

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO



**MÁSTER DE ACCESO A LA ABOGACÍA:
DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

**TRABAJO FIN DE MÁSTER
(CURSO 2014-2015)**

**EL MOTIVO ECONÓMICO VÁLIDO EN LAS
OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN
EMPRESARIAL**

Belén Jiménez González

Febrero 2015

Tutor: Profesor Dr. José Manuel Almudí Cid

Tribunal Evaluador:
Dr. José Manuel Almudí Cid
Dr. Ramón Falcón y Tella
Dr. Gaspar de la Peña
Velasco

Calificación: 9/10

Resumen del trabajo:

El motivo económico válido es y ha sido un concepto ampliamente discutido y estudiado tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial. Ello es así porque no solo se trata de una mera ventaja fiscal puesta a disposición por el Fisco al contribuyente, sino que conlleva un *modus operandi* que permite a las empresas obtener beneficios cuando se arriesgan a hacer operaciones de reestructuración, por supuesto, siempre y cuando la base o esencia de dicha reestructuración no sea el ahorro fiscal.

Es por ello que se entiende que es necesario realizar un análisis específico e individualizado a fin de determinar si la operación tiene como único objetivo el ahorro fiscal. En la misma línea, también debe hacerse un examen global de las circunstancias concurrentes anteriores y posteriores a la operación examinando si las mismas resultan adecuadas y responden a los objetivos de la ley.

Asimismo, puede probarse también de que una operación mercantil concreta (ya sea una fusión, escisión, etc.) puede no presentar iniciales motivos económicos válidos pero no por ello debe entenderse automáticamente que los fines de la misma sean el fraude fiscal.

Palabras clave:

- Antielusión
- Cláusula Anti-abuso
- Devengo
- DGT: Dirección General de Tributos
- Examen global
- Fraude Fiscal
- Good business purpose
- IS: Impuesto sobre Sociedades
- TEAC: Tribunal Económico Administrativo Central
- LGT: Ley General Tributaria
- Neutralidad
- Motivo Económico Válido
- Planificación Fiscal
- Reestructuración empresarial
- Reorganización
- Régimen Especial
- Simplificación

Summary:

The Valid Business Purpose is and has been a widely discussed and studied concept, at both a doctrinal and jurisprudential level. It's not only a mere beneficial tax treatment provided by tax authorities for taxpayers, but it entails a *modus operandi* that allows companies to obtain benefits when taking the risk to undertake restructuration operations, as long as tax avoidance or reduction are not the underlying goals of such operation.

For this, it's necessary to perform a specific and individualized analysis to determine if the operation has fiscal benefits as its only goal. Furthermore, a global scrutiny of the operation's concurring previous and posterior circumstances should also be performed, examining if these are adequate and in line with the law's spirit.

Likewise, it can be proved that even when a specific business operation (e.g. a merge, a split, etc.) may not present initial valid business purposes, it doesn't automatically imply that its goal is fiscal fraud.

TÍTULO: El motivo económico válido en las operaciones de reestructuración empresarial

1.- Los motivos económicos válidos en las operaciones de reestructuración empresarial. Concepto y origen legislativo.

1.1.- El régimen especial.....Pág. 3-6

1.2.- El significado del concepto “motivos económicos válidos”.....Pág. 6-7

1.3.- Origen legislativo.....Pág. 8-12

2.- La carga de la prueba de los motivos económicos válidos. Diferencia entre la legislación anterior y posterior al año 2001.....Pág. 13-22

3.- El concepto de “cláusula anti-abuso” del artículo 89.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades en relación con el artículo 1255 del Código Civil, Libertad negocial.....Pág. 22-30

4.- La ausencia de motivos económicos válidos como fundamento de fraude o evasión fiscal.....Pág. 30-33

5.- Conclusiones.....Pág. 34-37

6.- Bibliografía.....Pág. 38-42

1.- Los motivos económicos válidos en las operaciones de reestructuración empresarial. Concepto y origen legislativo.

1.1.- El régimen especial

El Derecho Comunitario ha dado lugar a la introducción en nuestro ordenamiento de un régimen fiscal que exime determinadas operaciones de reestructuración empresarial de los rigores del pago automático de determinados impuestos¹ una vez se ha generado el correspondiente hecho imponible, por ello, y a fin de favorecer la reorganización de empresas comunitarias, en el año 1990 se aprobó la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990 (LCEur 1990, 920), relativa al régimen fiscal común aplicable a dicho tipo de operaciones, que se concretan en: fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones.

Con esta directiva nace la idea del “diferimiento”, esto es, un aplazamiento de la obligación de tributar, suponiendo ello que se puedan realizar determinadas operaciones bajo el beneficio de no tributar por ellas de manera automática, constituyendo así, una excepción al régimen general de diversos tributos.

Dicho con otras palabras, se difiere el pago del tributo, directo o indirecto, que corresponda por razón de los hechos imposables que puedan ponerse de manifiesto como consecuencia de la operación de reorganización empresarial. Por consiguiente, se

¹ Los impuestos que pueden ser afectados por el Régimen especial, además del **Impuesto sobre Sociedades**, son: **ITP y AJD**: No están sujetas a este impuesto en su modalidad de Operaciones Societarias, las que se produzcan como consecuencia de fusiones, escisiones, canje de valores y aportaciones no dinerarias a sociedades, que cumplan con los requisitos necesarios para la aplicación de este régimen fiscal especial. Y estas mismas operaciones, en su caso, también están exentas de este Impuesto por las modalidades de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. La aplicación de estas no sujeciones y exenciones del Impuesto, no requiere que necesariamente se tenga que optar por la aplicación del régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades, de la operación que se trate. **El IVA**: No estarán sujetas a este Impuesto aquellas transmisiones de ramas de actividad y participaciones en capital de sociedades. En base a esto, puede darse el caso de transmisiones sujetas al IVA, aún cuando en el Impuesto sobre Sociedades sea de aplicación este régimen fiscal especial, cuando los elementos transmitidos no consistan en ramas de actividad o participaciones en capital. También puede darse en el **Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**: No se devenga este Impuesto por los terrenos incluidos en operaciones de fusión, escisión y aportación de ramas de actividad, que cumplan los requisitos. En estos casos, en una supuesta transmisión posterior de los terrenos, se entiende que el cómputo del número de años durante los que se haya producido el incremento, no se interrumpe como consecuencia de la realización de la operación de reestructuración empresarial.

En base a lo anterior, sólo queda excluida de esta ventaja fiscal, la transmisión de terrenos realizada por aportaciones no dinerarias que no constituyan ramas de actividad.

excepciona o retrasa el devengo de la operación de reorganización empresarial, a cambio de mantener el mismo valor fiscal para los bienes y derechos que sean transmitidos como consecuencia de la operación de reorganización societaria y, por lo que se refiere estrictamente al impuesto sobre sociedades, de diferir la tributación de las correspondientes plusvalías tácitas al momento posterior en el que los bienes o derechos sean transmitidos a terceros por parte de la entidad que participe en la correspondiente operación de reorganización societaria en concepto de cesionaria de los mismos.²

En el ámbito del impuesto sobre sociedades, dicha materia está regulada de forma no exclusiva³, en los artículos 76 a 89 de la nueva Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades⁴ con lo que se conoce como el “Régimen Fiscal de la Reestructuración Empresarial”.

Como se ha comentado, la esencia de este régimen es el diferimiento, y éste está basado, asimismo, en varios conceptos, así:

La idea de la **neutralidad**: indica que el elemento tributario no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización o reestructuración mercantiles. De forma que la finalidad del régimen especial es la de garantizar esta neutralidad fiscal a las rentas de determinadas operaciones de reestructuración empresarial, incluyendo tanto la imposición directa como indirecta.

Esta ventaja fiscal de la neutralidad es plasmada en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) en operaciones de reestructuración empresarial a partir de dos medidas: la no integración en la base imponible del IS, que grava a las entidades transmitentes, de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de las operaciones (artículo 77 Ley 27/2014) y la valoración de los bienes recibidos, a efectos fiscales, por el importe que

² Sentencia de la Audiencia Nacional, de fecha 12 de junio de 2014. Sala de lo ContenciosoAdministrativo. Rec. n.º 217/2011

³ Materia que se encuentra también regulada en: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Real decreto 1777/2004 de 30 de julio. BOE: 06/08/2004; Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles; Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de una Estado miembro a otro.

⁴ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE: 28 de noviembre de 2014. Núm. 288

tenían con anterioridad a la realización de la transmisión (artículo 78 Ley 27/2014). Se introduce el régimen de diferimiento hasta su realización efectiva de plusvalías que las operaciones de reestructuración hagan aflorar.⁵

Otra característica a destacar es la **simplificación de trámites administrativos**, para lo cual basta con comunicar la opción de aplicar el régimen al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

En esencia, se trata de un diferimiento de la tributación hasta que tenga lugar una transmisión posterior de los elementos patrimoniales y de las participaciones en el capital de las sociedades que hubieran sido objeto de transacción, siendo éstas las siguientes: fusiones⁶, escisiones⁷, aportación no dineraria de ramas de actividad⁸, canje de valores⁹ y cambio de domicilio social¹⁰.

Los Tribunales españoles también han señalado este objetivo en diversas ocasiones, indicando que se trata de evitar *“una penalización impositiva en este tipo de operaciones que se consideran necesarias, y que no pueden verse obstaculizadas con restricciones, desventajas o distorsiones, por lo que deben estar guiadas por normas fiscales neutras”*.¹¹

La Dirección General de Tributos también ha puesto de relieve que el fundamento de este régimen especial, aplicable en lugar del régimen general establecido en el artículo

⁵ VILLAR EZCURRA, Marta, “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del *business purpose* y de la noción comunitaria de motivo económico válido”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 239, 2004.

⁶ Procedimiento societario de concentración empresarial por el que una o más sociedades que se extinguen traspasan su patrimonio, a título de sucesión universal, a una sociedad de nueva creación o ya existente (sociedad absorbente)

⁷ Proceso de disgregación de fuerzas económicas consistente en la separación del patrimonio de una sociedad mercantil inscrita en dos o más partes, para aportar cada una a otra u otras sociedades.

⁸ Aquellas operaciones por las que una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente, la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

⁹ Operación en la que una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, reforzarla. A cambio de sus valores, se atribuyen a los socios otros valores representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, una compensación en dinero no superior al 10% del valor nominal o, en su defecto, de un valor equivalente deducido de la contabilidad.

¹⁰ Por esta operación una sociedad anónima europea o una sociedad cooperativa europea cambia su domicilio social de un Estado miembro a otro diferente, de forma que con posterioridad al cambio los bienes y derechos situados en territorio español de la sociedad que cambia de domicilio quedan afectados a un establecimiento permanente situado en ese territorio.

¹¹ RTEAC de 17 de mayo de 2007 (PROV 2007/298835)

17 de la Ley 27/2014, se encuentra en que la fiscalidad no debe ser un freno a la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización. Para ello se establece como condición de aplicación del mismo que existan motivos económicos válidos.¹²

Así las cosas, para poder aplicar el régimen fiscal especial tiene que tenerse en cuenta el hecho de que la operación mercantil no se base únicamente en la obtención de un beneficio tributario, extremo que ha sido establecido por la Directiva y por la normativa interna y ratificado a su vez por el Tribunal Supremo en varias sentencias:¹³ *“no se trata de determinar si concurría alguna causa lícita o cierta en el negocio de la escisión, sino de examinar, pura y llanamente, si, pese a ello, la operación tenía como designio único o principal la obtención de una ventaja fiscal”*.

1.2.- El significado del concepto “motivos económicos válidos”

El motivo económico válido es un concepto jurídico de reciente incorporación¹⁴ en nuestro Derecho tributario interno que tiene su origen en el Derecho Comunitario y que con la aplicación de las Directivas, sobre todo, de la Directiva 90/434/CEE se ha ido expandiendo por el Impuesto sobre Sociedades.

Su delimitación conceptual abierta, la aplicación caso por caso, la carga de la prueba y la sanción inherente han originado una amplia jurisprudencia y doctrina, especialmente en este ámbito de las reestructuraciones empresariales, así, de todas las amplias vertientes que se derivan del estudio de esta compleja materia, este trabajo versará sobre alguna de ellas, entre las cuales cabe destacar la carga de la prueba, la cláusula anti abuso y el concepto de la noción de los “motivos económicos válidos”, entre otros.

Como ya se ha comentado, el régimen especial regulado en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, responde a un fin objetivo, que es el de propiciar reestructuraciones

¹² Artículo 89.2 de la nueva Ley 27/2014.

¹³ Sentencia del Tribunal Supremo de fecha de 15 de abril de 2013, (casación 3010/11, FJ 6º), y STS núm. 2588/2013 de 27 de mayo de 2013 (Fundamento de Derecho 4º).

¹⁴ Aparece de manera expresa con la Ley 14/2000 de 29 de diciembre, (con efectos de 1 de enero de 2001).

mediante la neutralidad fiscal, de tal modo que los tributos no constituyan impedimentos a tal fin.

Siendo aquello lo único que ampara el régimen especial, esto es, el permitir realizar operaciones que reestructuren una empresa, si ese fin no existe realmente, sino que se disfraza con la única intención de conseguir un ahorro fiscal, entonces es cuando no cabe invocar la aplicación de este régimen especial.

En este aspecto, cabe hacer mención a la doctrina expuesta en la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de junio de 2013¹⁵, confirmada por otra de 28 del mismo mes y año, en la que se resuelve un recurso de casación que versaba sobre la existencia de motivos económicos válidos analizándose el contenido y finalidad del artículo 110.2 de la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción vigente en el año 1997, al remitirse a otra anterior sentencia de 7 de abril de 2011 (rec. 2281/2008) donde se puso de relieve que la discusión se centró fundamentalmente en determinar si la expresión “*principalmente con fines de fraude o evasión fiscal*” debía entenderse como una remisión a la figura del fraude de ley contenida en el artículo 24 de la LGT del año 1963, o, como mantuvo la Administración y reiteró la sentencia impugnada, dichos fines se pueden producir cuando la operación se realiza sin un motivo económico válido. Pues bien, en el artículo 110.2 de la LIS no se hacía mención expresa a los motivos económicos válidos, por lo menos gramaticalmente hablando, a lo que *strictu sensu* es un motivo económico válido, por tanto, se puede entender, a grandes rasgos y que luego serán especificados a lo largo del presente trabajo, que no habrá motivo económico cuando el fin (o uno de los fines) sea el fraude o la evasión fiscal.

Así, en esta misma línea, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas declaró, en la conocida sentencia Leur – Bloem¹⁶, que el concepto de motivo económico válido con arreglo al artículo 11 de la Directiva “*debe interpretarse en el sentido más amplio de la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas*”.

¹⁵ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 6 junio de 2013: RJ 2013/4748.

¹⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Pleno). Caso A. Leur-Bloem contra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2. Sentencia de fecha 17 julio de 1997. TJCE 1997/156

1.3- Origen legislativo.

Los orígenes del citado concepto se sitúan en la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, que incorporó al ordenamiento jurídico interno las normas contenidas en la Directiva 90/434/CEE. Concretamente, en el artículo 11 de la citada directiva se establece una medida anti-abuso aplicable por los Estados Miembros de tal forma que un Estado podrá negarse a aplicar el régimen fiscal favorable de la Directiva cuando la operación *“tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal”*.

De esta forma, la Ley 29/1991, en el artículo 16.2 transpuso el artículo 11 de la Directiva en los siguientes términos: *“Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo. 1º, 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”*.

De aquí se puede observar que la Ley 29/1991 no hacía mención expresa a los “motivos económicos válidos”. No obstante, y así queda manifestado en la sentencia de 17 de julio de 1997 (asunto C- 28/95, Leur- Bloem) del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, establece que, *a falta de disposiciones más precisas* relativas a la aplicación del artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE, *corresponde a los Estados miembros determinar las modalidades necesarias al objeto de aplicar esa disposición, así como los procedimientos internos necesarios para comprobar que las operaciones*

*económicas no se hayan efectuado por motivos económicos válidos, respetando siempre el principio de proporcionalidad.*¹⁷

Así, en la aludida sentencia se declaró que los Estados miembros deben conceder las ventajas fiscales en ella previstas a las operaciones de intercambio de acciones a que se refiere la letra d) del artículo 2 de la Directiva, a menos que las citadas operaciones tengan como objetivo principal, o como uno de los principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal. Para ello, las autoridades nacionales competentes no se pueden limitar a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dichas operaciones. Además, este examen es susceptible de control jurisdiccional.

Como se ha comentado, para el supremo intérprete del Derecho de la Unión Europea, *“el concepto de motivos económicos válidos es más amplio que la mera búsqueda de una ventaja puramente fiscal”*, que era, precisamente, lo que había ocurrido en el caso enjuiciado, en el que se había producido una operación de fusión con canje de acciones con una estricta finalidad fiscal, cual había sido la de llevar a cabo una compensación horizontal de pérdidas.

La redacción del actual artículo 89 de la Ley 27/2014 sí que es cierto que da lugar a confusión en cuanto a su redacción, pues parece entenderse que se buscará únicamente la ventaja fiscal si no hay motivos económicos válidos que hagan entender otra presunción.

Es decir, una ventaja fiscal, por ella misma, no permite enervar la presunción de que no existen motivos económicos válidos, de hecho si éstos no existen en la operación mercantil, no tiene por qué entenderse automáticamente que hay un fraude o evasión fiscal; puede ser posible, y ello en base a la teoría de la subordinación, que la operación solo tuviera una finalidad fiscal (habiendo por tanto motivo económico válido), no obstante no tuviera como objetivo principal el “fraude o la evasión fiscal”, y esta es la línea argumentativa que se puede observar en la sentencia Leur- Bloem.

¹⁷ El principio de proporcionalidad fue desarrollado, primero, por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad y se incorporó al Tratado de la Unión, en la modificación realizada por el Tratado de Maastricht, en el artículo 5.

De hecho, hay autores, como el profesor Palao¹⁸, que consideran respecto a esta redacción del actual artículo 89.2 ya mencionado, que este artículo debe ser entendido como una presunción *iuris tantum* de la existencia de “fraude o evasión fiscal” y este carácter de la presunción significa que, pese a la ausencia *prima facie* de motivos económicos válidos se puede demostrar que la operación no tiene como fin ese fraude o evasión fiscal.

Como la normativa interna española debe ser interpretada a la luz del ordenamiento y jurisprudencia comunitaria, puede desprenderse que la presencia de motivos económicos válidos en la operación impide negar la aplicación del régimen tributario especial previsto en la Directiva y ello aunque también concurra una motivación fiscal de la operación.

Así las cosas, cuando una operación de reestructuración persiga, por ejemplo, favorecer la productividad, la competitividad o la gestión se puede decir que concurre una motivación válida, por lo que aunque se produjera un ahorro fiscal este sería perfectamente legítimo.

Debe realizarse, por tanto, **un examen global** de la concreta operación de reestructuración, sin que sea admisible denegar la aplicación del régimen por la presencia de una motivación fiscal que concurre con otras motivaciones empresariales.

En la medida en que la realidad económica del resultado de la reestructuración goce de estabilidad para continuar en el ejercicio de la actividad empresarial, no debe ser posible privar del beneficio fiscal en que consiste el diferimiento de impuesto.

En la misma línea, la Audiencia Nacional en su sentencia de 26 de febrero de 2004¹⁹ señaló que “*la exclusión de la normativa contenida en la Ley 29/1991, en base a una presunción relativa a que la fusión se realizase con fines de fraude o evasión fiscal, al amparo de los establecido en el artículo 16.2 LIS, ha de estar plenamente acreditada por la Administración, enervando la finalidad organizativa o comercial en la que se*

¹⁸ PALAO TABOADA, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, ed. Lex Nova, 1ª edición, Valladolid, 2009. Página 226.

¹⁹ Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 26 febrero 2004. JT 2004/1035

funden las decisiones empresariales de esta índole, sin que pueda confundirse con el aprovechamiento de determinadas ventajas fiscales mediante los mecanismos tributarios previstos”.

Posteriormente, la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, en su capítulo VIII, y más concretamente en el artículo 110.2 mantiene la medida anti-abuso con la siguiente redacción: *“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 tributario establecido en el presente capítulo y se procederá por la Administración a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos”.*

Por último, es con la Ley 14/2000 de 29 de diciembre, (con efectos de 1 de enero de 2001) cuando se introduce de manera expresa el concepto de “motivos económicos válidos” con la nueva redacción que se da al artículo 110.2 LIS (redacción vigente en la actualidad en el artículo 89.2 de la Ley 27/2014): *“No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objeto 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 participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”.*

Según la sentencia de la AN de 19 de septiembre de 2013²⁰ *“hay dos elementos en el artículo 110 LIS que, en cualquier exégesis de la norma antifraude están indisolublemente unidos, en relación de medio a fin: de un lado, el fraude o evasión fiscal, como finalidad primordial de la operación, cuya constatación permite desencadenar la aplicación de la cláusula antiabuso y, sólo como instrumento al servicio de la concreción acerca de la existencia de esa finalidad jurídicamente indeseable, entrarían en juego, de otro lado, los motivos económicos de la operación.”*

Con esta nueva y más reciente redacción del articulado de la normativa mencionada surge la duda de si los “motivos económicos válidos” son invocables en nuestro derecho

²⁰ Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha de 19 de septiembre de 2013. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Rec. n.º 234/2010

únicamente desde el 2001 (cuando se formulan de forma expresa) o si también han sido aplicables a situaciones previas al este año en cuestión.

Ante esta duda, la Audiencia Nacional, en sentencia de fecha 16 de febrero de 2011²¹, entendió que dicha modificación se limitó a añadir un requisito estructural²², el de que la operación se efectúe por motivo económico válido, que antes no se contenía en la letra del precepto, pero virtualmente se requería conforme a su “espíritu”, pues es el requisito a que se refiere el artículo 11.1 de la Directiva 90/434/CEE.

El cambio significativo es el de la carga de la prueba, ya que anteriormente parecía que era la Administración el sujeto a quien correspondía probar, y solo si “se probaba” era posible la exclusión de este régimen fiscal especial; la reforma operada ejemplifica algunos supuestos, no enunciados de forma específica, sino como un “*numeros apertus*”, en el que la Ley excluye, empleando una fórmula análoga a la que expresa la Directiva, en que cabe presumir el predominio de los fines de fraude o evasión fiscal, coincidentes con aquellos en que no consten motivos económicos válidos, aunque con la consecuencia añadida de que la carga de justificar la presencia de tales motivos correspondía ahora al sujeto pasivo del impuesto que pretendiera acogerse al régimen de neutralidad.

²¹ Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 16 febrero 2011. JUR 2011/77310

²² Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) de fecha 16 de mayo de 2013. RJ: 2013/4673

2.- La carga de la prueba de los motivos económicos válidos. Diferencia entre la legislación anterior y posterior al año 2001.

Según la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, la carga de la prueba de la existencia de un motivo económico válido que permita acogerse al régimen especial (más beneficioso por el diferimiento en el pago) corresponde al contribuyente, pues es él quien pretende aplicarse un régimen fiscal ventajoso. Así, en la resolución del TEAC de fecha 31 de enero de 2013²³ se indica lo siguiente:

“Partiendo de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), que dispone que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo" (artículo que tiene como precedente el 114 de la Ley 230/1963), así son reiterados los pronunciamientos judiciales que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos etc.”

En el presente caso es el sujeto pasivo el que pretende acogerse a un régimen especial que, por caracterizarse por el diferimiento en la tributación, económicamente beneficia al contribuyente (de ahí que haya optado por acogerse al mismo) por lo que será al contribuyente al que le incumbe la carga de la prueba del cumplimiento de los requisitos legalmente exigidos para poder aplicar dicho régimen especial a la operación en cuestión.

Y así lo ha confirmado este TEAC, entre otras, en resolución de 26/10/2010 (RG 3399/09), donde también se discutía la aplicación del régimen especial y se decía:

“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,

²³ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, núm. de Resolución: 00/1894/2011
Unidad resolutoria: Vocalía Segunda Fecha de resolución: 31/01/2013

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.”

No obstante, anteriormente al año 2001, se entendía que era la Administración quien debía probar que había una intención de fraude o evasión fiscal en las operaciones llevadas a cabo de reestructuración o racionalización empresarial.

La carga de la prueba, en sí, tiene sus matices, los cuales son aludidos en la sentencia del TS anteriormente mencionada de fecha de 16 de mayo de 2013, la cual indica (basándose en dos sentencias más de misma Sala y Sección: de 16 de febrero y 9 de marzo del 2013) que *“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 ese caso concreto 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, como indica la sala, en ocasiones, podría llevarnos a la injusticia de exigir al contribuyente una especie de diabólica probatio.”*

En cuanto a la legislación anterior y posterior al año 2001 es necesario diferenciar dos textos de la norma: el vigente con anterioridad a 1 de enero de 2001 y el que se mantiene desde esa fecha hasta la actualidad en el actual artículo 89.2 de la Ley del Impuesto sobre sociedades.

Así, el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, establecía:

“Cuando como consecuencia de la 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”.

Por su parte, la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, dio al citado precepto una nueva redacción, que se mantuvo en el ya derogado artículo 96.2 TRLIS, que establecía que:

“No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. En los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente capítulo en éste y cualesquiera otros tributos”.

La modificación en la redacción del precepto podría interpretarse en el sentido de que el legislador ha querido invertir la carga de la prueba de los motivos económicos válidos, facultando, de esta forma, a los interesados para que planteen consultas vinculantes a la Administración con el fin de verificar si la operación proyectada se efectúa o no por estos motivos. La regulación de forma expresa de esta facultad del interesado para plantear una consulta parece reforzar aún más la idea de que desde el 2001 hasta enero de 2015 debe entenderse que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente.

No obstante, parece ser que en la nueva redacción dada en la Ley 27/2014, concretamente en el párrafo segundo del artículo 89.2, se establece que es la Administración quien, parece ser, tiene de nuevo la carga de la prueba, desvinculando de alguna manera al contribuyente de esa obligación intrínseca que mantenía el anterior precepto legal y que le obligaba a verificar (“mediante consultas a la administración”) que el régimen fiscal especial que pretendía le era efectivamente aplicable.

En segundo lugar, mientras que con la anterior redacción solo se excluían del régimen fiscal especial aquellas operaciones que se realizaban principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, la redacción posterior, vigente desde el 2001, ha excluido también de este régimen especial las operaciones cuya finalidad primordial sea la obtención de una ventaja fiscal. Es decir, también pasan a estar excluidas por la propia Ley las operaciones de reestructuración societaria cuyo principal objetivo sea la consecución de un mero ahorro de impuestos.

Por tanto, puede decirse que se ha endurecido la norma que determina cuáles son las operaciones que pueden beneficiarse de este régimen fiscal especial, tratando de esa manera de proteger los intereses de la Hacienda Pública frente a aquellos que utilizan estas reestructuraciones societarias como una maniobra para obtener un mero beneficio fiscal.

Pues bien, el ventajoso régimen fiscal especial de estas operaciones de reestructuración empresarial depende de que el interesado pueda alegar la existencia de motivos económicos válidos para llevar a cabo estas operaciones.

La normativa no define claramente qué debe considerarse por motivos económicos válidos, pues solamente enuncia como tales *“la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación”*. La exigencia de que las razones que impulsen a realizar la operación sean de índole económica y no fiscal se fundamenta, por tanto, en un concepto jurídico indeterminado que se debe precisar en cada supuesto concreto, y que en cualquier caso puede ser objeto de consulta a la Administración.

Por tanto, como se ha indicado, en la redacción anterior a 1 de enero de 2001 quedaba claro que era la Administración quien debía probar que se había realizado una operación dirigida principalmente al fraude o la evasión fiscal, no obstante, el texto que se adopta a partir de la citada fecha conduce a pensar que la carga de la prueba recae en el sujeto pasivo. De hecho, en la praxis administrativa se ha pretendido que sea el contribuyente el que demuestre la certeza y realidad de los motivos que justifican el disfrute del diferimiento de impuesto.

No obstante, y como ya se ha comentado, con la nueva redacción que ha entrado en vigor el 1 de enero del presente, se suprime el párrafo que hacía referencia al papel activo que debía desempeñar el contribuyente, siendo el siguiente:

“En los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente capítulo en éste y cualesquiera otros tributos.”²⁴

Y se ha dado, de nuevo, una participación más activa a la Administración tributaria, añadiéndose el siguiente párrafo:

“Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.”

Con todo ello, el tema de la carga de la prueba ha dado lugar a muchas interpretaciones a lo largo de su estudio, existiendo una interpretación basada en que, tal y como se desprende de la Ley General Tributaria española, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. De acuerdo con ello podemos admitir, en principio, que corresponde a la Administración tributaria probar la realización del hecho imponible, la base imponible y la atribución del hecho imponible al sujeto pasivo. Por otra parte, corresponde al contribuyente probar, cuando la Administración haya probado los hechos constitutivos de la obligación tributaria, los hechos impeditivos del nacimiento de la misma o causantes de su extinción. En definitiva, la prueba de los hechos incumbe a quien los afirma.

Por tanto, el sujeto pasivo tiene que demostrar los hechos que justifican la aplicación del régimen especial de fusiones y, por su parte, la Administración Tributaria debe probar

²⁴ Párrafo suprimido en la redacción de la nueva Ley sobre el Impuesto de Sociedades (Ley 27/2014).

los hechos impositivos de esa afirmación. Cada parte debe probar los hechos cuya existencia afirma.

No obstante, en relación con la carga de la prueba, en las últimas décadas se ha elaborado una importante doctrina que aborda esta cuestión desde las diversas perspectivas que imponen los principios inquisitivo y dispositivo en el proceso, así como el papel que la carga de la prueba desempeña en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria. La conclusión es que las reglas del proceso son aplicables al procedimiento en la medida en que, en este último caso, sean compatibles con los principios que lo rigen. Y, en ese sentido, se entiende que la carga de la prueba ha de concebirse en términos de facilidad probatoria. En dicho procedimiento al igual que en el proceso en materia de prueba no se trata de la aplicación de unos principios inflexibles, sino que dependen de la naturaleza del debate, la disponibilidad y la realidad de la prueba.

Por consiguiente, el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de sus deberes de colaboración con la Administración tributaria constituye una actividad de aportación de pruebas que determina, a su vez, la actividad de comprobación por parte de la Administración. El contribuyente está obligado a satisfacer las pretensiones del ordenamiento y en esa medida debe proporcionar los datos que permitan a la Administración verificar que se ha dado cumplimiento a la voluntad de la ley.

Según mi entender, dicha obligación no significa que la Administración pueda realizar exigencias desproporcionadas para que el contribuyente demuestre que no pretende eludir o evadir impuestos con la operación de fusión. La desproporción de la exigencia coloca al sujeto pasivo en una situación de indefensión. La prueba negativa es una actividad extremadamente gravosa y muchas veces puede colocar al sujeto en una posición imposible.

Y ello queda claro en la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 16 de febrero de 2011²⁵ cuando señala que “*da la impresión de que la Inspección no se habría visto*

²⁵ Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 16 febrero 2011. JUR 2011/77310

satisfecha con ninguna de las explicaciones abrumadoramente ofrecidas por la sociedad recurrente a lo largo del procedimiento inspector”.

En la misma línea, el Tribunal Supremo, en sentencia de fecha 29 marzo de 1996²⁶ ha flexibilizado las exigencias de prueba, indicando que: *“la jurisprudencia ha modulado tal exigencia –se refiere a la del artículo 114 de la anterior LGT– en el sentido de excluir de la obligación probatoria no sólo los supuestos en que la prueba de desvirtuación se refiera a hechos negativos sino también los supuestos en que sea más fácil a la Administración, por disponer de todos los medios necesarios para ello, confirmar, con hechos aditivos de contraste, la veracidad real de lo que jurídicamente se presume (sistema o mecanismo, este último, el de la «facilidad», que permite llegar a soluciones circunstancialmente más justas y equitativas)”.*

Así las cosas, es la Administración la que debe acreditar que los motivos económicos del contribuyente no son válidos y que se han utilizado con una finalidad de elusión fiscal. Todo ello teniendo en cuenta, como indica la STS de 14 de diciembre de 1999²⁷, que *“el onus probandi debe ser soportado por quien, por su posición, función y potestad comprobativa y resolutoria, dispone o tiene «más facilidad» para asumirlo y desarrollarlo con la suficiente y necesaria objetividad”.*

Por tanto, y acercándonos a la conclusión de este punto, cabe decir que el principio inquisitivo, que rige en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria, determina que la Administración debe cargar con el deber de lograr el conocimiento de la verdad material. Los criterios descritos deben conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, de forma que la carga de la prueba se atribuya a la parte más próxima a las fuentes de prueba y para la que resulte más fácil la demostración de los hechos controvertidos.

Ello supone que no se puede exigir una especie de prueba diabólica sobre los motivos de la fusión o sobre el ahorro fiscal perseguido pero sí la aportación de datos o medios que puedan ser relevantes para la resolución del problema.

²⁶ Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 29 marzo 1996. RJ: 1996\2742

²⁷ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 2ª) de fecha 14 de diciembre de 1999. RJ: 1999/9322

Así las cosas y a fin de clarificar la cuestión planteada, el artículo 89.2 plantea dos cuestiones distintas relacionadas con la carga de la prueba. En primer lugar, la relativa al objetivo del fraude o evasión fiscal. En segundo lugar, el apartado tratado en el segundo punto del mencionado artículo 89.2 de la Ley 27/2014 en el que se dispone que *“en particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración empresarial o la racionalización de las actividades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”*.

Esta norma podría interpretarse entendiéndose que el inciso segundo del aludido artículo constituye una presunción cuya finalidad es invertir la carga de la prueba, de modo que cuando la Administración pruebe la inexistencia de motivos económicos válidos, pueda presumir la existencia del objetivo del fraude o evasión fiscal, colocando al contribuyente en la posición de tener que destruir el hecho base.

Por su parte, la Directiva comunitaria establece, por decirlo de alguna manera, la “teoría de la presunción” en tanto y cuanto el hecho de que una operación no se efectúe por motivos económicos válidos, *“puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus objetivos principales el fraude o la evasión fiscal”*.²⁸

La expresión *“principalmente con fines de fraude o evasión fiscal”*, que fue utilizada por la redacción inicial del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, y que no es sustancialmente distinta de la que usó el citado precepto, tras su reforma por la Ley 14/2000 (*“principal objetivo el fraude o la evasión fiscal”*), ni tampoco de la que empleaba el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434 (*“principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal”*), no equivale al fraude de ley tributaria del artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, entroncando más bien en nuestro derecho interno con el artículo 7.2 del Título Preliminar del Código Civil, que prohíbe el abuso del derecho y su ejercicio antisocial (figura diferenciada y distinta del fraude de ley que regula en su artículo 6.4), puesto que, como ha dicho el Tribunal

²⁸ STJUE de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem, C-28/95, apartados 38 y 39; STJUE de 5 de julio de 2007, Kofoed, C-325/05, apartado 37, y STJUE de 20 de mayo de 2010, C- 352/08, apartado 43)

de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 10 de noviembre de 2011²⁹ (TJCE 2011, 349) , Foggia , (asunto C- 126/10 , apartado 50), “(...) *el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434 , refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual está prohibido el abuso de derecho. 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 dicho Derecho (véanse, en ese sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1999 (TJCE 1999, 47) , Centros , C-212/97, Rec. p. I- 1459, apartado 24; de 21 de febrero de 2006 (TJCE 2006, 383) , Halifax y otros , C-255/02 , Rec. p. I-1609, apartados 68 y 69, y Kofoed [...], apartado 38)*”³⁰

Por tanto, corresponde a los Estados la facultad de negarse a aplicar el régimen especial de las fusiones cuando estas operaciones tengan como finalidad el fraude.

En la misma sentencia (Caso Foggia), el Tribunal concreta el concepto comunitario de abuso de forma más detallada que cuando lo hace en la sentencia Leur-Bloem (C-28/95), al señalar que “*puede constituir un motivo económico válido una operación de fusión basada en varios objetivos, entre los que pueden también figurar consideraciones de naturaleza fiscal, a condición no obstante de que éstas últimas no sean preponderantes en el marco de la operación proyectada*”.

Como se puede observar, el TJUE basa la aplicación del régimen fiscal especial a un **análisis cuantitativo** de los distintos beneficios económicos que puedan derivarse de la operación, sin que la existencia de cualquier beneficio económico de carácter residual o secundario, como fue en el caso planteado la optimización de gastos de gestión, justifique necesariamente el disfrute del régimen de neutralidad fiscal.

Así, a modo de conclusión, motivos económicos válidos son también aquellos que aconsejan la reestructuración empresarial para maximizar los recursos económicos; de

²⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de fecha 10 de noviembre de 2011. Caso FOGGIA - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA contra Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. TJCE 2011/349

³⁰ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de fecha de 18 noviembre de 2013. RJ 2014\456.

forma que no se podría rechazar una operación que condujera a un régimen fiscal más beneficioso en términos económicos, pues la esencia de toda operación mercantil esta encaminada a, obviamente, buscar los mayores beneficios económicos.

En definitiva, fruto de la lectura de la referida jurisprudencia, doctrina y resoluciones varias del TEAC, cabe decir que, a la hora de analizar cuál ha sido la finalidad o propósito de la operación mercantil, debe procederse a una valoración global de las circunstancias concurrentes y examinar si las mismas resultan adecuadas y responden a los objetivos de la ley, que no son otros que conseguir que la fiscalidad no resulte un obstáculo en la toma de decisiones sobre reestructuraciones empresariales.

3.- El concepto de “cláusula anti-abuso” del artículo 89.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades en relación con el artículo 1255 del Código Civil. Libertad negocial.

El Tribunal Justicia de la Unión Europea siempre ha tenido presente en sus sentencias la cuestión relativa a la elusión o abuso fiscal y la validez o no de las cláusulas anti-elusivas nacionales. De hecho, la STJCE de 21 de febrero de 2006 –Halifax³¹– declaró que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la normativa comunitaria.

Los pronunciamientos jurisprudenciales, y por tanto el papel armonizador en esta materia, pueden sistematizarse en tres ámbitos:

1. En primer lugar, el estudio de las cláusulas anti-abuso como una excepción permitida o no de las libertades comunitarias.
2. El análisis de la aplicación de estas normas a determinadas prácticas habituales realizadas por los contribuyentes.

³¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Gran Sala). Caso Halifax plc/Leeds Permanent Development Services Ltd/County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise. TJCE 2006/383.

3. Finalmente, la determinación de la compatibilidad con el Derecho Comunitario de las concretas medidas legales nacionales.

Estos tres aspectos se proyectan sobre las reorganizaciones empresariales puesto que el régimen tributario de la Directiva trata de ser un instrumento con el que conseguir la realización efectiva de las libertades comunitarias y también de luchar contra el fraude fiscal.

El principio de autonomía de voluntad, recogido en el artículo 1255 del Código Civil español, permite que los ciudadanos realicen aquellos negocios que consideren más convenientes para sus intereses y en los que los beneficios económicos sean mayores. En el ámbito empresarial es preciso tomar, en determinadas ocasiones, ciertas decisiones que tienen repercusiones tributarias.

El tributo, en cuanto cantidad pecuniaria a satisfacer para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, constituye un coste económico que muchas veces trata de reducirse a través de operaciones de planificación fiscal. Ésta produce un ahorro fiscal que no resulta contrario al ordenamiento jurídico en la medida en que supone actuar en el ámbito de la economía de opción o de las posibilidades que concede el ordenamiento³².

Como ha señalado el profesor 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”*³³.

En consecuencia, la planificación fiscal es un comportamiento perfectamente legítimo y no tiene que ver con el fraude o elusión fiscal siempre que cumpla las obligaciones fiscales que le incumben, al elegir entre las diversas opciones de gestionar su empresa.

³² En relación al concepto de economía de opción, vid. LARRAZ, J, “Metodología aplicativa del Derecho Tributario”, ed. *Revista de derecho privado*, Madrid, 1952, págs. 60 y ss. En la doctrina tributaria, PALAO TABOADA, C., *El Fraude de ley en el Derecho Tributario*, RDFHP, núm. 63, 1966, pág. 679; ROSEMBUJ, T, *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 50.

³³ FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *Quincena Fiscal*, núm. 8. 2001.

Los sujetos pasivos pueden optar por estructurar su negocio de modo que consigan una mejor asignación de recursos. Del mismo modo, pueden separar una parte o la totalidad de su negocio para lograr una mayor independencia en sus actividades económicas.

La jurisprudencia ha venido reconociendo la licitud de los comportamientos de quienes actúan dentro de los márgenes que concede el ordenamiento. Así, la STS de 2 de noviembre de 2002³⁴ ha señalado que “...los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, y entre estas ventajas figura la de poder escoger lo que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal”.

En el ámbito comunitario, la STJCE de 21 de febrero de 2006 (Halifax), después de recordar que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la normativa comunitaria, 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”, sino que, antes al contrario, el sujeto pasivo tiene derecho a elegir aquella estructura de su actividad a través de la que pueda conseguir el fin de limitar su deuda fiscal.

Dicho lo anterior, un primer aspecto a tener en cuenta es, como señaló la sentencia Cadbury Schweppes³⁵, la necesidad de apreciar el comportamiento de la persona sujeta a tributación a la luz del fin perseguido por la libertad comunitaria que, en principio, podría amparar tal comportamiento.

En el caso de las operaciones de reestructuración empresarial se entiende que dicha libertad es la de establecimiento pero hay que tener en cuenta, además, que según reiterada jurisprudencia, 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.

³⁴ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 2 de noviembre 2002. RJ: 2003/1025.

³⁵ Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Gran Sala). Caso Cadbury Schweppes Overseas Ltd/Cadbury Schweppes plc contra Commissioners of Inland Revenue. TJCE 2006\243.

Así, podría decirse que hay abuso y puede aplicarse una cláusula anti-abuso de tipo fiscal cuando el comportamiento del contribuyente no se ajusta o no se encuentra cubierto por los fines que persigue la norma comunitaria.

No obstante, y tal y como se indica en la mentada sentencia Cadbury Schweepes, existe un auténtico derecho del contribuyente a realizar una planificación fiscal adecuada a través del ejercicio de los derechos que le confieren las libertades comunitarias. Por tanto, se entiende que si las libertades comunitarias dan margen a la planificación fiscal lícita (economía de opción), la cláusula del artículo 11 de la Directiva no puede, en tanto Derecho comunitario derivado, ser interpretada de forma distinta, esto es, no puede prohibir operaciones de planificación fiscal lícita, especialmente cuando las mismas deriven del ejercicio por los contribuyentes de las libertades comunitarias.

La cláusula anti-abuso se basa en la utilización de formas «abusivas» o «impropias» que no son adecuadas para obtener el fin económico perseguido, añadiéndose a ello que, además, para que exista abuso o conflicto, la operación debe guiarse exclusiva o fundamentalmente por la finalidad de anular o disminuir considerablemente la carga fiscal, no estando amparada en ningún motivo económico válido.

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria que contempla el artículo 15 de la LGT consiste, en esencia, en un uso indebido de un negocio jurídico válido y correcto que no tiene otra finalidad económica relevante sino que la de evitar la tributación. De hecho, se diferencia de la simulación porque en el abuso de la norma no habrá engaño ni simulación alguna, sino un negocio realmente celebrado pero carente de motivo económico válido, a través del cual el particular, buscando un ahorro o ventaja fiscal, se acoge a un hecho no gravado o gravado en menor medida que otro hecho, acto, o negocio que pretende eludir.

Como se ha indicado anteriormente, las cláusulas antielusivas pueden ser, también, especiales. Éstas se caracterizan por tener un presupuesto previsto para un caso particular, como es el caso del artículo 89.2 de la Ley 27/2014.

En este punto cabe mencionar la Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de mayo de 2010 (Modehuis vs Zwijnenburg³⁶) que, en el apartado 50, señala que “*los únicos impuestos que pueden acogerse a las ventajas establecidas por la Directiva 90/434 y, consiguientemente, entrar en el ámbito de aplicación de la excepción prevista por el artículo 11, apartado 1, letra a), de la misma son los expresamente contemplados por ella*”.

Esto es, dicha sentencia recuerda que la cláusula antiabuso sólo es aplicable “*excepcionalmente y en casos particulares*” (apartado 45), como ya habían señalado las sentencias de 5 de julio de 2007 (TJCE 2007, 183), C-321/05, Kofoed, apartado 37, y de 11 de diciembre de 2008 (TJCE 2008, 297), C-285/07, A.T., apartado 31).

Además, el citado artículo 11.1.a) de la Directiva, “*como disposición que establece una excepción, debe interpretarse de manera estricta y teniendo en cuenta su tenor, su finalidad y el contexto en el que se inscribe*” (apartado 46).

“De ello se deduce, por un lado, que *la cláusula antiabuso que nos ocupa sólo es aplicable en relación con el régimen especial de fusiones, escisiones y aportaciones de activos, sin que pueda entenderse como un principio general, ni aplicarse cuando no exista norma que la prevea: “Al mencionar, por lo que se refiere a los motivos económicos válidos, la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, que, de concurrir, desvirtúan la presunción de fraude o de evasión fiscal, la citada disposición se circunscribe claramente a la materia de fusiones de sociedades y a las demás operaciones de reorganización de sociedades y se aplica únicamente a los impuestos devengados con ocasión de estas operaciones” (Apartado 47 de la citada sentencia Zwijnenburg)*”³⁷.

Así, concluye el profesor Falcón Tella que, “*en una operación de reorganización acogida al régimen de diferimiento, cuya finalidad única o principal es eludir el pago de un impuesto sobre la transmisión de inmuebles, los Estados miembros no pueden denegar la aplicación del régimen de diferimiento basándose en que no existe inmotivado económico válido para la operación. La inaplicación del régimen de diferimiento sólo*

³⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera). Caso Modehuis A. Zwijnenburg BV contra Staatssecretaris van Financiën. Sentencia de 20 mayo 2010. TJCE 2010/147

³⁷ FALCON TELLA, Ramón, “El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 mayo 2010, Zwijnenburg)”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2001, págs: 7 a 12.

procede si la operación tiene como única finalidad eludir los impuestos sobre sociedades o sobre la renta, pero no cuando se trata de eludir un impuesto distinto a los afectados por dicho régimen (aprovechando, por ejemplo, la exención contenida en el ITPAJD respecto a estas operaciones)”.

Por tanto, la Directiva y la cláusula anti-abuso se refiere a los impuestos que gravan la reorganización empresarial, y no a otros impuestos distintos, pues es aquí donde tiene lugar el diferimiento de impuesto al que hacíamos alusión al principio de este apartado.

Pues bien, como se ha observado hasta el momento, el legislador español decidió introducir expresamente una norma antielusión en materia de reorganizaciones empresariales. La trasposición de esta previsión a nuestro Derecho interno se realizó a través del artículo 16, apartado segundo, de la Ley 29/1991, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, que dispuso que:

“Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa a que se refiere el artículo 1, 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”.

Posteriormente, ese precepto se recogió en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades donde, además, se eliminó la posibilidad de imponer sanciones por estos hechos puesto que resultaba contrario al principio de tipicidad penal.

En la actualidad es el artículo 89.2 de la Ley 27/2014 la que recoge la cláusula anti-elusiva en los términos anteriormente transcritos a lo largo del trabajo.

Tanto la Directiva como la Ley española, introducen la doctrina anglosajona del *good business purpose*, que pretende tener en cuenta los objetivos de la operación aunque no debe descuidarse el aspecto subjetivo del fraude. En definitiva, puede discutirse si se

debe valorar y demostrar la intención fraudulenta de los sujetos que intervienen en la operación.

En este punto cabe decir que el concepto de “abuso de Derecho” no es nuevo en el ámbito europeo, de hecho ya desde 1974 el TJUE afirmó que “*el abuso de Derecho de la Unión Europea es contrario al propio Derecho*”, existiendo una amplia doctrina jurisprudencial donde se ha señalado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta, y que el ejercicio de un derecho conferido por el Derecho de la Unión Europea podrá ser abusivo cuando se usa de forma irrazonable con la finalidad de obtener ventajas ilegítimas .

Como es bien sabido existen normas anti abuso tanto generales como específicas, respecto a las primeras cabe destacar la contenida en el artículo 15 de la LGT, respecto a la cual a pesar de que no hay una imposibilidad material de aplicarla en contextos internacionales, sí hay motivos de coordinación y de eficacia que abogan por la aplicación preferente de la norma especial cuando ésta exista, no obstante, para el caso de que ésta no existiese o en los supuestos de su incompatibilidad con el ordenamiento jurídico-comunitario, la norma general anti-abuso podrá ser de aplicación a priori.

Ahora bien para ambos tipos de normas opera la exigencia de que su interpretación debe ser coherente con el objeto y finalidad del marco comunitario. Lo que ha ocurrido es que en los últimos años, y con especial intensidad a lo largo de la última década, un alto número de medidas específicas anti-fraude han sido declaradas contrarias al Derecho de la Unión Europea, lo que ha generado una serie de reformas en todos los ordenamientos de los Estados miembros. La doctrina anti-abuso vigente en Derecho europeo, fundamentalmente obra de la interpretación del TJUE, es relativamente asimétrica dependiendo del contexto normativo que esté en palestra. Partiendo de que el abuso de normas no debe estar permitido en ningún sistema jurídico, el TJUE maneja diversos niveles de dureza en función de la norma (fundamentalmente, libertades fundamentales contenidas en los Tratados vs. normas contenidas en Directivas) que esté siendo objeto de abuso.³⁸

³⁸ RUIZ ALMENDRAL, Violeta, “¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea).” *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 329-330, 2010.

Así, este tipo de normas se tienen que analizar teniendo básicamente en cuenta las libertades comunitarias como derechos de acceso al mercado interior, se indica que se tienen que analizar teniendo en cuenta este concepto ya que las medidas tributarias, por su esencia, pueden constituir un obstáculo a dicho acceso. Y en este punto entra en juego el papel del TJUE, el cual empieza por analizar si se ha producido una restricción de una libertad fundamental (precisándose para ello el análisis de si, de una manera directa o indirecta, la medida constituye un obstáculo, y si dicho obstáculo puede o no ser aceptado) o si ha habido un efecto discriminatorio (que, por su parte, requiere la comparación entre distintas situaciones).

En todo caso, cabe decir que el concepto de abuso del TJUE no difiere sustancialmente del general de fraude a la ley tributaria, si bien es cierto que es más elevado en la jurisprudencia del Tribunal Europeo ya que el papel que tiene como árbitro indirecto entre Estados le hace entender que aquellas operaciones que puedan ser algo “forzadas”, en el sentido de utilizar la legislación tributaria de varios Estados para obtener una posición ventajosa no tienen por qué ser necesariamente abusivas, sino que constituyen un uso más de las libertades comunitarias, que no impiden la competencia entre Estados. Sí que es cierto que la competencia entre Estados es perjudicial y termina siéndolo para todos los actores, pero no por ello deben entenderse dichas conductas como un abuso de las libertades fundamentales.

En esta misma línea, el TJUE ha reiterado que el hecho de que, por ejemplo, un nacional comunitario, persona física o jurídica, se haya beneficiado de las ventajas fiscales ofrecidas por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside, no autoriza, *per se*, a privarle de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado³⁹, y, respecto a otro tipo de libertad, como puede ser la libertad de establecimiento también ha indicado que el hecho de que una sociedad se haya constituido en un Estado miembro con la finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable no es, por sí mismo, razón suficiente para poder afirmarse la existencia de un abuso de dicha libertad⁴⁰.

³⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 11 de diciembre de 2003, (Sala Quinta) Caso: Barbier, C-364/01, párr. 71

⁴⁰ Sentencia del TJCE Centros, párr. 27 y la Sentencia de 30 de septiembre de 2003, I Kamer van Koophandel en Fabrieken voor Amsterdam contra inspire Art, C-167/01, párr. 96

Así, en cuanto a este punto cabe concluir que cuando se trata de examinar el abuso a la luz de las libertades comunitarias el umbral de abuso o fraude que se exige es especialmente exigente.

4.- La ausencia de motivos económicos válidos como fundamento de fraude o evasión fiscal

A este respecto cabe decir que pueden existir en la operación motivos económicos válidos y, al mismo tiempo, que esa operación se realice con finalidad fraudulenta o evasora.

En sentido contrario, los motivos económicos podrían no ser válidos, pero en la medida en que no se pudiera probar la existencia de una conducta de fraude o evasión no se aplicaría el artículo 89.2, que sí se aplicaría en el primero de los supuestos. La conclusión es que en todo caso ha de probarse la conducta fraudulenta. En definitiva, la ausencia de motivación económica tiene únicamente la función de contribuir, a modo de presunción, a la prueba de los hechos constitutivos del fraude o la evasión fiscal.

Sin embargo, se ha interpretado que el legislador se ha decantado a favor de la tesis que atribuye un carácter absoluto a la presunción contenida en el antiguo artículo 11.1 a) de la Directiva –actual artículo 15 de la Directiva–, de modo que probada la ausencia de motivos económicos válidos, se entiende probado que la operación persigue un objetivo de fraude o evasión fiscal.

En este sentido el informe de la Dirección General de Tributos de 5 de febrero de 2002, confeccionado a solicitud de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁴¹ establece que “...*Debe interpretarse que el supuesto que desarrolla el segundo párrafo se refiere a la inaplicación de régimen, el cual, además de no aplicarse cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal no se aplicará cuando no existan motivos económicos válidos sino la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal, entendida como más favorable que el régimen general...*”.

⁴¹ Publicado en la revista Quincena Fiscal, núm. 10, octubre del año 2002.

Se ha comentado reiteradamente en este trabajo la sentencia del Tribunal de Justicia Europeo de 17 de julio de 1997 (Leur Bloem), y la de 5 de julio de 2007 (Kofoed⁴²) las cuales entienden que el régimen común establecido en la Directiva 90/434, 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 financiero, económicos o puramente fiscales”*.

Por tanto, la verificación de que existen motivos económicos válidos exige un esfuerzo argumental de que dicha operación no tuvo como objetivo único o principal el ahorro fiscal, sino que obedece a dar cumplimiento a una necesidad empresarial de carácter organizativo, comercial, financiero, de ahorro de costes, de distribución o de cualquier otro orden. En la definición de los motivos válidos hay gran amplitud, potencialmente indefinida, de posibilidades.

Así las cosas, cabe plantearse también la situación en la que una operación se basara, en su inicio, en motivos económicos válidos pero que, no obstante, esa finalidad inicial decayera una vez la operación ya había sido completada, esto es, en el resultado práctico y real obtenido.

La cuestión es, por tanto, si debe primar la finalidad perseguida por la operación mercantil o el resultado práctico que se ha obtenido finalmente, a lo que la Dirección General de Tributos en su Informe de 30 de julio de 2002 entiende que la finalidad de la norma es que exista un motivo económico válido, siendo el resultado una *“circunstancia concurrente en la operación, un dato más. Además, si el proyecto empresarial es fallido, corresponde a la inspección la carga de probar que no hubo motivo económico válido para proponer que se le niegue al contribuyente tal alegación.”*

En la sentencia del caso Foggia se establece literalmente que *“puede constituir un motivo económico válido una operación de fusión basada en varios objetivos, entre los que pueden también figurar consideraciones de naturaleza fiscal, a condición no*

⁴² Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Primera). Caso Hans Markus Kofoed contra Skatteministeriet. Sentencia de 5 julio 2007. TJCE 2007/183

obstante de que éstas últimas no sean preponderantes en el marco de la operación proyectada” (p. 35).

Con ello, “*el Tribunal de Justicia supedita la aplicación del régimen fiscal de reestructuración a un análisis cuantitativo de los distintos beneficios económicos que puedan derivarse de la misma, sin que la existencia de cualquier beneficio económico de carácter residual, como puede ser en el caso planteado la optimización de gastos de gestión, justifique necesariamente el disfrute del régimen de neutralidad fiscal*”, concluyendo que “*a la hora de realizar esta valoración, debería tomarse como referencia, en la medida en la que fuesen superiores a los realmente obtenidos, el importe de los beneficios no tributarios que pretende obtener el obligado tributario con la reestructuración, pues este dato, que puede verse modificado ulteriormente por las circunstancias del negocio, es el que realmente condicionará la operación desde una perspectiva no fiscal*”⁴³. Teniendo en cuenta, tal y como indica el autor, que “*la existencia de motivos ajenos a los fiscales para proceder a la operación de reestructuración empresarial no será, en todo los casos, suficiente para garantizar la aplicación del régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS*”.⁴⁴

En consecuencia, la concurrencia de un motivo de naturaleza fiscal no puede dar lugar a la inaplicación del régimen especial de forma automática. Un ejemplo de ello puede ser un reciente supuesto en el que la intención del contribuyente era acogerse al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, que cuenta con un régimen especial beneficioso fiscalmente, y la de no distorsionar el régimen de deducciones de cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en la rama de actividad de promoción inmobiliaria con la inclusión de una actividad exenta y la consecuente aplicación del régimen de prorata⁴⁵.

Esto es, puede concluirse que si concurren motivos de planificación fiscal lícita junto con otros motivos de índole económica, la aplicación del régimen está justificada. Lo

⁴³ ALMUDÍ CID, José Manuel. “Comentario de jurisprudencia del TJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta) de 10 de noviembre de 2011 Asunto: C-126/10. Partes: Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais”. *Revista técnica tributaria*. núm. 96, 2012, págs.: 199 a 203.

⁴⁴ Ídem.

⁴⁵ Vid. Consulta de 4 de agosto de 2009 (V1808-09).

único que no sería admisible es que tenga como única finalidad la de proporcionar un ahorro fiscal a la empresa con ocasión de una operación de la que se deriva la generación de unas plusvalías; en esta misma línea podemos afirmar que los motivos económicos válidos pueden ser aquellos que respondan a la satisfacción de una *finalidad específica relacionada con el mercado, la competencia o la productividad, que son los principios que inspiran la Directiva y, por ende, justifican la neutralidad fiscal, que tiene un objetivo instrumental, en el ámbito de la Unión Europea, encaminado a incentivar o, al menos, a no interferir las operaciones societarias.*⁴⁶

⁴⁶ Sentencia del Tribunal Supremo: STS 2588/2013, de 27 de mayo de 2013. Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco y STS 789/2014 de 24 de febrero de 2014 del mismo ponente.

5.- Conclusiones

Este trabajo se ha basado primordialmente en una variada y extensa jurisprudencia, la cual me ha ayudado a ver tanto la progresión del concepto clave de este trabajo, esto es, los “motivos económicos válidos”, como el alcance del mismo, no sin ello decir que aún a estas alturas todavía hay opiniones que difieren entre ellas no siendo así un tema rotundamente cerrado, pues, como se irá viendo a lo largo del trabajo, hay varias interpretaciones y argumentaciones al respecto.

Pues bien, dicho todo lo anterior cabe decir que sobre el concepto de “*motivo económico válido*” se ha visto que existe una amplia jurisprudencia comunitaria y nacional, así como consultas tributarias, y de todo este material se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. En primer lugar el concepto de motivo económico válido engloba mucho más que lo que se entiende por una pura y exclusiva ventaja fiscal, es decir, es posible que los motivos que lleven a una sociedad a reestructurarse, en su gran mayoría, vayan a buscar un beneficio económico, no debiendo ser por ello excluidos del régimen especial y por tanto de la ventaja fiscal del diferimiento del pago de impuestos.
2. Esta primera conclusión nos lleva la segunda, la cual hace referencia a que puede entenderse como motivo económico válido una operación de reestructuración empresarial con diversas ventajas económicas, entre las que tienen cabida las de naturaleza fiscal, **siempre que éstas últimas no sean de una importancia vital** para justificar la operación.
3. Cosa que, a su vez, nos lleva a entender que la cláusula anti-abuso solo es aplicable cuando **el principal objetivo de la operación** sea el fraude o la evasión fiscal. No cabe presumir tal fraude o evasión fiscal, sino que el interesado podrá enervar tal calificación y, por ende, oponerse válidamente a una regularización basada en tal concepto excepcional, alegando de forma razonable la existencia de motivos válidos que, por principio, debe presumirse que

concurrir en todo negocio jurídico celebrado bajo el amparo del principio de libertad de pactos del artículo 1.255 CC.

Por lo tanto, no se aplicará el régimen especial cuando la ventaja fiscal que de él se deriva deje de ser el efecto o consecuencia para ser el objetivo de las operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria o canje de valores, es decir, cuando el objeto de la operación societaria sea eludir las consecuencias fiscales.

4. Existe una prohibición de abuso del Derecho Comunitario que faculta a los Estados miembros a adoptar medidas para evitarlo compatibles con las libertades garantizadas por el Tratado.
5. Los Estados deben respetar el **principio de proporcionalidad** en la aplicación de sus medidas nacionales anti-abuso.
6. La finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable no es, *per se*, suficiente para llegar a la conclusión de que existe un uso abusivo de una libertad reconocida por el Tratado.
7. Dicho todo lo anterior, también hay que tener en cuenta la posibilidad de que exista, *a priori*, la presunción de que una operación tiene como motivo el fraude o la evasión fiscal cuando la misma no se efectúe por motivos económicos válidos como la reestructuración o la racionalización de sus actividades de las entidades intervinientes en la misma, no obstante, puede ser también posible que una operación mercantil no presente motivos económicos válidos pero que ello no lleve a entender precipitadamente que existe fraude o evasión fiscal.

En todo caso, la ausencia de la motivación económica a la que se está haciendo continua referencia tiene únicamente la función de contribuir de alguna manera, a modo de presunción (presunción *iuris tantum*) a la prueba de los hechos constitutivos del fraude o la evasión fiscal; no obstante, si existen motivos de planificación fiscal lícita junto con otros motivos de índole económica, la aplicación del régimen especial está justificada.

8. Debe realizarse un análisis específico, caso por caso, por parte de las autoridades nacionales a fin de determinar si la operación tiene un objetivo exclusivamente

fiscal o si existen motivos económicos válidos; asimismo, debe hacerse un **examen global** del caso en cuestión a fin de determinar la finalidad de la operación llevada a cabo; los tribunales indican que debe hacerse este examen global de la operación observando caso por caso en su generalidad ya que, entre otras razones, la normativa no define específicamente lo que debe considerarse como “motivos económicos válidos”, ya que únicamente hace referencia “*tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación*”.

Así, a la hora de analizar cuál ha sido la finalidad o propósito de la operación, debe procederse a una valoración global de las circunstancias concurrentes, anteriores y posteriores a la operación, y examinar si las mismas resultan adecuadas y responden a los objetivos de la ley, que no son otros que conseguir que la fiscalidad no resulte un obstáculo en la toma de decisiones sobre reestructuraciones de empresas, de manera que la fiscalidad se aprecie como un elemento neutral en dichas decisiones y no sea la causa principal de su realización, por tanto, se requiere que la operación societaria que se pretenda llevar a cabo tenga un objetivo claro.

En todo caso, desde el punto de vista doctrinal, judicial y administrativo, se obliga al análisis de las alegaciones y actuaciones de los sujetos pasivos implicados en dicha operación, y el resultado perseguido por el presunto beneficiario de este régimen, paralelamente a la finalidad pretendida, pero todo enmarcado en la acreditación del "motivo económico válido".

Por último, haciendo referencia al origen del concepto es destacable poner de manifiesto que el artículo 89.2 de la Ley 27/2014 cuando hace referencia al “régimen” se refiere, obviamente, al régimen fiscal especial que permite al contribuyente el diferimiento del pago de los impuestos a fin de que si éste considera que, por algún motivo, tiene que llevar a cabo una reestructuración empresarial, lo haga sin que la idea de la tributación por dichas operaciones suponga un freno a esa decisión.

No obstante, y en la línea que siguen algunos autores, cuando en el citado artículo se indica que “*no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos*”

validos (...), sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal” está indicando que si no hay motivos económicos válidos automáticamente significa que la única finalidad es conseguir una ventaja fiscal.

Pues bien, éste es el punto controvertido del trabajo y que ha dado lugar a más variedad de opiniones, ya que, realmente, la lectura de este artículo y en concreto de este apartado, puede entenderse de dos formas diferentes y por tanto, contradictorias.

Dicho lo anterior, y a pesar de que mi opinión inicial fue entender que el mencionado artículo 89.2 de la Ley 27/2014 indicaba que si no hay motivos económicos automáticamente hay intención de fraude o evasión fiscal, coincido con autores como el profesor Palao en que la redacción del citado artículo supone una presunción *iuris tantum* de la existencia del fraude o evasión fiscal, es decir, puede probarse que a pesar de que no existan motivos económicos válidos puede no haber fraude o evasión fiscal, no obstante, a priori es lógico que la primera visión de la operación que se lleve a cabo sin ningún motivo económico, se presumirá que tiene esos fines.

A pesar de que no comparto *strictu sensu* esta idea, sí es cierto que, desde una interpretación teleológica, es más lógico entenderlo así en base a la lectura del artículo 89.2 de la ya citada Ley 27/2014; a pesar de ello, no quiero dejar de indicar que si se ha producido la creación de un régimen especial para beneficiar la actividad y el movimiento estructural de las empresas, en principio, no debería presuponerse la intención negativa de querer defraudar a la Agencia Tributaria, pues es una forma de dar un beneficio “a medias”, ya que, hasta que no se pruebe que haya motivos económicos válidos o que, no habiéndolos, no hay intención de fraude, el régimen especial no se aplica.

6.- Bibliografía:

- ALMUDÍ CID, José Manuel, “Comentario de jurisprudencia del TJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta) de 10 de noviembre de 2011 Asunto: C-126/10. Partes: Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais”, *Revista técnica tributaria*, núm 96.
- ÁVILA NAVARRO, Pedro, *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, Ed. Bosch. 1ª Edición, Barcelona, 2009.
- BENÍTEZ CASTELLAR, Carlos, “El régimen fiscal de las adquisiciones”, en la obra colectiva *Fusiones y Adquisiciones de empresas*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2004.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europe*, Ed. Edición Fiscal CISS, Primera Edición, Bilbao, 2008.
- FALCON TELLA, Ramón, “El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal: la necesidad de una cláusula antiabuso específica (STJ 20 mayo 2010, Zwijnenburg)”, *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2001
- FERREIRO LAPATZA, J. J, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2001.
- FRANCIS LEFEBVRE, *Memento práctico Reorganización Empresarial*, Ed. Francis Lefebvre, 1ª Edición, 2012.
- LARRAZ, J, “Metodología aplicativa del Derecho tributario”. *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1952.

- PALAO TABOADA, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Ed. Lex Nova, Colección de Derecho público y Económico, 1ª edición, Valladolid, 2009.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta, “¿Tiene futuro el test de los «motivos económicos válidos» en las normas anti-abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea)”, *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 329-330, 2010.
- SANCHEZ OLIVAN, José, *Fusión y escisión de sociedades. Aportaciones de activos y canje de valores. Cesión global del activo y del pasivo*”. (Estudio económico, jurídico, fiscal y contable), Ediciones Estudios Financieros, 3ª ed., Madrid, 2004.
- VILLAR EZCURRA, Marta, “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del *business purpose* y de la noción comunitaria de motivo económico válido”. *Noticias de la Unión Europea*, núm. 239, 2004.

Legislación:

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE: 28 de noviembre del 2014. Núm. 288.
- Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. BOE: 11/03/2004.
- Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas. BOE» núm. 301, de 17 de diciembre de 1991.
- Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Real decreto 1777/2004 de 30 de julio. BOE: 06/08/2004

- Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles
- Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados ente sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.
- Directiva 90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990 (LCEur 1990, 920), relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.
- Ley 25/2006, de 27 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas. (RCL 2006, 1436). Publicado en BOIB núm. 188 de 30 de Diciembre de 2006

Jurisprudencia:

- Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso- Administrativo) de fecha 12 de junio de 2014. Rec. Núm. 217/2011.
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso – Administrativo, Sección 2ª) de fecha 24 de febrero de 2014. RJ: 789/2014
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de fecha de 18 noviembre de 2013. RJ: 2014/456
- Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso- Administrativo) de fecha 19 de septiembre de 2013. Rec. Núm. 234/2010
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 28 junio 2013. RJ: 2013/6024

- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 6 junio de 2013. RJ 2013/4748
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 2ª) de fecha 27 de mayo de 2013. RJ: 2588/2013
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 16 mayo 2013. RJ: 2013/4673
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección 2ª) de fecha de 15 de abril de 2013: RJ. 2013/3634
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta), de fecha 10 de noviembre de 2011. Caso FOGGIA - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA contra Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. TJCE 2011/349
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 7 abril 2011. RJ: 2011/3069
- Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 16 febrero 2011. JUR: 2011/77310
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera). Caso Modehuis A. Zwijnenburg BV contra Staatssecretaris van Financiën. Sentencia de 20 mayo 2010. TJCE 2010/147
- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Primera). Caso Hans Markus Kofoed contra Skatteministeriet. Sentencia de 5 julio 2007. TJCE 2007/183
- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Gran Sala). Caso Halifax plcLeeds Permanent Development Services LtdCounty Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise. TJCE 2006/383

- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Gran Sala). Caso Cadbury Schweppes Overseas Ltd Cadbury Schweppes plc contra Commissioners of Inland Revenue. TJCE 2006/243
- Sentencia de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 26 febrero 2004. JT 2004/1035
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 2 noviembre 2002. RJ 2003/1025
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 14 diciembre 1999. RJ 1999/9322
- Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Pleno). Caso A. Leur-Bloem contra Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2. Sentencia de fecha 17 julio de 1997. TJCE 1997/156
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de fecha 29 marzo 1996. RJ: 1996/2742
- Informe de la Dirección General de Tributos de 5 de febrero de 2002. Publicado en Revista Quincena Fiscal, núm. 10. Octubre del año 2002.