

LA REVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA PARA JUSTIFICAR LOS MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS EN LAS REORGANIZACIONES EMPRESARIALES

PATRICIA LAMPREAVE MÁRQUEZ

Abogada

Profesora de Derecho Fiscal Europeo (ULB, Bélgica) y Profesora de Derecho Financiero y Tributario en Cunef (U. Complutense)

Extracto:

EL presente trabajo se centra en la directiva de fusiones que, como otras directivas comunitarias, establece que los Estados Miembros pueden rechazar el beneficio de neutralidad fiscal establecido en la citada directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal. Analizaremos la transposición del citado precepto en la normativa interna española y sus modificaciones en lo que concierne a la reversión de la carga de la prueba del motivo económico válido requerido para eliminar toda presunción de fraude o elusión fiscal. Por último, nos cuestionamos si de la interpretación de ciertas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es posible la retroactividad del artículo 110.2 de la Ley 14/2000.

Palabras clave: práctica fiscal abusiva, evasión fiscal, directiva sobre fusiones, abuso de directiva comunitaria, carga de la prueba y retroactividad de la normativa.

THE REVERSE BURDEN OF PROOF TO JUSTIFY VALID ECONOMIC REASON IN CORPORATE REORGANIZATIONS

PATRICIA LAMPREAVE MÁRQUEZ

Abogada

Profesora de Derecho Fiscal Europeo (ULB, Bélgica) y Profesora de Derecho Financiero y Tributario en Cunef (U. Complutense)

Abstract:

THIS article is focused on the mergers directive, which as other directives provides that Member States may refuse the benefit of tax neutrality in the event that a merger, division, transfer of assets or exchange of action has as its objective tax evasion or tax avoidance. We will analyze the transposition of that provision in the Spanish legislation and all amendments with regard to the burden of proof of a valid economic reason to remove any presumption of fraud or evasion. Finally, we question whether under the interpretation of certain decisions of the Court of Justice of the European Union may allow possible retroactivity of article 110.2 of Law 14/2000.

Keywords: tax avoidance, tax evasion, merger directive, directive shopping, burden of proof and retroactivity of law.

Sumario

- I. Las medidas de anti-abuso contenidas en las directivas comunitarias y su transposición a la normativa interna de los Estados Miembros.
 - i. Directiva matriz-filial.
 - ii. Directiva sobre intereses y cánones.
 - iii. Directiva sobre fusiones.
- II. La incorporación de la Directiva 90/434/CEE en la normativa española y los motivos económicos como condicionante para la aplicación del régimen especial.
- III. El *onus probandi* de los motivos económicos válidos en las reestructuraciones empresariales.
- IV. *Ratione temporis* del artículo 110.2 modificado por la Ley 14/2000.
- V. Conclusiones.

Bibliografía.

I. LAS MEDIDAS DE ANTI-ABUSO CONTENIDAS EN LAS DIRECTIVAS COMUNITARIAS Y SU TRANSPOSICIÓN A LA NORMATIVA INTERNA DE LOS ESTADOS MIEMBROS

La eliminación, tanto de la elusión como de la evasión fiscal en el mercado interior, ha sido uno de los objetivos prioritarios de la Unión Europea (UE). Estas no pueden combatirse solo con medidas nacionales, ya que los efectos que de ellas se pueden derivar no pueden extenderse más allá de las fronteras estatales. Tampoco son del todo eficaces –en opinión de la Comisión Europea (Comisión)¹– las medidas bilaterales que se puedan establecer en los Convenios firmados entre dos Estados (CDI), por lo que solo mediante medidas multilaterales consensuadas puede combatirse de manera eficaz este tipo de transacciones que afectan negativamente a los ingresos de los Estados Miembros (EM)².

Cierto es que la disparidad de sistemas fiscales en la UE ha venido generando largos debates entre los EM y la Comisión, en relación con el posible establecimiento de puntos en común aplicables a todos los EM.

La falta de consenso en lo relativo a la armonización fiscal queda evidenciado desde hace décadas, y una de las razones de ello es que todas las decisiones fiscales que deben adoptarse a nivel UE quedan sujetas al principio de unanimidad en el voto³, habiéndose convertido el citado principio en un «derecho de veto encubierto» que ha retrasado e incluso paralizado numerosas iniciativas presentadas por la Comisión⁴.

¹ Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 2007, relativa a la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa, COM (2007) 785.

² Resolución del Consejo de 10 de febrero de 1975, relativa a las medidas que deben tomarse por la Comunidad en el ámbito de la lucha contra el fraude y la evasión internacional. DO C 35.

³ El principio de unanimidad de aplicación en la UE señala que para la aprobación de cualquier decisión en determinadas materias con implícito impacto en los EM, estos deberán votar todos en el mismo sentido.

⁴ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «El debate sobre la armonización fiscal y la competencia entre los EM», en CHICO DE LA CÁMARA, F. (coord.), AA.VV., *La ampliación de la UE y sus repercusiones tributarias sobre las libertades comunitarias*, ed. Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid, 2010.

A falta de un mayor número de directivas, las resoluciones del Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) han jugado un papel primordial en lo relativo a medidas a adoptar con el objeto de erradicar el fraude y las prácticas abusivas.

En relación con la normativa sobre fiscalidad directa que afecta a las empresas, las disposiciones anti-abuso se pueden encontrar, entre otros instrumentos legales, en los siguientes⁵:

i. Directiva matriz-filial

El artículo 1(2) de la Directiva 90/435/CEE⁶ permite la aplicación de las disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar el fraude y abuso fiscal. Con ello, la directiva no pretende establecer una noción de abuso, dado que se limita a especificar que los EM pueden, incluso en los casos en que se cumplan todos los condicionantes para aplicarse la directiva, limitar la aplicación de la misma con base en provisiones nacionales o recogidas en Convenios bilaterales.

Con base en este artículo, los EM tienen incorporados en sus propias legislaciones las provisiones necesarias para permitir que solamente se beneficien de la directiva aquellas estructuras consideradas como *bona fide*.

Por lo general los EM no permiten la aplicación de la directiva en los casos en que la filial esté localizada en un país de baja tributación o que se beneficie de un régimen fiscal favorable en su Estado de residencia (*anti-tax rules*). Tampoco se aplica la directiva en los casos en que la matriz reciba dividendos de una *holding* intermediaria por unas rentas, que de haberse distribuido directamente entre matriz-filial, hubieran sido consideradas como rentas no cualificada a efectos de la directiva (*anti-conduit company rules*)⁷.

En el caso conjunto *Denkavit, VITIC y Voormeer*⁸, se intentó justificar por parte del gobierno alemán la aplicación del artículo 1(2) mencionado, con el objeto de negar la aplicación de la directiva y por tanto la exención en la distribución de dividendos entre una filial alemana y sus matrices holandesas, con base en que dicha distribución se había llevado a cabo durante el primer año de la adquisición de la subsidiaria por parte de las matrices. El delimitar lo establecido en el artículo 3(2) de la citada directiva, referente al requerimiento de un periodo mínimo de permanencia de las participaciones, por razones de posible abuso fiscal, no fue considerado suficiente argumento por el TJUE, por contravenir además al artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE) (ex art. 43), al otorgar un diferente tratamiento en la distribución de dividendos, dependiendo de si ambas entidades están localizadas en el mismo o en diferente EM.

⁵ TERRA, B. y WAITTEL, P.J.: *European tax law*, ed. Kluwer Law International, 2008.

⁶ La Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de EM diferentes DO L 225 (1990). Modificada por la Directiva 2003/123/CE.

⁷ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Las medidas de antiabuso fiscal en la UE», Comunicación presentada en la Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario, «Desafíos de la Hacienda Pública Española», IEF, 2011.

⁸ C-283/94, C-291/94 y C-292/94, 1996, Rec. I-5063. Véase: WEBER, D.M.: «The First Steps of the ECJ Concerning an Anti-abuse Doctrine in the Field of the Harmonized Direct Taxes», *EC Tax Review*, n.º 1 (1997). Del mismo autor, «A closer look at the general anti-abuse clause in the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive». *EC Tax Review*, núm. 2, 1996.

ii. Directiva sobre intereses y cánones

La Directiva 2003/49/CE⁹ contiene una serie de disposiciones contra el abuso fiscal en las que se establecen unos condicionantes para poder beneficiarse de los efectos de la misma, ya sea mediante la determinación de un periodo mínimo de tenencia de las participaciones, ya sea mediante la clara limitación de los efectos de la directiva hasta que pueda probarse quién es el beneficiario último de la transacción o mediante la aplicación del principio de plena competencia.

No debe sorprender que la citada directiva incorpore medidas de anti-abuso, dado que en el caso de los intereses, estos son deducibles en el Estado del deudor, lo que inevitablemente conlleva a que la planificación fiscal de los grupos localice las entidades deudoras en EM de alta tributación y las entidades receptoras de los intereses en EM de baja tributación (en la actualidad no queda establecida por la directiva qué nivel mínimo de tributación es el exigible).

El artículo 1(1) excluye situaciones que no se consideran transnacionales al haber sido instrumentadas a través de establecimientos permanentes. El artículo 1(5) (b) contiene una cláusula de sometimiento al impuesto de sociedades en los casos en que una sucursal sea la beneficiaria efectiva de los pagos (*subject-to-tax clause*). El artículo 1(8) excluye de la aplicación de la directiva los pagos de o hacia establecimientos permanentes situados en Estados terceros. El artículo 4(1) permite al Estado de la fuente el no aplicar la directiva en casos de préstamos convertibles, préstamos participativos, deudas perpetuas y otros híbridos financieros. El artículo 4(2) menciona los precios de transferencia y las condiciones del préstamo con base en el principio de *arm's length*, y el artículo 5, que es el que específicamente establece medidas de anti fraude y contra las prácticas abusivas, establece una serie de reservas generales de anti-abuso, permitiendo a los EM el no aplicar la directiva en las transacciones cuyo único o primordial motivo sea la elusión o la evasión fiscal.

Esta directiva está directamente ligada con el Código de conducta relativo a la competencia fiscal desleal en los EM de la UE, dado que es evidente que la combinación de una posible deducción en un EM con el sometimiento a bajo gravamen en el otro EM puede dar lugar a un claro arbitraje fiscal y, por ende, a una competencia fiscal de los EM con el objetivo de atraer hacia su territorio a entidades cuyo objeto social sea la financiación del grupo¹⁰.

iii. Directiva sobre fusiones

Como las anteriores directivas, la Directiva 90/434/CEE¹¹ incluye una cláusula de anti-abuso fiscal. Sin embargo, el artículo 11 va más allá de las consideraciones anteriores y establece que un

⁹ Directiva 2003/49/CE, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre entidades asociadas de diferentes EM, *DO L 157* (2003).

¹⁰ Véase LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: *Competencia fiscal desleal entre los Estados Miembros de la Unión Europea*, ed. Aranzadi, 2010, págs. 235-263.

¹¹ 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 EM *DO L 225*. Modificada por la Directiva 2005/19/CE. Conocida como directiva de fusiones y como tal se referirá en el presente artículo.

EM podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de la directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal¹².

Concretamente el artículo 11.1 establece:

«(...) Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III y IV o a retirar el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 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 (...)».

La Directiva 2005/19/CE, de 17 de febrero de 2005, del Consejo¹³ modificó el articulado de la anterior directiva, con el objeto de incorporar las escisiones parciales y los traslados del domicilio social de la Sociedad Anónima Europea (SE) y la Sociedad Cooperativa Europea (SCE):

«(...) Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones de los títulos II, III, IV y IV ter o a retirar total o parcialmente el beneficio de las mismas cuando la operación de fusión, de escisión, de escisión parcial, de aportación de activos, de canje de acciones o de traslado del domicilio social de una SE o una SCE: a) tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas en el artículo 1 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 (...)».

Puesto que el presente artículo pretende poner de manifiesto las diferentes interpretaciones de este precepto, es importante subrayar que:

- 1) Un Estado puede no aplicar los beneficios de la directiva si considera que el objeto primordial de una operación es el fraude o la evasión fiscal.
- 2) El hecho de que una de las operaciones no se efectúe por motivos económicos válidos (*valid commercial reason* o *business purpose*), como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades, puede constituir una presunción que entienda que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal.

¹² «(...) [w]here it appears that the merger, division, transfer of assets or exchange of shares (a) has as its principal or as one of its principal objectives tax evasion or tax avoidance», «(...) [i]s not carried out for valid commercial reasons, such as the restructuring or rationalization of the activities of the companies participating (...)».

¹³ *DO L* de 4 de marzo de 2005, núm. 58/2005.

Se podrían citar numerosas decisiones del TJUE en la aplicación de la directiva sobre fusiones, tales como los asuntos *Andersen og Jense*¹⁴ o *Kofoed*¹⁵ (en apartados posteriores nos referiremos a ella), pero como referente se analiza a continuación brevemente el asunto *Leur-Bloem*¹⁶, siendo la primera decisión del TJUE en relación con la interpretación de la cláusula de anti-abuso establecida en una directiva comunitaria.

Los hechos del asunto fueron como se indican a continuación. La señora *Leur-Bloem* era administradora única y accionista de dos entidades *BV*, siendo ambas agencias de trabajo temporal. Posteriormente incorporó una tercera entidad *holding* y llevó a cabo un canje de acciones quedando la *holding* como accionista de las dos primeras y la señora *Leur-Bloem* como accionista de la *holding*. Su objetivo era crear una unidad fiscal, lo que permitía la compensación horizontal de pérdidas y ganancias. La Administración holandesa entendió que no era de aplicación el régimen de diferimiento de tributación de las plusvalías reconocido por la directiva por realizarse el citado canje de acciones por razones puramente fiscales. Pese a ser una transacción puramente doméstica, el TJUE entendió que era competente para analizar la correcta incorporación en la legislación interna de la directiva comunitaria por parte de los EM¹⁷.

El TJUE declaró que pese a que los EM pueden denegar la aplicación de la directiva por el hecho de que la operación prevista no se hubiera llevado a cabo por motivos económicos válidos, la determinación de una presunción de evasión o elusión fiscal no debe ser automática y en todo caso deberá ser analizado cada caso en concreto, dado que serán las autoridades fiscales las que determinen en cada transacción y con base en unas pruebas específicas, si esta es artificiosa y solo se ha llevado a cabo por razones puramente fiscales.

Por tanto, tras hacer referencia a las cláusulas de anti-abuso incorporadas en la normativa comunitaria, se podría afirmar que los artículos mencionados tienen como objetivo principal evitar el denominado *directive shopping* o el uso abusivo de las directivas, lo que supone que una determinada entidad lleve a cabo una transacción con el único propósito de aprovecharse de los beneficios establecidos en una directiva, beneficios que de no haberse llevado a cabo la citada transacción de una manera artificiosa, hubieran quedado fuera de su alcance¹⁸.

No obstante, no podemos obviar que las medidas de anti-abuso fiscal deben aplicarse teniendo en cuenta el principio de proporcionalidad. Con base en el citado principio, las medidas que se adopten para erradicar la evasión y la elusión deben ser proporcionadas, no pudiendo ser más restrictivas de lo estrictamente necesario para alcanzar el objetivo perseguido¹⁹.

¹⁴ C-43/00, 2002, *Andersen & Jensen ApS (DK)* Rec. I-379.

¹⁵ C-321/05, 2007, *Kofoed v. Skattemin. (DK)*, OJ C 257, 15.10.2005.

¹⁶ C-28/95, *Leur-Bloem v. Inspecteur der belastingdienst*, 1997, Rec. I-4161.

¹⁷ HOFSTÄÄTTER, M. y HOHENWATER, D.: «The Merger Directive» en *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, ed. Michael Lang et ál., 2008.

¹⁸ Véanse, en este sentido, las Sentencias de 9 de marzo de 1999, *Centros*, C-212/97, Rec. pg. I-1459, apartado 24; de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros*, C-255/02, Rec. pg. I-1609, apartados 68 y 69; de 6 de abril de 2006, *Agip Petroli*, C-456/04, Rec. pg. I-3395, apartados 19 y 20, y de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. pg. I-7995, apartado 35.

¹⁹ Véase GARCÍA NOVOA, C.: «Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 115, 1994.

En este punto procede recordar que, según los artículos 10 y 249 de la CE (actual art. 4 del TUE y art. 288 del TFUE²⁰) cada uno de los EM destinatarios de una directiva tiene la obligación de adoptar en su ordenamiento jurídico nacional todas las medidas necesarias para garantizar la plena eficacia de la directiva, conforme al objetivo por ella perseguido²¹.

Con base en el principio de seguridad jurídica, las medidas nacionales de adaptación al Derecho interno deben ser suficientemente precisas y claras para permitir que los particulares afectados conozcan la extensión de sus derechos y obligaciones por tanto, una adaptación de las directivas a la normativa interna de un EM en demasía general, que excluya automáticamente ciertas operaciones de los beneficios de las directivas mencionadas, iría más allá de lo necesario para prevenir los casos de elusión y evasión fiscal²².

A mayor abundamiento procede recordar que todas las autoridades de un EM, al aplicar el Derecho nacional, están obligadas a interpretarlo, en la medida de lo posible, a la luz del texto y de la finalidad de las directivas comunitarias para conseguir el resultado perseguido por ellas²³. Ahora bien, el requisito de interpretación conforme no puede llevar a que una directiva cree, por sí misma e independientemente de una ley interna de adaptación, obligaciones para los particulares o determine o agrave la responsabilidad penal de quienes contravengan sus disposiciones²⁴.

II. LA INCORPORACIÓN DE LA DIRECTIVA 90/434/CEE EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA Y LOS MOTIVOS ECONÓMICOS COMO CONDICIONANTE PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

La Ley 29/1991²⁵, de 16 de diciembre, procedió a incorporar al ordenamiento jurídico interno las normas contenidas en la directiva sobre fusiones, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones.

Desde entonces, las exigencias formales para la aplicación del régimen fiscal especial se han modificado en varias ocasiones, primero por la Ley 43/1995²⁶, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (arts. 97 a 110), y posteriormente por la Ley 14/2000²⁷, de 29 de diciembre.

²⁰ TFUE (2007), Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea de 13 de diciembre de 2007, DO C 115 (2008).

²¹ Véanse, en particular, las Sentencias de 10 de marzo de 2005, Comisión/Alemania, C-531/03, no publicada en la Recopilación, apartado 16, y de 16 de junio de 2005, Comisión/Italia, C-456/03, Rec. pg. I-5335, apartado 50.

²² Véanse, en particular, las Sentencias de 11 de junio de 1987, Pretore di Salò/X, 14/86, Rec. pg. 2545, apartados 19 y 20; de 8 de octubre de 1987, Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, Rec. pg. 3969, apartados 9 y 13; de 26 de septiembre de 1996, Arcaro, C-168/95, Rec. pg. I- 4705, apartados 36 y 37, y de 3 de mayo de 2005, Berlusconi y otros, C-387/02, C-391/02 y C-403/02, Rec. pg. I-3565, apartados 73 y 74.

²³ Así lo establece la STJCE de 5 de julio de 2007. *Hans Markus Kofoed versus Skatteministeriet*, As. C-315/05.

²⁴ Véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Kolpinghuis Nijmegen, apartados 12 a 14, y Arcaro, apartados 41 y 42.

²⁵ Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las Comunidades Europeas.

²⁶ Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

²⁷ Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

El citado régimen está actualmente regulado en el capítulo VIII (arts. 83 a 96), del título VII y disposición adicional segunda del Real Decreto Legislativo 4/2004²⁸, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

A través de citado régimen especial se ha pretendido, desde su incorporación en la normativa española, que una reestructuración societaria sea fiscalmente neutra, siempre que se den todos los condicionamientos en la LIS vigente.

Desde su primera redacción se incorporó la cláusula de la directiva que autorizaba a un EM a denegar la aplicación del régimen fiscal especial en los supuestos en los que una determinada operación no pudiera justificar suficientes «motivos económicos válidos», más allá de argumentar razones de puro aprovechamiento fiscal.

La normativa española no define claramente qué debe considerarse como motivo económico válido, 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 una determinada operación deban ser de índole económica y no fiscal se fundamenta, por tanto, en un concepto jurídico indeterminado que debe ser precisado en cada supuesto concreto.

El artículo 16 de la Ley 29/1991 establecía que «(...) [c]uando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones 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 el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 señaló: «(...) [c]uando 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».

La Ley 14/2000 dio una nueva redacción al artículo 110.2 de la Ley 43/1995 (actualmente vigente en la redacción dada al art. 96.2 del TRLIS) quedando claramente constatado el endurecimiento de los condicionantes para la aplicación del régimen especial al establecer:

«(...) 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*.

²⁸ Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades.

En los términos previstos en el artículo 107 de la Ley 230/1963, de 28 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 este y cualesquiera otros tributos (...).»

Por tanto, mientras que en las primeras redacciones (Ley 29/1991 y Ley 43/1995) y a tenor de lo dispuesto en la Directiva 90/434/CEE, solo se excluían del régimen fiscal especial aquellas operaciones que se realizaban principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, en la redacción de la Ley 14/2000 queda excluido también de este régimen especial las operaciones cuya finalidad primordial sea la elusión fiscal o prácticas abusivas²⁹.

De la citada modificación además se puede derivar la interpretación que la carga de la prueba pasa de ser una cuestión que deba probar la Administración, como consecuencia de sus actuaciones de comprobación, a revertirse en el sujeto pasivo, el cual deberá demostrar que la operación llevada a cabo queda justificada con suficientes motivos económicos válidos, pudiendo en caso de duda llevar a cabo una consulta ante la Dirección General de Tributos (DGT).

En consecuencia, desde 2001 es clave que el contribuyente pueda probar que su operación se ha llevado a cabo por motivos económicos válidos. No obstante, ante la indeterminación en la normativa tributaria del citado concepto, tal como señala la Audiencia Nacional de forma reiterada (*vid. 9 de marzo de 2011* –rec. núm 110/2008–), habrá que acudir a otros criterios interpretativos válidos.

El presente artículo no pretende centrarse en el análisis de lo que obedece a un motivo económico válido, dado que la doctrina especializada española³⁰ ya ha analizado este concepto en profundidad. Contamos además con sendas consultas realizadas ante la DGT por los contribuyentes sobre este asunto. Pese a ello, a continuación se procederá a mencionar brevemente qué argumentos se han venido considerando como motivos suficientes para la aplicación del régimen especial y cuáles no.

²⁹ Tengamos en cuenta la Resolución de 12 de enero de 2010, de la DGT en la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2010, en las que se establece: «Entre las distintas operaciones de fraude complejo y que una vez identificadas serán objeto de comprobación, figuran las siguientes: (...) operaciones de fusión, escisión, aportaciones y canje de activos acogidas al régimen especial del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (...)»

³⁰ Véase la doctrina establecida por Ramón FALCÓN Y TELLA en relación con la elusión, la evasión y la economía de opción. A modo de ejemplo podemos citar FALCÓN Y TELLA, R.: «El limitado alcance de la exigencia de un motivo económico distinto del ahorro fiscal», *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2011; FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31, 1995, págs. 56 y ss.; FALCÓN Y TELLA, R.: «La subcapitalización, las ETVE y la planificación fiscal "de riesgo" (Res. TEAC 25 Junio 2009)», *Quincena Fiscal* n.º 22, 2009; FALCÓN Y TELLA, R.: «Economía de opción, fraude de ley y simulación: al hilo de la STS 30 mayo 2011», *Actualidad jurídica Aranzadi*, n.º 833, 2011, pág. 2.

Véanse también la doctrina de Carlos PALAO TABOADA, C., en PALAO TABOADA, C.: «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», *RCyT*. CEF, núm. 182, 1998, págs. 12 y ss.; PALAO TABOADA, C.: «Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de reorganizaciones empresariales», *RCyT*. CEF, núm. 235, octubre, 2002; PALAO TABOADA, C.: «Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal», en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, ed. IEF, 2006. PALAO TABOADA, C.: «La modificación de la directiva de fusiones» en *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, coord. César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA et ál., 2007, págs. 831-858.

La DGT, en sus Consultas de 22 de junio de 1999 (V1077/1999) y 30 de junio de 1999 (V1136/1999) ha sostenido que cuando concorra un motivo económico válido, diferente del puramente fiscal, el hecho de que el contribuyente utilice aquel procedimiento que le permita pagar el mínimo de impuestos, no puede dar lugar a presumir un propósito de fraude o evasión fiscal e impedir la aplicación del régimen especial. En definitiva, existiendo «un objetivo distinto del exclusivamente fiscal», el contribuyente tiene el derecho a utilizar los medios para conseguirlo que le parezcan más adecuados desde el punto de vista fiscal.

Se podrá acoger al régimen fiscal especial, por considerarse motivos suficientes, la operación que se plantee con la finalidad de tener una única estructura jurídica y organizativa en aras a simplificar y racionalizar la estructura, reducir los costes de estructura y de gestión económica y administrativa, mejorando la solvencia financiera y por tanto la capacidad de negociación con las entidades bancarias (DGT, V1735/2010, de 28 de julio de 2010).

También se entenderá que existe un motivo económico válido cuando con la operación se consiga mejorar el proceso productivo de la empresa, aumentando con ello su producción y mejorando la competitividad de la entidad frente a sus competidores (DGT, V0187/2006, de 30 de enero de 2006).

Si la finalidad de la operación es la de reestructurar y racionalizar las actividades, permitiendo con ello una mayor efectividad en la gestión de los distintos negocios que se desarrollan por la empresa escindida, se entiende que la motivación económica es válida a los efectos de amparar la escisión en el citado régimen fiscal especial (DGT, V0478/2006, de 23 de marzo de 2006)³¹.

En contraposición, se ha entendido que no existen motivos económicos válidos cuando la única razón para realizar una fusión obedezca a la compensación de las bases impositivas negativas pendientes de compensar en la entidad absorbida en el momento de su extinción (DGT, 93/2001, de 19 de enero de 2001).

Tampoco será aplicable el régimen fiscal especial cuando a través de una combinación de negocios jurídicos se plantee una operación en la que la fusión no sea necesaria para obtener los fines económicos pretendidos, dejando al descubierto que los motivos que justifican su ejecución son en realidad puramente fiscales (DGT, 339/2002, de 6 de marzo de 2002).

Por tanto, con el objeto de evaluar si estamos ante una situación de abuso fiscal se deberá analizar cada transacción con base en una doble perspectiva cumulativa o bifrontal (analizando tanto pruebas «subjetivas» como «objetivas»):

1. El primer condicionante consiste en un análisis subjetivo de la finalidad del contribuyente mediante la determinación de si la transacción se ha llevado a cabo con la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención.

³¹ Véase Consulta de la DGT de 18 de mayo de 2009 (V1110/2009), Consulta de 26 de mayo de 2008 (V1240/2009) o Consulta de 8 de septiembre de 2006 (V1808/2006).

2. El segundo condicionante consiste en un análisis objetivo de las pruebas que verifican que el acuerdo no es puramente artificial. En otras palabras, la constatación de una práctica abusiva exige que concurren una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de haberse respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa. Es decir, se analiza si la forma de la operación difiere de su sustancia, y si hay una realidad económica que subyace en la transacción³².

En la aplicación de un análisis de los costes *versus* beneficios obtenidos, las autoridades determinarán si el contribuyente, en el momento de llevar a cabo una determinada transacción, no tenía ninguna expectativa realista de beneficios económicos. Es decir, cuando del examen de la operación se deriva que ninguna persona de negocios prudente hubiera llevado a cabo dicha operación de la manera en la que ha sido instrumentada.

Pese a que pueda parecer sencillo determinar cuándo una determinada operación puede quedar justificada desde un punto de vista económico, en la práctica dista de serlo, dado que se ha constatado que la aplicación de la cláusula de anti-abuso ha provocado suntuosas controversias en la interpretación dada por los sujetos pasivos, la Administración tributaria y los tribunales, con resultados no siempre homogéneos entre los tribunales y las autoridades fiscales, lo que ha provocado que nos hallemos ante una clara situación de incertidumbre.

III. EL *ONUS PROBANDI* DE LOS MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS EN LAS REESTRUCTURACIONES EMPRESARIALES

Una vez determinado lo que puede obedecer o no a un motivo económico válido en una reestructuración societaria, pasaremos a abordar el espinoso asunto de a quién revierte la carga de la prueba (*onus probandi*) de los citados motivos.

Como ya hemos puesto de manifiesto en el apartado anterior, con las modificaciones introducidas en la LIS se daban dos situaciones bien diferenciadas, las operaciones llevadas a cabo en un periodo impositivo anterior a enero de 2001 y las posteriores.

En relación con la carga de la prueba, antes de la entrada en vigor de la Ley 14/2000 esta se revertía a las autoridades fiscales, quienes en el marco de una inspección debían probar que la operación se había realizado principalmente con fines de fraude o evasión fiscal. Desde la entrada en vigor de la modificación de la LIS, se puede interpretar que la carga de la prueba se invierte, al quedar establecido que los interesados podrán formular consultas con el objetivo de verificar con las autoridades si la operación de fusión, escisión (total o parcial), aportación de activos, canje de accio-

³² Véase LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal y la doctrina sobre los acuerdos puramente artificiales aplicables en la Unión Europea», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21, 2011.

nes o desplazamiento del domicilio social de una SE o SCE a otro EM obedece o no a motivos económicos válidos diferentes de la obtención de un beneficio fiscal.

Por tanto, el cambio legislativo obedeció a un objetivo palmario que era proteger los intereses de la Hacienda Pública frente a aquellos que utilizan estas reestructuraciones societarias como una maniobra para obtener principalmente un beneficio fiscal.

Si bien parece lógico que sea el contribuyente quien deba probar en procesos de comprobación que una determinada operación o transacción cuenta con un propósito económico válido, no podemos dejar de mencionar que cierta tendencia al abuso parece haber anidado en la Administración tributaria, tal como reconoce la propia Audiencia Nacional (*vid.* SAN, sala de lo contencioso, de fecha 16 de febrero de 2011 (rec. núm. 320/2007):

«47 (...) 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 (...).

(...) En este asunto, *da la impresión de que la Inspección no se habría visto satisfecha con ninguna de las explicaciones abrumadoramente ofrecidas por la sociedad recurrente a lo largo del procedimiento inspector*, (...). La negativa a admitir la concurrencia de motivos económicos válidos en este asunto llega hasta la extravagancia, pues al margen de que el TEAC, en cuanto a este motivo, se limita al establecimiento de una especie de presunción *iuris et de iure* de fraude, esta no solo no tiene apoyatura legal, tal como es formulada, sino que resiste cualquier intento de explicación, razonamiento o prueba intentada por el contribuyente (...).

(...) Se viene a sostener, por tanto, una teoría rigurosamente inaceptable, por cuanto exacerba el concepto de fraude situándolo de lleno dentro del campo de la economía de opción y, en este ámbito, afectando de plano al principio de autonomía de la voluntad (art. 1.255 del Código Civil), constitucionalizado, en lo que se refiere a las relaciones mercantiles, en el artículo 38 CE, que reconoce la libertad de empresa.

Bajo esa teoría, bastaría con que un negocio lícito, válido, querido por las partes y celebrado con total ausencia de violencia sobre las formas jurídicas, puede conducir a la privación del régimen de diferimiento en las operaciones societarias, es de repetir que con total independencia de la licitud del negocio jurídico celebrado, siempre que sea posible hallar una alternativa igualmente válida pero más gravosa para el contribuyente (...).»

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) citada en esta sentencia establecía una especie de presunción *iuris et de iure* de inexistencia de motivo económico válido, identificando la búsqueda por parte del contribuyente de un beneficio fiscal con la presunción de fraude, así como dentro de esta, la asimilación del concepto de fraude con la idea de que, si se hubiera empleado otra forma jurídica diferente, se habría tributado más, lo que no es razón suficiente para

desacreditar el negocio jurídico llevado a cabo y, menos aún, para variar sus implicaciones tributarias (Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006, rec. núm. 2071/2003).

La mencionada resolución no puede dejar indiferente, al concluir que un administrado que opte de entre todas las alternativas posibles legalmente reconocidas para poder llevar a cabo una determinada operación por la menos gravosa desde una perspectiva fiscal, ello conlleve una presunción de elusión o incluso fraude fiscal. Preocupante es, no obstante, que una resolución tan carente de base legal haya sido utilizada por las autoridades fiscales en procesos de comprobación, dado que como bien dice la sentencia de la Audiencia Nacional citada, «esta no tiene apoyatura legal, tal como es formulada».

En el asunto de a quién compete la carga de la prueba se debe poner de manifiesto lo contenido en la normativa vigente en derecho español, concretamente el artículo 114 de la Ley General Tributaria (LGT)³³ establece: «[t]anto 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».

El citado artículo viene relacionado con el artículo 217 de la Ley 1/2000³⁴ que determina que le corresponde la carga de la prueba a quien pretenda acreditar o afirmar hechos o derechos, y con el artículo 57 de la Ley 30/1992³⁵ que establece que los actos administrativos gozan de presunción de validez, correspondiendo al interesado la carga de la prueba a efectos de desvirtuar dicha presunción legal.

A tenor de lo anterior se puede citar la doctrina establecida por el Tribunal Supremo de fecha 30 de noviembre de 1985³⁶: «(...) [l]a 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 (...) 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 este 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 (...)*»³⁷.

A mayor abundamiento podemos referirnos a otra Sentencia de la Audiencia Nacional (30 de abril de 2008, rec. núm. 370/2006) que establece lo siguiente:

«Séptimo. Como sabemos el Tribunal Supremo en relación con la carga de la prueba en el ámbito tributario ha venido indicando en STS de 11 de octubre de 2004, 29 de noviembre de 2006, que:

³³ LGT 58/2003, de 17 de diciembre.

³⁴ Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

³⁵ Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

³⁶ Véanse también las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 1986 y 29 de mayo de 1987.

³⁷ Véanse Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2010 (rec. n.º 363/2007), Sentencia del Tribunal Supremo (Sala 3) de 20 de abril de 2012, Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de marzo de 2011, Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de enero de 2012, entre otras.

Dos son los criterios teóricos que se han sostenido en relación con la carga de la prueba.

Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que *pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso aquello que resulte favorable para el obligado tributario.*

Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general. Y este no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. No puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que esta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales (...) nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, *el rigor del principio establecido en el mencionado artículo 114 LGT/1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos* (cfr. SSTS de 25 de septiembre de 1992 y 14 de diciembre de 1999 (...))»

En este punto es preciso poner de manifiesto que la exorbitada presunción de elusión y evasión fiscal pone en jaque continuamente a las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes, ya no solamente sobre aquellos que pretendan optar por la aplicación del régimen especial recogido en el artículo 110.2 de la LIS, sino por otros regímenes especiales contenidos en la LIS, tal es el caso de la aplicación del régimen fiscal a las entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE), el cual no ha resultado todo lo atractivo que podía haberse esperado y ello es debido a la presunción de elusión o evasión fiscal aplicado tanto por las autoridades fiscales como por el TEAC³⁸ en el momento de evaluar la existencia del requerido motivo económico válido. Lo anterior tiene un efecto negativo sobre la seguridad jurídica, por lo que los operadores económicos en las últimas décadas han optado por incorporar entidades *holding* sitas en territorios más competitivos³⁹.

De lo contenido en este apartado se podría concluir que pese a que la modificación de la LIS establece que los interesados podrán formular consultas a la Administración tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de los condicionantes para beneficiarse del régimen especial, esto no excluye que la Administración, en un proceso de comprobación, deba probar que existen indicios de elusión o evasión fiscal, por disponer de mejores medios que los que tiene en su haber el contribuyente, no pudiendo limitarse a denegar todas las alegaciones presentadas por el contribuyente, en aras a la resolución del TEAC citada.

Sobre este asunto no cabe ampararse en presunciones de elusión o evasión fiscal sin mayor motivación, debiendo en todo caso ser justificadas dichas presunciones suficientemente para poder ser recurridas en el supuesto de darse un desacuerdo entre ambas partes.

³⁸ Resolución del TEAC (núm. 656/2007), de 25 de junio de 2009.

³⁹ Véase LAMPREAVE MÁRQUEZ, P.: «Entidades de tenencia de valores extranjeros», *Revista impuestos*, ed. La Ley, n.º 6, marzo, 2000.

No cabe duda de que siempre habrá alternativas económicas que favorezcan más los intereses de la Hacienda Pública que las opciones por las que, según el principio de economía de opción, opten los contribuyentes, pero ello no puede justificar que la Inspección o el TEAC, sin motivación alguna, descalifiquen los motivos económicos presentados por el contribuyente. Por tanto, el *onus probandi*, es desde 2001 compartido entre la Administración tributaria y el administrado, debiendo cada una de las partes probar lo que pretenden hacer valer.

IV. *RATIONE TEMPORIS* DEL ARTÍCULO 110.2 MODIFICADO POR LA LEY 14/2000

Una vez abordado a quién compete la carga de la prueba, la cuestión es si se podría aplicar de forma retroactiva la inversión de la carga de la prueba al sujeto pasivo en operaciones llevada a cabo en periodos anteriores a enero de 2001.

Bien es sabido que pese a que en el anteproyecto de Constitución el artículo 9.3 reconocía la irretroactividad de las leyes fiscales, en la tramitación parlamentaria del texto constitucional se suprimió.

No existiendo un principio constitucional de la irretroactividad de las normas tributarias, es de aplicación el principio general plasmado en el artículo 2.3 del Código Civil, el cual establece que «[l]as leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario»; y por este motivo, el Tribunal Constitucional ha reiterado en diversas ocasiones que «[e]l principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta a la legislación vigente» (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, y 197/1992, de 19 de noviembre, entre otras).

El precepto del Código Civil, al imponer una presunción sobre el sentido irretroactivo de toda nueva norma, tiene distinta fuerza respecto de cada tipo de retroacción, siendo casi invencible respecto del grado máximo, muy fuerte respecto al grado medio, pero fácilmente vencible respecto al grado mínimo⁴⁰.

Es decir, pese a que una norma fiscal pueda ser retroactiva en los tres grados señalados, esta retroactividad debe tener siempre un fundamento suficiente, por lo que solamente será admisible de forma excepcional y muy justificada la retroactividad en grado máximo⁴¹.

También podríamos acudir a lo dispuesto por el artículo 10.2 de la vigente LGT, a tenor del cual, «(...) [s]alvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos cuyo periodo impositivo se inicie a partir de su entrada en vigor (...)».

⁴⁰ PALAO TABOADA, C.: «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos leyes en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 43, 1982, págs. 163 y ss.

⁴¹ Sobre la retroactividad de las normas tributarias, véase ZORNOZA PÉREZ, J. y FALCÓN Y TELLA, R.: «La retroactividad de las normas tributarias, especial referencia a las normas interpretativas», *Civitas, Rev. Esp. Der.*, n.º 43, 1984, págs. 433 y ss.

Los tribunales españoles han dejado claramente patente en numerosas resoluciones que, al amparo de la normativa anterior a 1 de enero de 2001, la carga de la prueba del propósito de fraude o evasión fiscal recaía sobre la Administración. No obstante, en algunas sentencias se aduce que el criterio establecido por el artículo 110.2, modificado por la Ley 14/2000, es el que debe prevalecer como válido, al amparo de las resoluciones del TJUE, provocando con ello una cierta confusión (*vid.* SAN de 7 de mayo de 2007 –rec. núm. 313/2004–):

«(...) Quinto. [a] estos efectos, también aduce la parte que se ha aplicado de forma retroactiva al ejercicio 1998 este precepto modificado de la ley, cuando lo cierto es que el mismo no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2001. Dicha pretensión ha de ser asimismo rechazada, pues la resolución del *TEAC de 16 de marzo de 2006 rechaza* expresamente la aplicación del régimen especial sobre la base de lo previsto en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 en su redacción inicial, *si bien se añade que la interpretación de dicho precepto ha de hacerse de conformidad con la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de julio de 1997 a que se ha hecho referencia, y aludiendo solamente a la nueva redacción del artículo 110.2 como criterio interpretativo válido*».

La citada STJUE *Leur-Blome* de 17 de julio de 1997, a la que hemos hecho referencia en el primer apartado, recordemos que indica que a falta de disposiciones comunitarias más precisas relativas a la aplicación del artículo 11 de la Directiva 90/434/CEE, corresponde a los EM determinar las modalidades necesarias al objeto de aplicar esa disposición, y añade que corresponde a estos determinar los procedimientos internos necesarios para comprobar que las operaciones económicas no se hayan efectuado por motivos válidos.

No obstante, en otras sentencias de la Audiencia Nacional (*vid.* SAN de 16 de febrero de 2011, a la que se ha hecho referencia en el apartado anterior), se señala de forma palmaria que es desde 2001 cuando la carga de la prueba revierte en el sujeto pasivo, no pudiendo aplicarse de forma retroactiva lo contenido en la Ley 14/2000, no habiendo sido esta la intención de la Sentencia de 7 de mayo de 2007 de la misma Sala:

«(...) Octavo. (...) La reforma operada, con no ser aplicable al ejercicio 1998, se limita a ejemplificar supuestos, no enunciados agotadoramente sino *numerus apertus*, (...) aunque con la consecuencia añadida de que *la carga de justificar la presencia de tales motivos corresponde ahora, dada la estructura del precepto, al sujeto pasivo del Impuesto que pretendiera acogerse al régimen de neutralidad* (...).

(...) [l]as consideraciones expuestas en la expresada Sentencia de 7 de mayo de 2007 [SAN (2.^a), rec. 313/04] conducen a *rechazar* que, dada la redacción original del artículo 110.2 de la Ley 43/1995, (...) que al acudir como criterio de interpretación del mencionado precepto al artículo 11 de la Directiva 90/434, *pretenda aplicar retroactivamente la redacción del mismo precepto sobrevenida tras la promulgación de la Ley 14/2000* (...).

(...) [a] la misma conclusión se llega si se toman en consideración las razones expuestas en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Primera), de 5 de julio de 2007 (*Kofoed*, Asunto C-321/2005)».

La STJUE *Kofoed* referida en el primer apartado del artículo analiza un caso de no transposición por parte del Estado danés de la cláusula de anti-abuso fiscal [art. 11.1 a)] establecida en la directiva de fusiones, permitiendo el TJUE al órgano jurisdiccional nacional acudir a dicho artículo en el caso de que una disposición o un principio general del Derecho interno pueda interpretarse acorde con el precepto citado, es decir, que por la normativa de un EM quede permitido la posibilidad de denegar un beneficio de la directiva cuando una determinada operación se ha llevado a cabo sin motivos económicos^{42, 43}.

La cuestión es que la normativa española sí incorporó el artículo 11.1 a), concretamente en el artículo 16 de la Ley 29/1991, por tanto esta sentencia del TJUE no le es de aplicación al caso español.

Algo confusa se muestra también la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de mayo de 2011 (rec. núm. 128/08):

«(...) Ahora bien, por lo que más adelante se verá, que el artículo 110.2 LIS *sea aplicable al caso en la versión originaria o aun no siéndolo* la introducida por la Ley 14/2000, esta debe entenderse como meramente interpretativa, que es lo que la Sala considera, constituyendo en este asunto un elemento *irrelevante* (...)».

Tampoco es clarificadora la línea doctrinal que ha establecido el Tribunal Supremo (*vid.* STS de 6 de octubre de 2011 –rec. núm. 2818/2008–), que entiende que compete en todo caso a los recurrentes el probar la realidad de un motivo económico válido, sin por ello entenderse que se ha aplicado de forma retroactiva la norma tributaria:

«(...) Sexto. (...) En relación con la carga de la prueba en Derecho Tributario se han sostenido dos criterios.

Uno de ellos es el que propugna el principio inquisitivo, de manera que pesa sobre la Administración la función de acreditar toda la verdad material, incluso en aquello que resulte favorable para el obligado tributario.

Esta concepción parte de que la Administración, en su labor de aplicar el sistema tributario, no actúa en defensa de un interés propio, sino del general, y este no es otro que el conseguir la efectiva realización del deber de contribuir establecido en el artículo 31 de la Constitución. Por tanto, no puede afirmarse con propiedad que existan hechos que favorezcan a la Administración, sino que esta debe conseguir la efectividad de los principios constitucionales acreditando tanto la realización del hecho imponible como los presupuestos de hecho de eventuales beneficios fiscales.

⁴² *Kofoed, op. cit.* «(...) 40. However, it is necessary, as a preliminary issue, to determine whether, in the absence of a specific transposition provision transposing Article 11(1)(a) of Directive 90/434 into Danish law, that provision may nevertheless apply in the case in the main proceedings (...)».

⁴³ *Kofoed, op. cit.* «(...) 46. «(...) it is therefore for the national court to ascertain whether there is, in Danish law, a provision or general principle prohibiting abuse of rights or other provisions on tax evasion or tax avoidance which might be interpreted in accordance with Article 11(1)(a) of Directive 90/434 (...)».

Sin embargo, en nuestro Derecho ha regido y rige la otra concepción que puede denominarse clásica, regida por el principio dispositivo y plasmada en el artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (también en el actual art. 105.1 de la Ley de 2003), según la cual cada parte tiene la carga de probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la obligación, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, si bien nuestra jurisprudencia ha matizado, en ciertas situaciones, el rigor del principio establecido en el mencionado artículo 114 de la Ley de 1963, desplazando la carga de la prueba hacia la Administración por disponer de los medios necesarios que no están al alcance de los sujetos pasivos (sentencias de 25 de septiembre de 1992, 14 de diciembre de 1999 y 28 de abril de 2001)» [Sentencia de 5 de febrero de 2007 (rec. cas. núm. 2739/2002), FD tercero; en el mismo sentido, Sentencias de 2 de julio de 2009 (rec. cas. núm. 691/2003), FD quinto; de 17 de diciembre de 2009 (rec. cas. núm. 4545/2004), FD duodécimo; de 10 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 1733/2003), FD quinto; de 17 de septiembre de 2009 (rec. cas. núm. 6603/2003), FD Cuarto A); de 22 de octubre de 2009 (rec. cas. núm. 8460/2003), FD tercero; y de 7 de octubre de 2010 (rec. cas. núm. 4948/2005), FD tercero].

Criterio de interpretación que ha sido recogido en posteriores Sentencias del Tribunal Supremo (*vid.* STS de 7 de abril de 2011 –rec. núm. 5999/2008⁴⁴–; STS de 7 de abril de 2011 –rec. núm. 4939/2007⁴⁵– o STS de 24 de mayo de 2012 –rec. núm. 2233/2010⁴⁶). A modo de ejemplo se transcribe lo determinado en la Sentencia del Tribunal Supremo (*vid.* STS de 26 de abril de 2012 –rec. núm. 126/2009– en su argumento jurídico tercero.

«(...) Tercero. (...) [p]or las razones expuestas, ha de rechazarse que se haya hecho una aplicación retroactiva de la redacción del artículo 110.2 de la LGT, tras la modificación operada por la Ley 14/2000, pues la redacción anterior, *según la doctrina anteriormente transcrita de esta Sala, en una interpretación teleológica del precepto, permitía la exclusión del régimen especial de FEAC, en el caso de inexistencia de motivos económicos válidos.*

Por ello, *no le correspondía a la Inspección, como mantiene la recurrente, la probanza de la existencia de fraude o evasión fiscal, sino a la recurrente la acreditación de la existencia de motivos económicos válidos para poder acogerse al régimen especial de FEAC en la operación de absorción realizada y ello en aplicación de lo dispuesto en el artículo 114 de la LGT (hoy art. 105 LGT de 2003). Esta Sala ha puesto de manifiesto al respecto que, salvo excepciones, corresponde a los obligados tributarios la acreditación del cumplimiento de los requisitos y circunstancias que dan derecho a acogerse a cualquier beneficio fiscal.* Así nos hemos expresado en nuestra reciente Sentencia de 6 de octubre de 2011 (rec. cas. núm. 2818/2008) (...)»

No podemos dejar de evidenciar la peligrosidad de utilizar como argumento una suerte de vacío legal o imprecisión de la redacción anterior del artículo 110.2 de la LIS para variar drásticamente la

⁴⁴ Argumento Jurídico Quinto.

⁴⁵ Argumento Jurídico Cuarto.

⁴⁶ Véase nota anterior.

letra de la ley vigente en periodos impositivos anteriores a 2001, entendiendo que en todo momento queda implícitamente señalado que el contribuyente tendrá la obligación de demostrar que la operación llevada a cabo goza de los suficientes motivos económicos válidos para la aplicación del régimen especial.

En este sentido se reitera que queda claramente establecido por el artículo 110.2 de la Ley 43/1995 sobre a quién recae la carga de la prueba en periodos anteriores a 2001. En relación con las operaciones llevadas desde la modificación del citado artículo, tanto la normativa fiscal como las sentencias a las cuales nos hemos referido, establecen una obligación compartida entre la Administración y el administrado.

Cualquier intento de aplicar retroactivamente lo dispuesto en el artículo 110.2 (versión Ley 14/2000) a periodos anteriores a 2001 es claramente contrario a derecho, no pudiendo alegarse interpretaciones de sentencias del TJUE o normativa comunitaria en las que pueda ampararse dicha retroactividad.

V. CONCLUSIONES

Es un hecho que la mayoría de los sistemas fiscales tienen inconsistencias y uno de los mecanismos más comunes para contrarrestar dichos vacíos son las normativas de anti-abuso incorporadas, tanto en la normativa interna de cada Estado, como en los convenios de doble imposición firmados entre dos Estados como en las directivas comunitarias.

El presente artículo se centra en la directiva de fusiones, que como otras directivas mencionadas, establece que los EM podrán rechazar el beneficio de neutralidad fiscal establecido en la citada directiva cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal.

El artículo 12 de la mencionada directiva establecía que los EM pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente directiva antes del 1 de enero de 1992 y así se hizo en la Ley 29/1991 la cual incorporó a la normativa interna los preceptos establecidos en la directiva, modificado posteriormente por la Ley 43/1995.

Posteriormente el precepto fue nuevamente modificado por la Ley 14/2000, otorgando a las autoridades fiscales y a los tribunales la posibilidad de denegar los beneficios fiscales obtenidos por una operación empresarial cuando hubiera indicios de que la misma careciese de expectativas de beneficios económicos más allá de los puramente fiscales, es decir, cuando el contribuyente no pudiera probar que dicha operación se ha llevado a cabo por motivos económicos válidos.

Por tanto, mientras que en las primeras redacciones y a tenor de lo expuesto en la Directiva 90/434/CEE, solo se excluían del régimen fiscal especial aquellas operaciones que se realizaban

principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, en la redacción de la Ley 14/2000 quedan excluidas también de este régimen especial las operaciones cuya finalidad primordial fuese la elusión fiscal o práctica abusiva⁴⁷.

Recordemos que la cuestión del fraude o evasión fiscal y la cuestión de la presunción de si el motivo económico válido se debe (o no) considerar como un indicio de aquellos es una facultad por la que pueden optar los EM pero de ningún modo se trata de un imperativo establecido por la directiva.

Asimismo, el *onus probandi* de la existencia de un propósito de evasión o fraude fiscal recaía en las primeras redacciones sobre la Administración, no obstante, a partir de enero de 2001 pasa a revertirse en el sujeto pasivo, el cual deberá probar que la operación llevada a cabo queda justificada con suficientes motivos empresariales, pudiendo, en caso de duda, llevar a cabo una consulta ante la DGT.

Se ha planteado si un EM que no hubiese transpuesto en su derecho interno el artículo 11.1 a) de la directiva de fusiones puede posteriormente acudir a dicho artículo para denegar los beneficios fiscales recogidos por la directiva. De conformidad con lo establecido en sentencias del TJUE se permite al órgano jurisdiccional nacional que, en el caso de contar con una disposición o un principio general del derecho interno que contengan cláusulas de anti-abuso, pueda aplicar directamente el artículo citado.

No obstante, el Estado español sí transpuso totalmente el artículo 11.1 a), haciendo uso expreso de lo facultado por la directiva, y lo recogió primero en el artículo 16 de la Ley 29/1991 y posteriormente en el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, no pudiendo acudirse a esta sentencia del TJUE para justificar una reinterpretación del artículo 110.2 de la Ley 43/1995 en el sentido de lo establecido por el artículo 110.2 de la Ley 14/2000.

Por tanto, no daría lugar a argumentar una suerte de vacío legal para variar drásticamente la letra de la ley vigente en periodos impositivos anteriores a 2001 y entender que en todo momento queda implícitamente señalado que el contribuyente tendrá la obligación de demostrar que la operación llevada a cabo goza de los suficientes motivos económicos válidos para la aplicación del régimen especial.

La carga de probar que una operación tiene o no suficientes motivos económicos válidos compete a la Administración en exclusiva hasta enero de 2001 y en fechas posteriores, de forma compartida entre la Administración (que suele contar con más medios que el contribuyente) y el administrado.

⁴⁷ Tengamos en cuenta la Resolución de 12 de enero de 2010 de la DGT en la que se aprueban las directrices generales del Plan General de Control Tributario 2010, en las que se establece: «Entre las distintas operaciones de fraude complejo y que una vez identificadas serán objeto de comprobación, figuran las siguientes: (...) operaciones de fusión, escisión, aportaciones y canje de activos acogidas al régimen especial del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (...)»

Cada cual deberá hacer valer sus argumentos, a la Administración le compete probar que existen indicios de evasión o elusión fiscal y el administrado deberá probar que en la operativa diseñada, además de alcanzar una optimización fiscal incurren otros criterios de índole empresarial.

En caso de tener dudas sobre lo anterior (lo cual no deja de ser llamativo dado que el fin último de todo negocio suele ser la obtención de beneficios empresariales, independientemente de buscar además el menor coste fiscal) podrá llevarse a cabo una consulta a la DGT, lo cual no tiene que significar que le compete en exclusiva la carga de la prueba al contribuyente.

No es admisible que la Administración deniegue sistemáticamente las pruebas aportadas por el administrado, sin justificación, aduciendo normativa comunitaria o sentencias del TJUE, dado que esto supone un grave quebranto al principio de seguridad jurídica que nos rige.

Es descorazonador percibir la distancia entre la compleja y precisa labor de interpretación realizada por el TJUE y el uso y la interpretación que en ocasiones se hace de ella.

Bibliografía

- AA.VV. [2010]: *La ampliación de la UE y sus repercusiones tributarias sobre las libertades comunitarias*, ed. Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid.
- HOFSTAÄTTER, M. y HOHENWATER, D. [2008]: «The Merger Directive» en *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, ed. Michael Lang et ál.
- GARCÍA NOVOA, C. [1994]: «Los instrumentos jurídicos para la armonización y uniformidad fiscal comunitaria y su incidencia en el ordenamiento interno español», *Noticias de la Unión Europea*, n.º 115-116.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1995]: «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. [2011]: «Las medidas de antiabuso fiscal en la UE», Comunicación presentada en la Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario, *Desafíos de la Hacienda Pública Española*, IEF.
- [2011]: «Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal y la doctrina sobre los acuerdos puramente artificiales aplicables en la Unión Europea», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 21.
- PALAO TABOADA, C. [2007]: «La modificación de la directiva de fusiones» en *Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala*, coord., César ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA et ál.
- TERRA, B. y WATTEL, P.J. [2008]: *European tax law*, ed. Kluwer Law International.
- WEBER, D. [1996]: «A closer look at the general anti-abuse clause in the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive», *EC Tax Review*, núm. 2.
- [1997]: «The first steps of the ECJ concerning an abuse-doctrine in the field of harmonized direct taxes», *EC Tax Review*, núm. 1.

– [2005]: *Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms. A Study of the Limitations under European Law to the Prevention of Tax Avoidance*, The Hague: Kluwer Law International.

ZORNOZA PÉREZ, J. y FALCÓN Y TELLA, R. [1984]: «La retroactividad de las normas tributarias, especial referencia a las normas interpretativas», Civitas, *Rev. Esp. Der.* n.º 43, págs. 433 y ss.