

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª

Sentencia de 2 de Noviembre de 2011, rec. 513/2010

Ponente: Ana María Sangüesa Cabezudo.

Fraude de Ley. Operación acordeón. Operaciones realizadas con la única finalidad de la elusión fiscal

Las operaciones “acordeón”, son un conjunto negocial o mecanismo poco idóneo para la consecución del resultado de las operaciones realizadas que no se justifican por la necesidad de nuevos fondos por parte de la sociedad, sino que pretende exclusivamente obtener una ventaja fiscal.

El interés de la sentencia reside en el hecho de traer a su fundamentación cualquier argumento relacionado con las técnicas antiabuso, con mezcla de todos, que pueda servir para la desestimación del recurso.

Fundamentos de Derecho

PRIMERO.-... En los ejercicios 1990 a 1997 la totalidad de las ganancias de cada ejercicio se traspasan a reservas voluntarias, mientras que en los ejercicios 1998, 2000, 2001 y 2002 la sociedad en Junta Extraordinaria acordó: 1) aumentar el capital con cargo a reservas siendo adjudicadas las acciones a los accionistas en proporción a su participación en el capital; y 2) con posterioridad adquirir a los socios acciones propias para amortizarlas y reducir capital.

La Inspección consideró que dichas operaciones constituían un fraude de ley, ya que con las mismas se efectuó un reparto de dividendos que no tributo como tal, ni en la sociedad (vía retenciones), ni en sede de las personas físicas (vía rendimientos de capital mobiliario)...

CUARTO.-... hemos de recordar que el fraude de ley, se recogía en el artículo 24 de la Ley 230/1963 de 28 Diciembre (General Tributaria) - actualmente sustituido por el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria, que contiene una cláusula general antielusión denominada “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”...

La Jurisprudencia (STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 30 May. 2011. rec. 1061/2007) ha establecido los contornos del fraude de ley señalando que “el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes”.

Se exige la utilización de dos parámetros para calificar los negocios y aplicar, en su caso, el fraude de Ley: 1) el de la normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado; y 2) el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal...

La “economía de opción” tiene diversos contenidos. El que configura su noción clásica, entendida como “ofrecimiento explícito por el ordenamiento de fórmulas jurídicas igualmente válidas” y que comprende los supuestos en los que la norma ofrece expresamente al sujeto pasivo diversas alternativas para la elección de la de menor coste tributario, sin que ello suponga la realización de maniobras de elusión o abuso de la posibilidad de configuración jurídica. El que se identifica con las llamadas “opciones fiscales” que suponen un derecho concedido por la ley al contribuyente, colocado en una determinada situación jurídica en relación con el impuesto, para ejercer libremente una opción que influye en la configuración del régimen tributario aplicable. Y, por último, el contenido integrado por los supuestos en los que las alternativas aparecen de modo implícito en la norma.

En la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal, pero no solo en función de esta consideración fiscal, ya que ha de concurrir otro efecto jurídico o económico relevante.

Pero, en ningún caso, ni en su acepción más amplia, puede entenderse que “la economía de opción” atribuya al obligado tributario la facultad de configurar negocios o situaciones económicas con incidencia fiscal “sin motivos económicos válidos” y con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria.

-La economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria... Y ello ocurre cuando se acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de los “negocios jurídicos anómalos” que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado. Se trata, en suma, de la utilización de negocio no gravado o gravado en menor medida que supone la “deformación” de otro negocio, gravado o más gravado, con la idea de sustraerse a la regulación tributaria normal.

QUINTO.- El conjunto negocial contemplado, responde a la denominada “operación acordeón”, que ha sido estudiada en sendas ocasiones. Se advierte una sociedad que a lo largo de su vida jurídica no ha repartido dividendos, y que por el contrario ha ido engrosando su reserva voluntaria, hasta que realiza el aumento de capital con cargo a reservas, con posterior adjudicación de acciones a los socios. En los 3 años siguientes, se reproduce el siguiente esquema negocial: los socios venden acciones a la sociedad, y esta reduce su capital, con abono a los socios de los fondos (procedentes de las reservas), que tributarán como incrementos de patrimonio con posibilidad de aplicar los coeficientes de abatimiento; Pero lo cierto es que antes y después de las sucesivas operaciones, el capital social sigue siendo prácticamente el mismo... De donde la primera pregunta que surge es la utilidad de todo el entramado de sucesivas operaciones, que a la postre dejan el capital de la sociedad tal y como estaba antes de dar inicio a las operaciones de aumento y disminución de capital. La única situación que resulta modificada es la que afecta a los recursos propios de la sociedad, que se transfieren en gran medida a los socios. La consecuencia es que los beneficios de la entidad que no se habían repartido terminan a través de este mecanismo en poder de los socios, no en forma de dividendos que quedarían sujetos a retención... sino tributando de forma más beneficiosa y eludiendo el abono de las cuotas que ahora se reclaman, a través de la liquidación que es consecuencia de la declaración de fraude de ley...

En definitiva, “no existe economía de opción porque no hay dos posibilidades de alcanzar un mismo fin amparadas y reconocidas por el legislador con una diferente carga tributaria...”

En suma, los socios se han valido de unos mecanismos complejos que resultan artificiosos desde la perspectiva del resultado final obtenido, y que carecen de motivos económicos válidos. No puede entenderse que la operativa empleada resulte encuadrable en el marco de la economía de opción, sino que cae dentro de lo que hemos denominado fraude de ley.

