

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 9 marzo de 2011, rec. 110/2008

Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

Impuesto sobre Sociedades. Régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Escisión. Motivo económico válido.

Una interesante sentencia que, junto a la de 16 Feb. 2011 (Rec. 320/2007), del mismo tribunal, se pronuncia sobre la polémica cuestión de los “motivos económicos válidos” en una operación de escisión, dictando criterios de aplicación generalizada y crítica con el razonamiento hecho por la Administración.

Fundamentos de Derecho

CUARTO. Por lo que se refiere a la cuestión controvertida, el punto fundamental es el referido a la negación por la Inspección del régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995, bajo la rúbrica de “Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores”, por considerar que en la operación de escisión llevada a cabo no cabe apreciar la existencia de un motivo económico válido en la transmisión del bloque comercial, ya que la tesis de la Inspección es que la nueva creación de esta sociedad con ocasión de la escisión sólo respondía a la intención de transmitirla inmediatamente después...

QUINTO. En suma, con arreglo a la doctrina que se ha expuesto ampliamente, incumbe a la sociedad escindida -y, por ende, a la recurrente como sucesora universal-, acreditar que la escisión del bloque comercial se llevó a cabo por motivos económicos válidos, lo que exige un esfuerzo, por mínimo que sea, de que dicha operación no tuvo como objetivo único o principal el ahorro fiscal, sino que obedece a dar cumplimiento a una necesidad empresarial sentida, en los términos ya vistos, sea en el orden organizativo, comercial, financiero, de ahorro de costes, de distribución o del orden que sea preciso, pues en la definición de los motivos válidos hay gran amplitud, potencialmente indefinida, de posibilidades. Pero lo que no sería admisible, desde el punto de vista conceptual, es que la escisión total producida hubiera tenido como única finalidad la de proporcionar un ahorro fiscal a la empresa con ocasión de una operación de la que naturalmente se deriva la generación de unas plusvalías.

Recientemente se ha pronunciado esta Sala y Sección en Sentencia de fecha 16 de febrero de 2011....

“Sin embargo, la carga de la prueba de la concurrencia de ese motivo económico válido no puede ser absolutamente atribuida a la sociedad que pretende acogerse al beneficio del diferimiento, tal como en este caso le exige la Inspección. La propia naturaleza de la operación, la identidad de los activos sobre los que recae, la existencia de dos empresas competidoras entre sí y que se proponen, en una concertación llevada a cabo para la satisfacción de sus respectivos intereses empresariales, el objeto productivo de la actividad que constituye la rama de actividad y, en suma, una pluralidad de elementos de convicción, nos llevan a la conclusión de que la operación examinada no tuvo como objeto primordial el fraude o evasión fiscal...”

Las razones por virtud de las cuales esta Sala considera que asiste la razón a la demandante y que, por tanto, procede la aplicación a la operación litigiosa del régimen especial de los arts. 97 y siguientes de la LIS son las siguientes:

- 1) *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.*
- 2) *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, de la vía revisora obligatoria previa y de este proceso. 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 que no sólo no tiene apoyatura legal, tal como es formulada, sino que resiste cualquier intento de explicación, razonamiento o prueba intentada por el contribuyente...*

Es revelador, en esa cita, la identificación entre beneficio fiscal y presunción de fraude, así como dentro de ésta, 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 en modo alguno es razón para desacreditar el negocio jurídico llevado a cabo y, menos aún, para privarle de sus consecuencias propias, incluido el terreno fiscal.

- 3) *En modo alguno llega a señalar la Inspección que los negocios jurídicos emprendidos por la recurrente y por la empresa que adquirió, a la postre, la rama de actividad, sean anómalos, indirectos, simulados o fraudulentos, y no exista en ellos concordancia entre lo querido y lo formalmente exteriorizado. Siendo ello así, mal se puede sostener que la idea o propósito predominante sea la finalidad de fraude o evasión fiscal, sin analizar los motivos aducidos extensamente por la parte recurrente...*

tampoco parece que la Inspección considere, en la motivación de sus actos, que estos sean elusivos de una norma imperativa, pues la razón fundamental por la que se priva a la recurrente de los beneficios de la LIS es la existencia de otros negocios jurídicos, de otras formas, cuyo resultado habría sido más gravoso para la recurrente y, de forma inversa, más favorable para los intereses de la Hacienda Pública. Y tal tesis no se menciona de forma improvisada o casual, sino que constituye el centro de la motivación administrativa, como seguidamente veremos.

- 4) *Se viene a sostener, por tanto, una teoría rigurosamente inaceptable, por cuanto exagera el concepto de fraude -incluso, de extenderse fuera del terreno objetivamente acotado por el régimen especial de fusiones, escisiones, etc., el propio concepto de fraude de ley-, 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. 1255 del Código Civil), constitucionalizado, en lo que se refiere a las relaciones mercantiles, en el artículo 38 CE, que reconoce la libertad de empresa...*

Así, la Inspección ... dedica todo un capítulo a analizar las "fórmulas alternativas y su coste fiscal", con manifiesta exlimitación de sus funciones, se dedica a ofrecer alternativas negociales que excluyan

la escisión parcial como vía de instrumentar la cesión de rama de actividad, con tal de que, en su resultado, supongan una carga tributaria mayor para el interesado. Se viene, con tan insólita postura que, pese a su claro alejamiento de cualquier remota idea de fraude, ha resistido incólume a lo largo del procedimiento inspector, de la vía económico-administrativa y de este proceso, a sostener una especie de principio del mayor gravamen o de economía de opción inversa conforme al cual entraría en juego la cláusula antifraude, pese a la ausencia acreditada de éste, por el simple hecho de que las alternativas u opciones económicas seleccionadas por la Inspección favorecerían con un grado mayor los intereses de la Administración, los recaudatorios, debe entenderse, pues también es interés preceptivo de ésta la de someterse a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (arts. 9.3 y 103 CE), así como proteger los derechos de los administrados.

5) Partiendo de esa posición maximalista, es inútil todo intento de explicación acerca de la concurrencia de los motivos económicos válidos...

Con tal que el negocio aspire, razonablemente, a la consecución de un objetivo empresarial, de la índole que fuere, debe decaer la idea de que, en los términos legales, "...la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal...", pues en nuestro Derecho patrio, además, los motivos e intenciones de los contratantes no tienen la importancia que, como concepto, debe atribuirse a la noción más importante, desde el punto de vista jurídico, de causa, que es el elemento esencial de todo negocio jurídico en un sistema causalista como el nuestro, de suerte que no es relevante ni precisa una indagación en la intención de los contratantes para verificar si en ellos hay, subjetivamente, un designio propiamente económico o no fiscal que justifique la operación sino que, por el contrario, lo importante es que el negocio tenga causa válida, lícita y concorde con la manifestada, aspectos todos ellos que en nuestro Derecho privado se presumen (vid. los artículos 1274 a 1277 del Código Civil, con especial atención hacia el último de ellos, conforme al cual "aunque la causa no se exprese en el contrato, se presume que existe y que es lícita mientras el deudor no pruebe lo contrario")..."

SEXTO. Los razonamientos contenidos en la referida sentencia, parcialmente transcrita, resultan trasladables, con las necesarias modificaciones, al supuesto ahora enjuiciado...

... cabe deducir que el TEAC establece una especie de presunción iuris et de iure de inexistencia de motivo económico válido alguno en la operación de escisión realizada, presunción que no tiene apoyo legal, concluyendo que "se procedió a diseñar una forma de adquisición cuyo objeto era lograr una operación de escisión, sin sentido económico alguno, con el exclusivo fin de conseguir una ventaja fiscal", siendo revelador, en esa cita, la identificación entre beneficio fiscal y presunción de fraude, así como dentro de ésta, 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 en modo alguno es razón para desacreditar el negocio jurídico llevado a cabo y, menos aún, para privarle de sus consecuencias propias, incluido el terreno fiscal.