

Teoría del motivo económico válido: ¿seguridad jurídica o capacidad económica?

Una aplicación de la norma antielusiva en España

ANDRÉ FELIPE CANUTO COELHO

Resumen: En el presente artículo se examina la problemática de la delimitación del concepto del motivo económico válido en la legislación antielusiva de España. En esto intento, son observados dos de los principios fundamentales de la tributación: la seguridad jurídica y la capacidad económica del contribuyente. Asimismo, empieza con un abordaje histórica de la interpretación económica del derecho tributario para enseguida tratar de los institutos del conflicto en la aplicación de la norma y del fraude de ley. Al analizar la aplicación de la norma antielusiva prevista en el artículo 89.2 de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades, efectúa una crítica respecto a cómo la Corte Suprema aplica esta norma y al razonamiento del Tribunal para derivar efectos jurídicos sobre la base del contenido económico.

Palabras clave: Elusión. Motivo económico válido. Seguridad jurídica. Capacidad económica. Fraude de ley.

Business purpose theory: rule of law or ability to pay principle? An application of anti-avoidance rule in Spain

Abstract: The paper verifies the problematic concept of the business purpose theory in the Spanish anti-avoidance regulation. In doing so, it tries to link two of the main principles of taxation: the rule of law and the ability to pay principle. Likewise, it begins with a historical approach to the economic interpretation of tax law and it also deals with the institutes of the conflict in the application of the norm and the abuse of law. When analyzing the application of the anti-avoidance rule provided by article 89.2 of the current Spanish Corporate Tax Code, it criticizes how the Supreme Court applies this rule and the reasoning from which the Court derives legal effects based on economic contents.

Recebido em 28/5/20
Aprovado em 24/7/20

Keywords: Tax avoidance. Business purpose theory. Rule of law. Ability to pay. Abuse of law.

1 Introducción

Existen instituciones del derecho tributario que siguen siendo, desde su apareamiento, objeto de preocupación por parte de la jurisprudencia y de la doctrina. Las normas antielusión hacen parte de ese conjunto. Los términos sobre la materia son diversos: fraude de ley, elusión, economía de opción, conflicto en la aplicación de la norma, recalificación jurídica, cláusulas generales antiabuso, planificación tributaria, interpretación económica, etc. Muchos de esos términos son vagos, con múltiples significados. Además, en la busca por definir tales conceptos, son observados, muchas veces, juicios morales, que se alejan de una necesaria delimitación jurídica.

En términos sencillos, el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, situación donde nace y se paga un tributo, distingiéndose de la planificación tributaria, que va a ser vista, en este trabajo, como la realización de cualquier tipo de actos o negocios para disminuir la carga tributaria¹. Entre las planificaciones tributarias, se apuntan aquí dos categorías: la economía de opción y la elusión. Como economía de opción se entienden las opciones lícitas que el propio ordenamiento ofrece al contribuyente para que escoja una menor imposición.

Para la *elusión*, véase, de primero, la definición del acto de eludir conforme al Diccionario de la Real Academia Española: “Evitar con astucia una dificultad o una obligación” (ELUDIR, c2020). Así, no se aleja de esa definición, cuando se propone como elusión tributaria el uso de formas jurídicas lícitas inusuales y/o artificiosas, y no simuladas², con el fin de evitar total o parcialmente la carga fiscal de las actividades económicas prevista por el ordenamiento jurídico.

Para lidiar con el problema de la elusión, los ordenamientos jurídicos occidentales establecieron tres maneras. En primer lugar, utilizan herramientas de derecho civil como el fraude de ley, la simulación, la analogía, etc. En ese caso, si por un lado el sistema jurídico se mantiene

¹ La evasión fiscal, el ocultamiento u omisión de pago de la obligación tributaria ya nacida, y realizado de forma dolosa, no será objeto de este trabajo.

² Albaladejo García (2005, p. 32) considera que el negocio simulado es un negocio que aparenta lo que no es pues la declaración de voluntad que contiene no responde a una voluntad negocial verdadera. En realidad, lo que se declara no se quiere.

intacto, como algo único, por otro, aparecen numerosos problemas prácticos debido a las singularidades del mundo tributario.

En países como España³, Italia⁴, Francia⁵, Alemania⁶ hay igualmente las llamadas normas generales antielusión⁷. Son, en realidad, todas aquellas normas que permiten a las administraciones tributarias de recalificar los negocios o actos jurídicos realizados con un objetivo exclusivamente fiscal, no previsto en el ordenamiento y sin otros motivos económicos válidos.

Por último, hay legislaciones que indican la posibilidad de utilización de la interpretación económica como prevén las legislaciones chilena y argentina⁸. Pero, fue en Alemania, por ocasión del surgimiento del primer código tributario moderno, el *Reichsabgabenordnung*, que se impuso que las leyes sobre tributos deberían ser interpretadas de una manera diferente y por un método especial. En sus artículos 4^º y 5^º:

4^º En la interpretación de las leyes tributarias, hay que llevar en consideración su finalidad, su significado económico y la evolución del medio social.

5^º La obligación tributaria no puede dejar de ser paga o disminuida por el abuso de las formas o por la posibilidad de adaptación del derecho civil (DEUTSCHLAND, 1919, traducción propia).⁹

En ese sentido, cuando el derecho tributario hiciera referencia a institutos y conceptos de otras ramas del derecho, el intérprete de la ley debía tomar como referencia no el *fato* o *ato* jurídico con su específica naturaleza jurídica, sino que el *fato* económico que estaría por detrás de la figura jurídica, o mejor, los efectos económicos decurrentes del *fato* jurídico.

El principal artífice de ese código, el jurista Enno Becker, decía “es competencia de la Corte Suprema Financiera completar el derecho establecido en la ley, el cual fue mal hecho por razones de urgencia y necesidad, u otras veces dejado expresamente incompleto. En este trabajo, el rol fundamental pertenece al juez” (VANONI, 1973, p. 206-207).

³ Artículo 15 de la Ley General Tributaria (Ley n^º 58/2003).

⁴ El artículo 37 bis del Decreto n^º 600/1973.

⁵ El artículo 64 del Código de Procedimiento Fiscal.

⁶ Artículo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana de 1977.

⁷ *General anti-avoidance rules (GAAR)*, en inglés.

⁸ Artículo 160 del Código Tributario chileno. Para Argentina, el artículo 7^º del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y los artículos 1^º e 2^º de la Ley de Procedimientos Tributarios de la Nación.

⁹ El original: “§ 4. Bei auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhaeltnisse zu beruecksichtigen. § 5. Durch Missbrauch Von Formen, und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden”.

Esa teoría, a su vez, fue bien recibida por el nacionalsocialismo, el cual, en 1934, aprobó la Ley de Adaptación Tributaria, imponiendo:

§ 1

- (1) Las leyes fiscales deben interpretarse de acuerdo con las concepciones nacionalsocialistas.
- (2) Se debe tener en cuenta la perspectiva popular, el propósito y la importancia económica de las leyes fiscales y el desarrollo de las circunstancias.
- (3) Lo mismo se aplica a la evaluación de los hechos imposables (DEUTSCHLAND, 1934, traducción propia).¹⁰

Lo interesante es observar que cuando Becker (1937, p. 165, traducción propia) comenta sobre el inciso 1 del § 1º de la Ley de Adaptación, según lo cual las leyes fiscales deben ser interpretadas de acuerdo con las concepciones del nacionalsocialismo, afirma él que esa regla “fue pensada como una guía conductora, para informar y animar la aplicación del derecho y de la jurisprudencia”.

Todavía hoy esta teoría aparece en algunas categorías e instituciones del derecho tributario en España no como algo a ser seguido más si como una frontera que no debe ser alcanzada. Son figuras que siguen siendo objeto de estudios recurrentes de la doctrina y por parte de los tribunales, administrativos y judiciales. Son ellas las normas antielusión.¹¹

España, a su vez, fue uno de los pocos países que desde los años 60 (artículo 24 de la anterior Ley General Tributaria (Ley nº 230/1963) (ESPAÑA, [2011b])) presentó una preocupación primera con respecto a ese tema, lo que determinó una construcción doctrinal y jurisprudencial muy temprana. Además, la Ley General Tributaria nº 58/2003 (LGT) (ESPAÑA, [2020b]), como suele decir Delgado Pacheco (2018, p. 37), “se estaba anticipando a una tendencia internacional que extendería el uso de las normas antielusión como instrumentos para luchar contra la planificación fiscal”.

Mientras tanto, el Tribunal Supremo de España viene consolidando una jurisprudencia en la aplicación de las normas antielusión que se aleja de un análisis aislado de cada una de las operaciones realizadas y la causa de cada una de ellas, para centrar su atención en todas ellas como un conjunto que persigue una finalidad negocial. Busca, así,

¹⁰ El original: “§ 1 (1) Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen. (2) Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen. (3) Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbesänden.”

¹¹ Relevante, en ese aspecto, la obra de Palao Taboada (2009).

verificar se existe o no una artificiosidad o un carácter inusual de las operaciones realizadas, una desmesura de las operaciones mercantiles. Para él, las operaciones necesitan ser creíbles y a exigir que haya una explicación de las razones para las operaciones. Recoge el Tribunal a la teoría del motivo económico válido.

Por consiguiente, vamos a llevar a cabo una breve investigación de como esta teoría, jurisprudencialmente, evolucionó en España a partir de algunos casos llevados al Tribunal Supremo y de cómo esta construcción intenta cada vez más garantizar el principio de la no sorpresa, o de la seguridad jurídica, a pesar de que, en algunas ocasiones, el principio de la capacidad contributiva parece prevalecer.

El artículo está dividido en varias secciones. En la primera, explicaremos como la lógica del sistema jurídico alemán inicialmente bajo la República de Weimar y después, con el Tercer *Reich*, permitió el florecimiento de la interpretación económica de las leyes tributarias. Después, enfrentaremos, de una forma sencilla, los temas de los principios de seguridad jurídica y de la capacidad económica de los contribuyentes, tal como el Tribunal Constitucional¹² las ve. Enseguida, verificaremos las dos principales figuras involucradas en el tema de elusión tributaria, el fraude de ley tributaria y el conflicto de normas tributarias, para, en un tópico después, tratar de la teoría del motivo económico válido. Luego, estudiaremos algunas de las principales decisiones del Tribunal Supremo español en las cuales la ausencia de motivo económico válido fue decisiva para aplicar la ley antielusiva. Finalmente, en la conclusión, se evaluará si el principio de la

¹² Mientras al Tribunal Constitucional se indica la última interpretación de los preceptos constitucionales en cuanto a la extensión y límites de los valores superiores como la libertad, igualdad, justicia y pluralismo político, el Tribunal constituyese en tribunal superior en todos los órdenes (civil, penal, contencioso-administrativo y social).

seguridad jurídica sigue siendo el marco único para las decisiones del Tribunal Supremo.

2 A servicio de la comunidad física de la sangre y del suelo

Fue en Alemania que el sistema de un código general tributario fue implantado por primera vez. La denominada ordenanza tributaria (*Reichsabgabenordnung*) tenía tres objetivos fundamentales. Permitir la independencia financiera del gobierno central (el *Reich*) con relación a los gobiernos regionales fue el primero. A su vez, cambió la estructura tributaria al introducir el impuesto sobre la renta, tanto de las personas físicas como sobre las sociedades. Y, lo más importante, estableció un tratamiento jurídico común a todos los tributos a través de una serie de principios generales aplicables¹³.

Entre esos principios, uno merece nuestra atención. Es lo previsto en su artículo 4º: “En la interpretación de las leyes tributarias, hay que llevar en consideración su finalidad, su significado económico y la evolución del medio social” (DEUTSCHLAND, 1919, traducción propia).¹⁴

Lo que debe interesar al derecho tributario es la relación económica¹⁵. En otras palabras, a él le importaría únicamente la riqueza que fue generada, desvinculándose de la forma externa sea del hecho, de la circunstancia o del acontecimiento que el legislador eligió, por su nacimiento, como condición necesaria para la existencia de la obligación tributaria.

Para Becker (2004, p. 129, traducción propia):

¹³ Para ese período, es lectura obligatoria la obra de Davin (1940).

¹⁴ El original: “Bei auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu beruecksichtigen”.

¹⁵ Se destacan para entender mejor ese periodo histórico las obras de Griziotti (1953), Ball (1924) y Falcão (1993).

Al interpretar la ley tributaria, hay que tener en consideración el hecho económico o los efectos económicos del *fato jurídico* referido en la ley. En ese sentido, a pesar que el hecho jurídico fuese de naturaleza jurídica diversa de aquella expresada en la ley, el mismo tributo sería cobrado, pues lo que basta es la equivalencia de los hechos económicos subyacentes o los efectos económicos originados del hecho jurídico.¹⁶

Esa teoría hermenéutica recibió la máxima consagración al ser aceptada por el gobierno nacionalsocialista a través de la Ley de Adaptación, que en su § 1º determinó: “(1) Las leyes fiscales deben interpretarse de acuerdo con las concepciones nacionalsocialistas. (2) Se debe tener en cuenta la perspectiva popular, el propósito y la importancia económica de las leyes fiscales y el desarrollo de las circunstancias” (DEUTSCHLAND, 1934, traducción propia).¹⁷

Para entender como ese principio cayó como anillo al dedo del nuevo régimen alemán, citamos Sainz de Bujanda (1975, p. 364). Ese autor afirma que hubo dos principios basilares del sistema político nacionalsocialista. El primero, el *Führerprinzip*, indicaba que las decisiones importantes deberían ser tomadas no por una multitud de representantes, pero por una sola persona, el *Führer*. Para eso, todo poder a él para que lo pudiera ejercer según los deseos del pueblo.

El segundo principio, y tal vez lo que explica la manera peculiar de la aplicación de las normas fiscales, es el principio de comunidad. Para los

nacionalsocialistas, la comunidad no tendría personalidad jurídica, sería simplemente la comunidad física y de sangre. Conde (1953, p. 296) destacaba que, en este caso, no habría espacio ni para súbditos o para miembros del Estado, sino únicamente connacionales insertos en la comunidad.

Esto porque, de acuerdo con Sainz de Bujanda (1975, p. 372), el principio de comunidad física de la sangre y del suelo “no fue propicio para que pudiera levantarse en aquel régimen un sistema de derechos del contribuyente, ni para la elaboración de una doctrina jurídica del tributo”. Bien, para él, los derechos subjetivos, entre los cuales los derechos del contribuyente, solamente podrían existir en un Estado de derecho, capaz de resolver los conflictos entre el poder y derecho y entre pueblo y Estado. En un Estado de derecho habría límites normativos al poder público y al pueblo, ente autónomo, se le otorgaría poder para intervenir en la vida del Estado para reorientar sus fines.

Continúa Sainz de Bujanda (1975, p. 373) al afirmar que cuando la actividad estatal no se ajustase a la legalidad existente, lesionando intereses de los particulares reconocidos legalmente, surgirían los derechos públicos subjetivos en un Estado de derecho, los cuales serían amparados por los órganos jurisdiccionales. En ese paso, el derecho objetivo sería un conjunto “de reglas abstractas que han de interpretarse en criterios lógicos, para que su aplicación por las autoridades haga efectiva la seguridad jurídica, supremo ideal”.

Sin embargo, el nacionalsocialismo no funcionaba así. De primero, el derecho era algo único, una totalidad, suficiente para deshacer cualquier oposición entre pueblo y Estado, entre derecho y moral y entre justicia y ley. Así, la moral nacionalsocialista estaría inserta en el derecho y así sería él capaz de unir razón y espíritu (QUINTANO RIPOLLÉS, 1935, p. 170). Y más

¹⁶ El original: “Na interpretação da lei tributária dever-se-ia ter em conta o fato econômico ou os efeitos econômicos do fato jurídico referido na lei tributária, de tal modo que, embora o fato jurídico acontecido fosse de natureza diversa daquela expressa na lei, o mesmo tributo seria devido, bastando a equivalência dos fatos econômicos subjacentes ou dos efeitos econômicos resultantes de fatos jurídicos de distinta natureza”.

¹⁷ El original: “Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen. Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen”.

que eso: los conceptos de Estado y pueblo no son distintos ya que los intereses del pueblo quedan incorporados a los intereses del Estado.

Las diferencias entre moral y derecho o entre derecho y justicia, en su turno, serían resueltas al adaptarse las leyes a los retos morales del momento. El sentimiento moral del jugador sería crucial en esos casos. Así, las leyes cayeran en desgracia y claro, sus métodos de interpretación cambiarían por completo. Al final, el resultado debería ser “lo que resulta útil al pueblo alemán”¹⁸. No habría posibilidad entonces de oposición entre intereses del Estado y del individuo. Todo serían intereses del pueblo. En este contexto están inscritos los principios tributarios nazis. Y justamente en materia de interpretación legal es donde se puede observar una grande desvalorización de los derechos públicos objetivos.

Retomemos Sainz de Bujanda (1975). Los derechos particulares frente al fisco expresarían, en realidad, un derecho genérico a la legalidad de los tributos. Por eso, deberían poder impugnar un acto de clasificación, de calificación, de aplicación de tipos u otros, desde que demuestren una situación no prevista en la ley. Es por eso por lo que la seguridad jurídica del contribuyente depende del rigorismo lógico de la interpretación. ¿Sería posible que la lógica jurídica produjera la vitoria de los intereses del individuo frente al Estado, frente a la comunidad? ¡No! Como respuesta, tenemos el artículo 1º de la Ley de Adaptación, que se repisa: “Las leyes fiscales deben interpretarse de acuerdo con las concepciones nacionalsocialistas”. En realidad, destaca Sainz de Bujanda (1975, p. 378), “aquella norma sirvió a los Tribunales para asegurar al Tesoro la percepción de las cuotas tributarias discutidas por el particular”.

¹⁸ Según escribió Sainz de Bujanda (1975, p. 374), al referirse al Dr. Frank, ministro del Reich.

3 Consideraciones sobre la seguridad jurídica y la capacidad contributiva en el derecho tributario según el Tribunal Constitucional

3.1 Seguridad jurídica

El Tribunal Constitucional en la Sentencia 27/1981 (ESPAÑA, 1981) ya observó que el principio de seguridad jurídica sirve para promover los valores superiores del ordenamiento jurídico de un Estado social y democrático de derecho. Así, según él, presenta ese principio múltiples dimensiones: i) certeza del derecho positivo; ii) expectativa razonablemente fundada del ciudadano sobre cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del derecho; iii) confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general; iv) previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros (RODRÍGUEZ BEREIJO, 2015, p. 162).

Rodríguez Bereijo (2015, p. 163) afirma aún que este principio tiene una gran relevancia en el derecho tributario por el enorme volumen y variabilidad de la legislación fiscal:

sometida a un continuo proceso de adaptación y cambio, así como por su carácter asistemático y carente de buena técnica jurídica, circunstancias que dificultan no sólo su conocimiento y comprensión sino también – lo que es más importante cuando se trata de la aplicación de los tributos – su previsibilidad, de modo que el contribuyente pueda ajustar su comportamiento económico al coste previsible de los impuestos, calcular de antemano la carga tributaria y pagar la menor cantidad de impuestos que las leyes permitan.

Interesante observar otro juzgado del Tribunal Constitucional, el Sentencia 150/1990 (ESPAÑA, 1990b), que aquí se resume. La seguridad jurídica

es: “suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo [tiene] aquel principio”.

A su vez, “los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma”. Así, sería extremadamente importante para la certeza del derecho y la seguridad jurídica “el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas”, principalmente cuando se trata de “un sector como el tributario que” regula “actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos” (ESPAÑA, 1990b).

Remata el Tribunal: “una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la certeza del derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia” (ESPAÑA, 1990b).

En otras palabras, el sistema tributario debe de ser orientado con base en las normas vigentes. Así, la certeza y el conocimiento del derecho aplicable, la previsibilidad sobre su relativa permanencia frente a sorpresas legislativas constituyen la base de la tributación del Estado de derecho.

3.2 Capacidad económica

En el artículo 31.1 de la Constitución española (CE) (ESPAÑA, [2011a]) los principios de justicia de la imposición se enuncian: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

Para el Tribunal Constitucional, en la Sentencia 19/2012 (ESPAÑA, 2012a), la justicia tributaria que anuncia el art. 31.1 de la CE:

no es un principio constitucional del que deriven derechos u obligaciones para los ciudadanos, sino un fin del sistema tributario, que sólo se conseguirá en la medida en que se respeten los restantes principios constitucionales (seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad).

Verdaderamente, la capacidad económica puede ser pensada como un límite jurídico a la libertad de configuración del legislador en materia tributaria. No obstante, su concreción y su ámbito de aplicación queda todavía impreciso. ¿Sería la capacidad económica un criterio de interdicción de la arbitrariedad del legislador en materia tributaria? En

ese caso, no se consigue alcanzar la justicia en la imposición una vez que no se podrá obtener la delimitación concreta y precisa de cada figura tributaria.

Por otro lado, un tema recurrente es si el principio de capacidad económica se aplica a toda clase de tributos o si existen figuras tributarias en las que el justo reparto de la carga no ha de buscarse desde la perspectiva de la capacidad de pago sino del principio del beneficio y así la capacidad económica no constituye una exigencia constitucional. Otra discusión es si ese principio tiene el mismo alcance, sea para los tributos directos sea para los indirectos¹⁹.

Martín Delgado (1979) advierte que el principio de capacidad económica en la Constitución española es algo único cuando se compara con otras formulaciones constitucionales ya que no lo erigen como un ancla, no se constituyendo como el único criterio material de justicia tributaria. Aparece él siempre vinculado a otros principios del derecho tributario como la generalidad, la progresividad y la no confiscatoriedad. Todo eso para intentar el ideal de justicia en el reparto de la carga fiscal.

Por ende, el Tribunal Constitucional en las Sentencias 27/1981 y 76/1990 ya decidió que la capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa: “la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra” (ESPAÑA, 1981); “un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria” (ESPAÑA, 1990a). Por otro lado, entiende que la capacidad económica no puede “erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de la justicia de los tributos” (ESPAÑA, 1992).

En realidad, a partir de estas discusiones, entendemos que, para que no se contradiga la Constitución, al establecer cualquier tributo el legislador tiene que demostrar que la capacidad económica existe, aunque sea “como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados [...] para que aquel principio constitucional quede a salvo” (ESPAÑA, 1987). Constatamos que esa relativización del principio de capacidad económica desde la perspectiva de la realización de la justicia tributaria llevó al Tribunal Constitucional a afirmar, en la Sentencia 221/1992:

De una parte, el principio de capacidad económica no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria. De otra, es constitucionalmente posible que el legislador

¹⁹No es objetivo de este estudio tratar de estos temas, que pueden ser revisados en las obras de Casado Ollero (1982, 1985).

tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución. La cuestión que debe resolverse es, por tanto, si el legislador al establecer el contenido del precepto ahora enjuiciado ha rebasado los límites que le impone el texto constitucional, representados en este caso por el principio de capacidad económica (ESPAÑA, 1992).

Importante la observación de Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero (2010, p. 268):

si el hecho imponible descrito por la ley encierra en abstracto y en general una manifestación de capacidad económica, son la base imponible y el tipo de gravamen los que han de adaptar la prestación a la capacidad económica concreta demostrada por el hecho realizado y el sujeto que los efectúa. El artículo 31.1 CE no es solo un mandato al legislador, sino un precepto que exige los resultados que debe arrojar el sistema tributario y, en consecuencia, sus principios habrán de estar presentes en la configuración del quantum de la prestación, imponiendo así una vinculación material a la cuantificación del tributo.

A su vez, el principio de capacidad económica impone la igualdad ante la ley. La igualdad en el reparto de la carga tributaria será imposible si la ley, cuando cuida de los elementos esenciales de la obligación tributaria lo hace de manera arbitraria, refiriéndose de manera desigual a supuestos de hecho sustancialmente idénticos.

De lo que cabe copiar parte de la Sentencia 46/2000 (ESPAÑA, 2000), cuando afirma que el art. 31.1 de la CE no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los sujetos pasivos puedan llevar a cabo en orden a la obtención de sus rendimientos, en el ámbito de su autonomía patrimonial. Sin embargo, para el Tribunal, la ley debe necesariamente arbitrar los medios oportunos o las técnicas adecuadas que permitan reflejar la totalidad de los rendimientos obtenidos por cada sujeto pasivo en la base imponible del ejercicio, ya sean regulares, ya tengan naturaleza irregular.

4 Elusión: ¿fraude o conflicto?

En ese capítulo vamos a descubrir el apareamiento en la legislación española de las primeras tentativas legislativas que tienen por objeto gravar hechos realizados con el propósito de eludir el tributo. Concordaremos con la posición doctrinal de que cambio de denominación (fraude de ley para conflicto en la aplicación de las normas) fue únicamente un cambio semántico, ya que el instituto continuó a tener la misma función.

La Ley General Tributaria de 1963 (ESPAÑA, [2011b]) incorporó al ordenamiento jurídico tributario los conceptos de calificación, de analogía y de interpretación. Además, en su artículo 24, se reguló por primera vez el fraude de ley tributaria, para combatir la actuación del contribuyente tendente a impedir, mediante artificios o abusos formales, el nacimiento o la realización del hecho imponible y sin incurrir en incumplimiento del deber de pagar.

De acuerdo con García Novoa (2004, p. 27-28), el *fraus legis* sería una característica común de la actuación del particular la “evitación” de un resultado que suele ser contrario a sus intereses privados. Para eso, se buscaría huir de la aplicación de normas que serían desfavorables al mismo tiempo que se permanecería, en principio, en el marco de la legalidad estricta. Al cometer un fraude de ley tributaria, por ejemplo, buscarían los contribuyentes un fin doble: un resultado económico beneficioso – obtención de lucro inmediato o evitación de costes –, y, claramente, escapar o disminuir el ámbito de incidencia de la norma tributaria, evitando o reduciendo el pago del tributo.

Ese mismo artículo 24 de la anterior Ley General Tributaria no admitía la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, pero para evitar el fraude de ley, preveía que no debería haber extensión del hecho imponible cuando se grabasen hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El artículo 25, al prever la calificación, señalaba que: “El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible” (ESPAÑA, [2011b]).

En concreto, el fraude de ley tributario tiene sus raíces en el derecho civil. Es así que lo entiende el Tribunal Constitucional en la

Sentencia 37/1987 para lo cual es una figura que puede ser usada en todo ordenamiento jurídico, y no exclusivamente en el ámbito civil:

el fraude de ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el Ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del Ordenamiento [...]

En rigor ni siquiera podría sostenerse hoy que el artículo 6.4 del Código Civil, que contempla con carácter general el fraude de ley, es una norma exclusiva de la legislación civil. El citado precepto, como la mayor parte de los que integran el título preliminar, es aplicable a todo el ordenamiento, y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el Código Civil su encaje normativo (ESPAÑA, 1987).

Efectivamente, el artículo 6.4 del Código Civil (CC) (ESPAÑA, [2018a]) dispone que

[l]os actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.

En términos resumidos, y haciendo hincapié en García Novoa (2004, p. 43), el fraude de ley, tributario o no, estaría integrado por las tres siguientes notas. De inicio, hay que observar un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario a él. Después, que ese resultado ocurra “al amparo” de otra norma, la denominada norma de cobertura, válida, eficaz, pero inusual para el acto o negocio jurídico pretendido. Por ende, tenemos la aplicación de la norma que se trató de eludir por violar el contenido ético de los preceptos en que se amparan.

Por consiguiente, podemos entender como fraude de ley todas aquellas conductas aparentemente lícitas, ya que amparadas por una norma eficaz, pero los resultados que producen son contrarios o prohibidos por otra norma considerada fundamental en la regulación de la misma materia.

A lo que el artículo 6.4 del CC está enfrentando es un conflicto de normas: entre una norma dispositiva (la norma de cobertura) y una norma imperativa, la que fue defraudada. Y todo puede resolverse restableciendo la observancia de esta. El acto fraudulento sería tratado como un acto inexistente, sin uso de cualquier analogía.

En 2005, el mismo Tribunal Constitucional, en la Sentencia 120/2005 (ESPAÑA, 2005), confirmaba que el concepto de fraude de ley tributario no difiere del concepto de fraude de ley que del CC. Habrá siempre una norma de cobertura y una norma defraudada y que se aplica artificioosamente la primera para escapar de la segunda. Lo único que cambia aquí es que la rama jurídica es otra.

Somos de la opinión de Falcón y Tella (1995, p. 56) cuando observa que el fraude de ley civil y el fraude de ley tributario son de naturaleza diferente pues, aunque ambos necesitan de una norma defraudada y de una norma de cobertura, en el fraude de ley tributario habría también la posibilidad de aprovecharse de una laguna o un vacío de la norma. Asimismo, en derecho civil, para evitar una norma imperativa o prohibitiva, se utilizan otros negocios o nuevos negocios (art. 1.255 del CC). La norma de cobertura siempre existirá. En derecho tributario, en cambio, puede no existir dicha norma de cobertura: serían los casos en los actos y negocios realizados por los contribuyentes que no estarían grabados. De esta forma, habría una laguna en la norma, imposible en derecho privado.

La actual LGT impuso un cambio terminológico y una regulación más extensa. Su

artículo 15 prevé ahora el denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios (ESPAÑA, [2020b]).

Ahora bien, tanto el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria (ESPAÑA, 2001) como la Memoria del Proyecto de LGT (apud CALATAYUD PRATS, 2005) apuntaron para algunos de los problemas que presentaba el texto del artículo 24 de la LGT de 1963. Entre ellos podemos citar el carácter subjetivo del mismo, o sea, la necesidad de probar el propósito de eludir el tributo. Para Calatayud Prats (2005, p. 10), el eje de la cuestión envolvía la posibilidad de que la Administración tributaria corrigiese las conductas de fraude de ley tributaria utilizándose de otros institutos, sea la calificación o la simulación, sin necesidad de acudir a un procedimiento especial y con la posibilidad de imponer sanciones ante determinadas conductas.

De ahí, tuvimos la supresión del artículo que regulaba el fraude a la ley tributaria y su sustitución por “una cláusula antiabuso o una figura similar, como concepto más flexible y de más fácil aplicación” (CALATAYUD PRATS, 2005, p. 9).

Mucho se debatió en la doctrina acerca de ese cambio de denominación. En efecto, es preciso comentar que la nueva denominación – conflicto

en la aplicación de la norma – recibió una severa crítica pues parecía no abarcar lo que pretendía: el fraude de ley y el abuso de derecho²⁰, constituyéndose en realidad en una cláusula general antiabuso. Sus críticos señalan que el término empleado es muy amplio a punto de generar dudas si se refiere también al sentido interpretativo de las normas²¹.

Relevante aquí la opinión de Palao Taboada (2003, p. 87), que decía tratarse de “una denominación absolutamente inexpresiva y tácticamente tosca”. Para él, los conflictos en la aplicación de las normas, tributarias o no, pueden surgir por motivos varios y no únicamente por elusión tributaria. Así tendríamos conflictos por discordancias sobre los hechos imposables, sobre cuales normas aplicar, como interpretarlas, o mismo sobre la vigencia o legalidad de estas. Así, el conflicto en la aplicación y el fraude de ley siguen siendo lo mismo, en lo que concordamos.

No trataremos aquí de una definición para conflicto de la aplicación de la norma tributaria, pero apuntaremos para su contenido. El conflicto surge cuando dos elementos aparecen en los actos o negocios realizados, sean individualmente considerados o en su conjunto. Así, es necesario que sean notoriamente artificiosos o impropios para el complejo negocial existente y también que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos de relieve, “distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios” (DELGADO PACHECO, 2018, p. 96).

En términos de delimitaciones, una decisión del Tribunal Supremo, la STS de 30 de mayo de 2011 (Recurso Casación 1061/2007), es imprescindible:

Con esos precedentes no puede extrañar que la figura del fraude de ley fuera objeto de intensos debates en la elaboración de la LGT/2003. Y que, en la redacción final, el artículo 15 sustituyera la figura del fraude de ley por una cláusula general antielusión denominada “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” [...]

Esta cláusula genérica “antiabuso” o antielusión comprende los supuestos tradicionalmente considerados como fraude de ley y los denominados negocios indirectos²², quedando, por el contrario, separada la previsión legal de la simulación en el artículo 16 LGT/2003.

²⁰ Castro y Bravo (1955, p. 605) afirma que en el abuso del derecho “hay abuso de un derecho subjetivo, debiéndose partir para su determinación del derecho concreto; mientras que en el fraude hay un mal uso del derecho objetivo, utilizándose de modo torcido sus normas, y, para admitir su existencia, hay que examinar la situación creada en el ordenamiento jurídico por el acto”.

²¹ Para eso, ver García Novoa (2004, p. 333), Palao Taboada (2009, p. 167) y Vilar Mayer (2005, p. 31).

²² Existiría un negocio indirecto cuando ocurran operaciones correctas y lícitas desde el punto de vista jurídico material, mientras su clara finalidad es atípica de los negocios celebrados, lo que muestra que el fin perseguido es diferente de la causa-fin de aquellos.

En definitiva, conforme a este tratamiento unitario, la aplicación del artículo 15 LGT/2003 exige, en la actualidad la utilización de dos parámetros avanzados por la jurisprudencia anterior al tratar de las facultades de la Administración para calificar los negocios y aplicar, en su caso, el fraude de Ley: el de la normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado, y el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal (ESPAÑA, 2011c, énfasis añadido).

5 ¿Qué quiere decir motivo económico válido?

El motivo económico válido es un concepto jurídico de reciente incorporación al derecho tributario español que tiene su origen en el derecho comunitario y con la aplicación de las Directivas, sobre todo, de la Directiva 90/434/CEE²³ en su artículo 11:

1. 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 (UNIÓN EUROPEA, [2009], énfasis añadido).

Antes de todo, prenotamos que la doctrina y la jurisprudencia, al tratar de los motivos económicos válidos, desde siempre destacaban la ausencia de un concepto preciso, la necesidad de aplicación caso por caso, la dificultad con las pruebas y sanciones inherentes, especialmente en el ámbito de las grandes reestructuraciones empresariales.

Podemos decir que el origen del concepto proviene de la doctrina del *business purpose* de la jurisprudencia norteamericana. Palao Taboada (2009, p. 72) lo investiga con precisión. Para él, en primer lugar, habría el principio del *substance over form*: la realidad de un negocio es que determina su tratamiento jurídico y no la forma jurídica utilizada. Se establecería una suerte de prueba de idoneidad entre la forma y el fin

“[Apuntamos] que la distinción entre [la figura de negocio indirecto y fraude de ley] siempre nos pareció [...] algo artificial” (GARCÍA BERRO, 2018, p. 273-274).

²³ Actualmente, Directiva 2011/35/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 5 de abril de 2011 relativa a fusiones de sociedades anónimas y la Directiva 2011/96/UE.

económico o resultado de la operación, de manera parecida al clásico análisis del propósito negocial.

En efecto, el “propósito” sería similar a la idea continental de “causa”, de “motivo”, pero el motivo de reducir los tributos sería irrelevante. Lo que importa es la ausencia de una finalidad económica que dé sentido lógico a la operación (PALAO TABOADA, 2009, p. 80).

No obstante, estamos de acuerdo con algunos autores (MÁRQUEZ LAMPREAVE, 2011; ROSEMBUJ, 2008) que ven en la segunda condición del artículo 15 de la LGT la remisión a la doctrina del *business purpose*.

En este caso, si el motivo del contribuyente es prevalentemente fiscal, hay una elusión fiscal mientras que, si se encuentran otros fines económicos tales como la reducción de costos, captura de mercados o reorganizaciones operacionales, hay que tener en cuenta que pueden estar de acuerdo con el ordenamiento. Pero hay que tener en cuenta otros objetivos de las operaciones empresariales realizadas, y más en particular las ventajas fiscales. En otros términos, el motivo económico válido que se encuentra detrás de la configuración es un escrutinio judicial eminentemente subjetivo, que puede dar lugar a inúmeros juzgados contrapuestos.

Hay todavía que añadir que la Ley nº 14/2000 dio una nueva redacción al artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS)²⁴, que previó:

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 (ESPAÑA, [2019]).

Este nuevo precepto desencadenó un proficuo debate en la doctrina puesto que, además de introducir términos novedosos – motivo económico válido, ventaja fiscal –, planteó cuestionamientos de cómo interpretarlo, de cómo adecuarlo al derecho comunitario y, principalmente, sobre su relación con las cláusulas generales antielusión previstas en el artículo 15 de la LGT. Asimismo, la forma como estos dos términos fueron incorporados al texto de la ley generó dos tesis contrarias. Habría habido una presunción en el texto para unos y otros lo niegan (DURÁN-SINDREU BUXADÉ, 2004, p. 127).

Palao Taboada (2009, p. 109) y Falcón y Tella (2001) registran que la nueva previsión legal es simplemente el establecimiento de una presunción de finalidad de fraude o evasión fiscal cuando no se verifique el motivo

²⁴ Actualmente, artículo 89.2 de la LIS nº 27/2014 (ESPAÑA, [2020a]).

económico válido. Es como si pusiesen los supuestos en que esa finalidad fraudulenta se daría como una presunción relativa. Ante la inexistencia de motivo económico válido, habría que demostrar la ausencia de finalidad de fraude o evasión.

Ya para García Novoa (2001, p. 50), el legislador introdujo una especie de supuesto autónomo de cuando el régimen no se aplica, que sería la ausencia del motivo económico válido. De forma más osada, Sanz Gadea (2001) defiende la autonomía del segundo inciso del precepto. Según él, para aplicarlo dos elementos serían necesarios la ausencia de motivo de reestructuración societaria y el fin de obtener una ventaja final:

La operación puede ser incomprensible desde el punto de vista económico, pero si no persigue obtener una ventaja fiscal, no existirá causa de inaplicación del régimen. Del mismo modo, la operación puede perseguir una ventaja fiscal, pero, al mismo, implicar una reestructuración desde el punto de vista económico, en cuyo caso tampoco existirá causa de inaplicación (SANZ GADEA, 2001, p. 106).

El autor quiere decir así que el motivo sería válido en la medida en que no fuera fraudulento. Por ello, entiende que “no existe un concepto absoluto de motivos económicos válidos”, a no ser cuando confrontado con la fraude o evasión fiscal. De esta manera podríamos resolver la situación en la que no existen motivos económicos válidos y, así mismo, la operación no es necesariamente fraudulenta (SANZ GADEA, 2001, p. 106).

En el próximo capítulo, intentaremos observar, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, su posición con respecto al concepto del motivo económico válido y principalmente si, en cada una de las sentencias analizadas, están sus jueces más preocupados con el principio de

capacidad económica o con la seguridad jurídica de sus contribuyentes, o mismo si es el caso de conciliar los dos.

6 El motivo económico válido en la jurisprudencia del Tribunal Supremo

En este capítulo vamos a investigar algunas sentencias basales del Tribunal Supremo al aplicar la cláusula antielusiva prevista en el artículo 89.2 LIS²⁵. La finalidad de ese apartado es de evitar un empleo abusivo de las denominadas reestructuraciones societarias (fusiones, escisiones, segregaciones, etc.) en la medida que la ley prevé la no sujeción de las plusvalías percibidas en los bienes que fueran

²⁵ Aquí en texto del artículo 89 LIS que hace referencia a su art. 80: “No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores. [...] Artículo 89. Aplicación del régimen fiscal. 1. Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo [Haciendo referencia al artículo 80 ‘No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores’], salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente. La realización de las operaciones a que se refieren los artículos 76 y 87 de esta Ley deberá ser objeto de comunicación a la Administración tributaria, por la entidad adquirente de las operaciones, salvo que la misma no sea residente en territorio español, en cuyo caso dicha comunicación se realizará por la entidad transmitente. Esta comunicación deberá indicar el tipo de operación que se realiza y si se opta por no aplicar el régimen fiscal especial previsto en este capítulo. Tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad adquirente ni la transmitente sean residentes en territorio español, la comunicación señalada en el párrafo anterior deberá ser presentada por los socios, que deberán indicar que la operación se ha acogido a un régimen fiscal similar al establecido en este capítulo. [...] 2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal” (ESPAÑA, [2020a]).

objeto de canje de los impuestos sobre sociedades, sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de no Residentes.

Tal régimen está regulado en el Capítulo VII de la actual LIS y se aplica a las operaciones societarias previstas en sus artículos 76.1 (fusiones), 76.2 (escisiones), 76.5 (canjes de valores), 76.3 (aportaciones de rama de actividad), 76.7 (cambio de domicilio de sociedades europeas de un país miembro a otro cuanto a los bienes situados en España) y 87 (aportaciones no dinerarias especiales). Sin embargo, los efectos de ese régimen serán excluidos si se observa que la operación de reestructuración se realizó con la finalidad principal o única de no pagar los tributos que serían debidos.

Serán apreciadas las siguientes sentencias del Tribunal²⁶: STS 2356/2012 (Recurso Casación 3777/2008) (ESPAÑA, 2012b), STS 5177/2016 (Recurso Casación 3742/2015) (ESPAÑA, 2016), STS de 25 de abril de 2013 (Recurso Casación 5431/2010) (ESPAÑA, 2013) y STS 3329/2018 (Recurso Casación 3572/2015) (ESPAÑA, 2018b).

6.1 STS 2356/2012 (Recurso Casación 3777/2008)

La sociedad Central Parc de Sant Cugat, S.L. se constituyó por tiempo indefinido en 1991, para, entre otros objetos, la construcción de todo tipo de inmuebles. En agosto de 1997, procedió a su escisión total con extinción de su personalidad jurídica y con división de todo su patrimonio en dos partes: una parte para Parque Residencial Vistahermosa, S.A., en su condición de sociedad absorbente de la entidad Inmobiliaria Los Copihues, S.L., sociedad beneficiaria y sucesora de la entidad Central Parc de Sant Cugat, S.L. y otra parte para Barcino Promociones Residenciales, Pronabar, S.A., y D. Juan Carlos, como socios de la sociedad disuelta y liquidada Pacific Invest, S.L., sociedad beneficiaria de Central Parc de Sant Cugat, S.L.

La escisión se benefició del régimen especial de diferimiento previsto en el capítulo VIII del título VIII de la Ley nº 43/1995 (ESPAÑA, [2004]): las plusvalías fueron objeto de diferimiento hacia el futuro, hasta el momento en que tengan lugar ulteriores transmisiones.

Sin embargo, la Inspección dedujo que el sujeto pasivo no tenía derecho al disfrute del mencionado régimen especial por la inexistencia de motivos económicos válidos para la escisión ya que la operación hubiera sido realizada principalmente con fines de fraude o evasión fiscal (art. 110.2 LIS). Para la Inspección Tributaria habría faltado un principio básico, la

²⁶ Para este estudio fueron analizadas 156 sentencias dictadas por el Tribunal entre 2010 y 2019 cuyo epígrafe fue “motivo económico válido”. Apenas algunas de ellas, consideradas por el autor como fundamentales para el argumento esposado, fueron detalladas. Posteriormente, serán ellas minuciosamente copiladas y alimentarán un trabajo posterior sobre la materia.

neutralidad. En ese aspecto, hubieran sido dos los motivos que de la escisión: la separación de los socios personas físicas de la entidad y, por otro, la venta de unos terrenos propiedad de la sociedad escindida.

Para la Inspección, la mera separación de los socios no puede considerarse un motivo económico válido para la realización de la operación de escisión por cuanto que si lo que se perseguía era la separación de los socios, el medio natural y directo para haberlo llevado a cabo era la disolución y posterior liquidación de la sociedad. Además, las diferencias entre los socios no serían capaces de determinar una paralización de los órganos sociales que hicieran imposible el funcionamiento de la entidad ya que el socio persona jurídica tenía mayoría suficiente para tomar decisiones que permitieran la continuidad de la empresa, independientemente de los otros dos socios.

Por otro lado, en 18 de junio de 1998, los socios de Pacific Invest vendieron sus participaciones a Barcino Promociones Residenciales y D. Juan Carlos y, puesto que aquella era titular fundamentalmente de unos terrenos en Sant Cugat del Vallés, indirectamente vendieron a estos últimos los terrenos. Cuatro meses más tarde, los nuevos socios disolvieron la sociedad. Desde su constitución hasta su disolución, Pacific Invest tributó en régimen de transparencia fiscal²⁷ como sociedad de mera tenencia de bienes inmuebles.

²⁷ “Normalmente la renta de la sociedad se grava por el impuesto sobre sociedades. Esta renta, una vez pagado el impuesto, puede destinarse, básicamente, a su reparto entre los socios o a la constitución de reservas (beneficios no distribuidos). Si se reparte, al ser obtenida por el socio se integra en su renta total y se gravará por el impuesto sobre la renta. Las reservas, por su parte, permanecerán al margen de este último impuesto hasta tanto no sean objeto de reparto” (CASTELLANO; PEREIRA; ANTON, 1979). El sistema de la transparencia fiscal operaba prescindiendo de la sociedad como ente interpuesto para la obtención de la ganancia por el socio, de tal forma que, obtenido el beneficio por la sociedad, no se gravaba por el impuesto sobre

Mediante las operaciones de escisión y posterior venta de las participaciones de Pacific Invest (cuya plusvalía sufría una tributación mínima a causa de los coeficientes reductores) consiguió una menor tributación de la importante plusvalía que resultaría como consecuencia de la venta directa de los terrenos.

Tampoco se puede olvidar del beneficio fiscal obtenido por el sujeto pasivo al atribuir las participaciones de Pacific Invest a los socios personas físicas que podían aplicar los coeficientes reductores y no a la persona jurídica que hubiera debido tributar por la totalidad del incremento de patrimonio obtenido en la venta de las participaciones de la sociedad beneficiaria.

El Tribunal concordó con la tesis de la sentencia recurrida que puso de relieve que en la operación de escisión no existió un motivo económico válido que la justificara. La intención primera no fue de obtener una ventaja económica. Teniendo en cuenta las tres operaciones societarias de escisión de Central Parc, la venta de participaciones de Pacific Invest y posterior disolución y la fusión por absorción de las dos entidades indicadas y el escaso plazo de tiempo entre ellas, el Tribunal las consideró ligadas entre sí y con un fin predominantemente fiscal.

Buscó el Tribunal la real capacidad económica de los contribuyentes involucrados, una vez que rechazó no solamente todas las tentativas de los recurrentes para aplicar otra legislación al caso (como el procedimiento especial para fraude de ley del art. 24 de la Ley General Tributaria de 1963 (ESPAÑA, [2011b])), como también el planteamiento de que la aplicación del artículo 110.2, en la redacción dada por la Ley nº 14/2000

sociedades, se prescindía asimismo de que fuese distribuido o llevado a reservas y se imputa en su totalidad a los socios o partícipes, siendo entonces gravado en el impuesto sobre la renta o en el impuesto sobre sociedades, cuando el socio sea una persona jurídica.

(ESPAÑA, [2019]), no se encontraba en vigor al tiempo de la operación. Para el Tribunal, en realidad, la seguridad jurídica estaba presente en la sentencia recurrida puesto que para él era evidente la ausencia de los fines, siendo injustificable la aplicación del sistema más beneficioso, constatando que los recurrentes se ampararan en el mismo con un fin de alcanzar una ilegítima ventaja fiscal. En esa sentencia, anduvieron, lado a lado, los dos principios: él de capacidad económica y él de seguridad jurídica.

6.2 STS 5177/2016 de 23 de noviembre (Recurso Casación 3742/2015)

Canaria de Inversiones Inmobiliarias, S.L., se constituyó en 1985 para desarrollar arrendamiento de locales industriales. En 2005, emprendió la sociedad una serie de actuaciones para iniciar una actividad de promoción inmobiliaria. Al no contar con financiación suficiente, la obtuvo de dos entidades financieras.

Para realizar la promoción, realizó la empresa dos aportaciones no dinerarias: a Inverydesa Inversiones S.L., con motivo de su constitución, consistente en 4.423 acciones de RICASA (30,72% de su capital); y donó algunos bienes inmuebles para constituir Ferbrands S.L. Enseguida, formalizó una escisión parcial, separando la totalidad de sus participaciones en Inverydesa y Ferbrands a favor de Ferbrands S.L.

Para estas operaciones, aplicó la recurrente el régimen especial de las reestructuraciones societarias y así no tributó las plusvalías obtenidas en las operaciones. La Administración Tributaria estimó la inexistencia de un motivo económico válido: la finalidad de proteger una parte del patrimonio social pues sería un hecho contrario al principio de responsabilidad patrimonial universal.

Razonando sobre el fallo, aludió el Tribunal que la pérdida del régimen de neutralidad fiscal

ocurriría cuando estas operaciones persiguen la elusión o la evasión fiscal. Aludió a otra sentencia suya, 12 de noviembre de 2012 (Recurso Casación 4299/2010), que trajimos:

Se ha de recordar, en fin, que una operación de reestructuración basada en diversos objetivos, entre ellos los de naturaleza fiscal, [pueden] haberse realizado por motivos económicos válidos si estos últimos no son los preponderantes. En ese análisis no puede actuarse aplicando criterios generales predeterminados, privando automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente la evasión o el fraude fiscal; debe procederse caso por caso al estudio global de la operación (ESPAÑA, 2012c).

Para el Alto Tribunal, los motivos por los que se llevaron a cabo las operaciones contestadas fueran de separar el patrimonio para limitar los riesgos de las distintas actividades desarrolladas, y que las operaciones han beneficiado a las sociedades del grupo al limitar sus riesgos empresariales. Indicó que tales operaciones no estarían necesariamente conectadas con la persecución del fraude o la evasión fiscal. Encima, evaluó que la Administración realizó una interpretación muy amplia del actual art. 89.2 LIS 96 al exceder del alcance que se desprende de su literalidad y de la propia finalidad de la norma.

En resumen, el Tribunal aceptó que la separación del patrimonio social para su protección contra los riesgos de la nueva actividad de promoción es un motivo económico válido suficiente para que la sociedad aplique el régimen fiscal más beneficioso.

Añadió que lo prohibido, lo que impide la aplicación del régimen especial de diferimiento no es más que se persiga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal, nada más.

Interesante observar que el Tribunal muestra como ese artículo debe de ser interpretado, al afirmar que

para despejar posibles incógnitas de la concurrencia o no de dicho objetivo con la intensidad requerida, se establece la presunción vista, que no concurren motivos económicos válidos, integrando este concepto no sólo con que el objetivo no sea la racionalización y reestructuración de las actividades empresariales, sino que como se desprende de su tenor literal, “tales como”, aparte de los citados, que quizás pudieran ser los más comunes, caben otros objetivos empresariales que integran dicho concepto jurídico indeterminado, siempre que estos, como se ha dicho por la jurisprudencia, se conecte con la finalidad y objetivos del régimen especial de diferimiento, esto es, hacer posible la continuidad y desarrollo de la actividad empresarial (ESPAÑA, 2016, p. 7-8).

Aunque entendamos que hubo plusvalías en las operaciones involucradas, ya que capacidades económicas fueron levantadas por la Administración para basar las liquidaciones, el principio de seguridad jurídica prevaleció, pues el artículo 89.2 LIS no puede ser utilizado para encontrar situaciones imponibles no previstas por una norma. Por consiguiente, hay que tener en cuenta el caso por caso, el necesario examen de todas las operaciones involucradas en el complejo conjunto de una reestructuración societaria. Es en un análisis de toda la operación que se puede decir si en cada una de ellas los objetivos, los designios fiscales perseguidos son los preponderantes. Sólo si se llega a esa convicción podrá concluirse que la operación no se realizó por motivos económicos válidos.

6.3 STS de 25 de abril de 2013 (Recurso Casación 5431/2010)

La cuestión central que este fallo examina es determinar si a una operación de fusión en 2000 entre las sociedades Uptriangle-98 S.L. y Segur Ibérica S.A., le resulta de aplicación el régimen especial más favorecido de fusiones, previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley nº 43/1995 (ESPAÑA, [2004]) del impuesto sobre sociedades.

Uptriangle-98 fue constituida el 7 de mayo de 1999. El capital social pertenecía en su totalidad a la sociedad Mediterránea Trust. Al poco tiempo de la constitución de la sociedad, Mediterránea Trust vendió las acciones de Uptriangle-98 a las sociedades que participaban en el capital social de Segur Ibérica: Constructora e Inmobiliaria Gala, Gavia Seguridad, Mendala y Canford Holdings. La aportación de capital de los socios fue financiada con un préstamo de un banco y con otro subordinado de los socios.

El 8 de octubre de 1999, Uptriangle-98 amplió el capital social de poco más de 3.000 euros a casi 2 millones de euros con la emisión de

299.499 nuevas acciones. Constructora Gala aportó acciones de Segur Ibérica y el resto de los socios, efectivo. En ese mismo día, se otorgó escritura pública del contrato de compraventa de las acciones de Segur Ibérica entre los anteriores socios de esta y Uptriange-98. Así, Uptriange-98 pasó a ser propietaria del 100% de Segur Ibérica.

El 26 de mayo de 2000, Uptriange-98 se transformó en sociedad anónima. Uptriange-98 no desarrollaba ninguna actividad ni poseía ningún bien con excepción de las acciones de la sociedad absorbida. Segur Ibérica era una sociedad unipersonal ya que el 100% de su capital pertenecía a la entidad Uptriange-98.

El 21 de septiembre de 2000, Uptriange-98 absorbió (fusión impropia) a la entidad Segur Ibérica con efectos a primero de enero del mismo año. Esta operación, fiscalmente, se dio como una fusión prevista en el régimen fiscal especial regulado en la Ley nº 43/1995.

Se justificó a la Inspección Tributaria que la reestructuración fue motivada por la estructura de financiación considerando que Uptriange-98 no podía hacer frente con sus ingresos al pago de intereses y la devolución de los préstamos. Posteriormente, la entidad indicó dos motivos más: que la fusión impropia no exigiría solicitar al Registro Mercantil un experto independiente que informase sobre el proyecto de fusión y que permitiría la amortización de parte del fondo de comercio financiero añadiendo que “la ventaja fiscal que obtiene es limitada por cuanto, como hemos señalado, sólo se podrá amortizar una parte del fondo de comercio financiero” (ESPAÑA, 2013).

Concordamos que 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 fusión, 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.

Para ello, considera la Sala que, habida cuenta de que el concepto de fraude o evasión fiscal no se encuentra definido de forma expresa en la normativa tributaria, habrá que acudir a criterios interpretativos válidos, debiendo entender como tal lo previsto en el artículo 15 de la LGT nº 58/2003, que se refiere al “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, supuesto que concurre

cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios (ESPAÑA, [2020b]).

Como ya se ha adelantado, la LIS exige que la existencia de evasión fiscal haya sido el objetivo principal que ha motivado la operación, por lo que *a contrario sensu*, si se prueba que los motivos principales han sido económicos y lo accesorio resulta la evasión fiscal, se deberá admitir la aplicación del régimen especial.

En este sentido se ha pronunciado la Dirección General de los Tributos, [...] ha sostenido que “cuando concurra un motivo económico válido, diferente del puramente fiscal, la utilización por parte del contribuyente de aquel procedimiento que le permita pagar el mínimo de impuestos, no puede permitir por sí mismo, presumir un propósito de fraude

o evasión fiscal e impedir la aplicación del régimen especial. 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” (ESPAÑA, 2012c).

El Tribunal Supremo coincidió con sentencia recorrida del Tribunal Económico Administrativo Central. No se puede negar que la recurrente alegó algunos motivos económicos para motivar la reestructuración, como la necesidad de efectuar una simplificación administrativa con ahorro de costes y la exigencia de llevar a término la fusión, en virtud de las obligaciones asumidas por la prestataria en un contrato de préstamo suscrito con el Banco Santander Central Hispano, a cuyo tenor la prestataria “deberá cumplir con los siguientes ratios financieros: Cobertura del servicio a la deuda. – La prestataria se compromete a mantener una ratio mínimo de cobertura de servicios a la deuda de 1,00 para los dos primeros años, y del 1,50 para los sucesivos ejercicios” (ESPAÑA, 2012c).

Percibió el Tribunal lo que realmente sucedió. Primero, una sociedad existente o creada al efecto, algo como un *holding* o *venture capital company*, se endeudó para realizar una compra apalancada (*Leveraged Buy Out*), y, después, la adquirente absorbe a la controlada (*target company*, sociedad objetivo). Hubo la llamada fusión hacia delante (*forward leveraged buy-out*). El coste financiero de la operación recayó en todo caso sobre el patrimonio de la sociedad adquirida.

En realidad, las ventajas que presenta la fusión apalancada frente a la adquisición ordinaria de la sociedad objetivo suelen ser diversas. Inicialmente, permite, con una inversión reducida, controlar a una empresa de gran dimensión. Las entidades financiadoras de la compra apalancada, por su vez, consiguen

garantizar el cobro de la deuda con los activos de la empresa comprada. Ya que hay una confusión de patrimonios, el pago de la deuda puede ser satisfecho por la propia compañía adquirida, evitándose a la adquirente, que no carga con el coste fiscal de los repartos de dividendos. Y como la compañía comprada puede deducir los gastos con los intereses de los préstamos y con la amortización del fondo de comercio, su carga fiscal es relajada.

Podemos, entonces, observar que las fusiones apalancadas pueden perseguir objetivos diversos, no solamente fiscales. “Deben examinarse pues, caso [a] caso, cuáles son los objetivos designios perseguidos por la operación para determinar si los fiscales son los preponderantes, puesto que sólo si se llega a esa convicción podrá concluirse que la fusión apalancada no se realizó por motivos económicos válidos” (ESPAÑA, 2016).

No obstante, no consideró la sala del Tribunal que los motivos levantados por la recurrente pudiesen reputarse como motivos económicos válidos en cuanto que respondan a una finalidad de reestructuración empresarial. Por un lado, Uptriangle no desarrollaba ninguna actividad ni poseía ningún bien salvo las acciones de la sociedad absorbida. Reputó el Tribunal que lo que surgió tras la fusión no fue algo distinto de lo que ya existía. Por otro, después de la fusión, la entidad absorbente Uptriangle presentaba los mismos socios que poseían el capital de la entidad absorbida y con el mismo personal y los mismos medios.

Además, se cambió la denominación social de la sociedad absorbente por la de la sociedad absorbida, por lo que la sociedad resultante de la fusión pasó a ser Segur Ibérica. Así, se preguntó el Tribunal: – ¿Cómo podría la operación llevar a cabo alguna operación de racionalización de las actividades que permitiera conseguir una mayor eficiencia en la gestión de la actividad desarrollada?

El Tribunal continuó su valoración agregando que en esa indagación sobre la existencia de motivos económicos válidos en la operación de reestructuración empresarial fueron consideradas las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores a la fusión por absorción, porque, en otro caso, no se estaría efectuando un verdadero examen global de la misma.

Eso porque el régimen fiscal especial más beneficioso para las sociedades tiene que ver con “normas fiscales neutras respecto [a] la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumenten su productividad y refuercen su posición de competitividad”, de forma que las “fusiones, escisiones [...] entre sociedades [...] no deben verse obstadas por restricciones, desventajas o distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales”, salvo que “la operación [contemplada] [...] tenga como objetivo el fraude o la evasión fiscal” (UNIÓN EUROPEA, [2009]).

Una vez más, recordó que una operación de reestructuración basada en diversos objetivos, entre ellos los de naturaleza fiscal, podría no haberse realizado por motivos económicos válidos si estos últimos no son los preponderantes. Así, advirtió que no se puede actuar en esos casos aplicando criterios generales predeterminados. No puede el aplicador de la ley automáticamente privar de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente la evasión o el fraude fiscal. Lo más importante es la necesidad de un estudio global de la operación.

Entendemos que, en este fallo, jugó el Alto Tribunal mucho más teniendo en cuenta la capacidad de pago de las empresas involucradas en la reestructuración, aunque no hubiera restricción de las normas atingidas para que la fusión apalancada no pudiera ser realizada como lo fue. Perdió un poco, en ese sentido, el ordenamiento jurídico en términos de previsibilidad.

6.4 STS 3329/2018 (Recurso Casación 3572/2015)

Naves y Oficinas, S.A. (Naves) tenía como objeto social la compraventa de solares para su educación y la compraventa de edificios para arrendar. Fue constituida así: don Avelino, 49,85%; don Laureano, 49,85%; doña Luisa, 0,15%; y doña Margarita, 0,15%. El activo de la sociedad a 31/12/2001 estaba constituido (un 79,87%) por inmuebles con valor neto contable de 669.637,544 euros.

El 21/11/2001, los socios don Laureano y su esposa vendieron sus acciones por 3.786.376,26 euros a las siguientes sociedades: a) Konin 22, S.A. (Konin), que adquirió el 35% del capital por 2.650.463,38 euros;

b) y Eco Villas 22, S.A. (Eco Villas), que adquirió el 15% del capital por 1.135.912,88 euros. Parte del importe, 751.265,13 euros, se dio con un cheque de banco cedido a Konin por Utyfam, S.L., empresa familiar de don Avelino, doña Luisa y sus hijos. La contabilidad de Konin efectuó un crédito frente a Eco Villas de 1.135.912,88 euros, importe de las acciones adquiridas por Eco Villas, y una deuda con don Avelino debido al cheque mencionado.

El 30 de abril de 2002, la sociedad fue escindida con la división de todo su patrimonio para dos nuevas sociedades de responsabilidad limitada: Julcam 19, S.L. (Julcam) y Naviosa, S.L. (Naviosa), produciéndose con la extinción de Naves. Esa operación se aprovechó del régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley nº 43/1995 (ESPAÑA, [2004]).

Reveló la empresa Naves que la escisión fue motivada por una:

“mayor agilidad que supondrá una actuación diferenciada en el tratamiento de los activos inmobiliarios de la sociedad”, por encontrarnos ante inmuebles “[s]ituados en diversas localidades (Madrid-Toledo-Torrejón de Ardoz)”, con “distinta ordenación urbana”, y “[t]amaños muy dispares, que requieren una proyección propia y autónoma”. “Así, por el mayor valor y volumen de los inmuebles situados en la CALLE000 NUM001 – NUM002 (Madrid), se adjudican éstos a una sola sociedad, JULCAM”; y los “restantes inmuebles se adjudican a la otra sociedad: NAVIOSA”. “De esta forma [...] las nuevas sociedades podrán llevar a cabo mejor sus proyectos independientes, lo que no hubiera sido posible sin la reestructuración técnica y económica que se produce con la escisión proyectada” (ESPAÑA, 2018b, p. 7).

Julcam recibió el 80,16% del patrimonio neto de Naves, valorado en 7.572.752,55 euros, pero no se le atribuyó ninguno de los pasivos, y se constituyó con un capital de 6.060.000,00 euros. Naviosa asumió todos los pasivos de la escindida y el resto de los activos, quedándose con el restante del 19,84% del patrimonio neto de Naves y constituyéndose con un capital de 1.500.000,00 euros.

Las participaciones en el capital de las dos nuevas sociedades eran: a) Avelino, 49,85%, 7.478 participaciones en Naviosa y el mismo número de ellas en Julcam; b) Luisa, 0,15%, 22 participaciones en Naviosa y las mismas en Julcam; c) Konin, 35%, 5.250 participaciones en Naviosa e idéntico número en Julcam; y d) Eco Villas, 15%, 2.250 participaciones en Naviosa y las mismas en Julcam.

El 22/11/2002, Konin y Eco Villas vendieran sus 7.500 participaciones en la sociedad Naviosa a Avelino por 751.265.13 euros (525.885,59 euros y 225.379,54 euros, respectivamente). Este importe es el 19,84% del que ambas sociedades pagaran a don Laureano y a su esposa por

la adquisición de las acciones de la sociedad escindida Naves. En la contabilidad de Konin, se contabilizó la venta de las participaciones en Naviosa, cancelando simultáneamente la deuda con don Avelino.

A partir de entonces, 99,85% de las participaciones de Naviosa se quedaron con don Avelino y el 0,15%, con doña Luisa. El 29/5/2003 hubo la disolución y simultánea liquidación de Naviosa. A don Avelino y a doña Luisa se les adjudicaron con carácter ganancial los inmuebles de la sociedad.

En enero de 2007, la Inspección Tributaria confirmó la disconformidad sobre la aplicación del régimen especial de las fusiones y escisiones recogido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley nº 43/1995 (ESPAÑA, [2004]).

La sentencia del Tribunal Económico-Administrativo Regional²⁸ de Madrid recurrida fue integralmente mantenida por el Alto Tribunal. Para los dos, lo que se produjo fue una distribución de activos entre los socios. Se concluyó que:

“la mayor agilidad que se pretendía obtener al actuar de forma diferenciada según el tipo de inmueble atendiendo a su localización, tamaño y situación geográfica, no se ha producido, toda vez que NAVIOSA SL no ha realizado desde su origen hasta su liquidación ningún tipo de actividad”. [...]

“Difícilmente [...] se puede hablar pues de una reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, toda vez que la Sociedad escindida que tributa en régimen de transparencia, carece de organización empresaria”. [...]

²⁸ Los tribunales económico-administrativos – el central, los regionales (con sede en cada una de las capitales de las comunidades autónomas) y los locales – aprecian las reclamaciones económico-administrativas que se presentan contra la Administración Tributaria. Son los encargados de resolver los recursos para impugnar los actos de la Administración Tributaria y, solamente después, se puede acceder a la vía judicial mediante un procedimiento contencioso-administrativo.

Asimismo, se remarca que la única sociedad que va a seguir en funcionamiento es JULCAM, que recibe el mayor valor del patrimonio neto de la escindida NAVES (80,16%), y sobre cuyo solar se ha construido un hotel y un edificio de oficinas, para su explotación, en cesión de uso y arrendamiento (ESPAÑA, 2018b, p. 8).

Toda vez que del análisis de los procedimientos societarios se verifica que no existe una búsqueda real sino aparente de racionalización de las actividades y sí una tentativa de obtención de una ventaja fiscal, no habría para el Tribunal un motivo económico válido que justificara la aplicación del régimen especial. Hay que considerar también que la realización de otras operaciones que condujeran al mismo resultado hubiera supuesto la tributación más gravosa.

Entendemos que frente al riesgo de enriquecimiento injusto que se produciría si las alegaciones de la recurrente fuesen aceptadas, refutando frontalmente el principio de capacidad económica, concluyó el Tribunal que hubo una mera distribución del patrimonio entre los socios. Además, no vemos aquí una afronta al principio de seguridad jurídica llevando en cuenta que en esa controvertida operación de escisión no existió ningún motivo económico válido que la justificara. La búsqueda por una ventaja fiscal fue evidente.

7 Conclusión

La observación del escenario que expusimos nos permite trazar algunos apuntes de carácter muy general sobre el estado de la cuestión en la jurisprudencia sobre el tratamiento de las conductas de los contribuyentes dirigidas a buscar un motivo económico válido para obtener un régimen fiscal más beneficioso.

En un principio, al tratar de la interpretación económica del hecho imponible, percibimos

como la inseguridad jurídica aumenta cuando se la utiliza para analizar los límites de las reestructuraciones empresariales. Para esta línea de razonamiento, aunque un acto o negocio jurídico sea realizado en estricta observación a la forma legal, lícito, válido y eficaz, él podría ser deshecho para fines de tributación, extendiéndose la incidencia tributaria para más allá de lo previsto en la norma. La alusión a esta modalidad interpretativa, a pesar de no estar presente en las decisiones administrativas o judiciales españolas actualmente, tuvo como objetivo denotar el grado de imprevisibilidad e incertidumbre que surgiría, en caso de ser adoptada, de las consecuencias de las relaciones sociales y de los riesgos de cualquier negocio jurídico.

Luego, aportamos algunos posicionamientos del Tribunal Constitucional sobre los principios de seguridad jurídica y de la capacidad económica de los contribuyentes. Así, la seguridad jurídica sería la certeza del derecho positivo, la expectativa razonablemente fundada del ciudadano sobre cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del derecho y, principalmente, la previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas. Con respecto a la capacidad económica importante es subrayar que el legislador tiene que demostrar que una riqueza o una renta real o potencial exista al establecer los supuestos contemplados.

Seguidamente, expusimos nuestra concordancia con la posición doctrinal de que el cambio de denominación (fraude de ley para conflicto en la aplicación de las normas) fue únicamente un cambio semántico, ya que el instituto continuó a tener la misma función. El conflicto o fraude de ley tributaria surgiría cuando los actos o negocios realizados se muestren notoriamente artificiosos o impropios para el complejo negocial existente y también que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos de relieve.

A la pregunta sobre qué quiere decir el motivo económico válido previsto en la legislación española, razonamos, entre otras opiniones, que no se puede precisar en absoluto lo que el concepto pretende abarcar, a no ser cuando sea confrontada con el fraude de ley o el conflicto en la aplicación de la norma. Observamos, especialmente, que será el caso a caso que dictará una delimitación.

Objetivando descortinar como el Tribunal Supremo de España viene delimitando el concepto del motivo económico válido para aplicar la ley antielusiva prevista en el artículo 89.2 LIS, expusimos cuatro fallos considerados relevantes. En todos ellos, verificamos como los principios de seguridad jurídica y el de capacidad económica estaban involucrados: si andaban juntos o si había un choque entre ellos. En dos de dichas sentencias (subcapítulos 6.1 y 6.4), estuvieron, lado a lado, los dos principios. En

el subcapítulo 6.2, el principio de seguridad jurídica prevaleció. En 6.3, prevaleció la capacidad de pago de las empresas involucradas.

En síntesis, lo que el estudio demuestra es que hay que tener en cuenta el caso por caso de todo el complejo negocial para que se pueda decir si en cada uno de ellos los objetivos, los designios fiscales perseguidos son los preponderantes y así concluirse si la operación se realizó o no por motivos económicos válidos.

Sobre o autor

André Felipe Canuto Coelho é doutor em Ciência Política e mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Recife, PE, Brasil; pós-doutorando em Direito Tributário pela Universidad de Granada, Granada, Andalusia, Espanha; graduado em Direito e Economia pela UFPE, Recife, PE, Brasil; professor de Direito Tributário, Financeiro e Econômico da Faculdade Damas, Recife, PE, Brasil; auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, Recife, PE, Brasil.
E-mail: afcbbgp@hotmail.com

Como citar este artigo

(ABNT)

COELHO, André Felipe Canuto. Teoría del motivo económico válido: ¿seguridad jurídica o capacidad económica?: una aplicación de la norma antielusiva en España. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, DF, v. 57, n. 228, p. 179-209, out./dez. 2020. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/228/ril_v57_n228_p179

(APA)

Coelho, A. F. C. (2020). Teoría del motivo económico válido: ¿seguridad jurídica o capacidad económica?: una aplicación de la norma antielusiva en España. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, 57(228), 179-209. Recuperado de https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/228/ril_v57_n228_p179

Referências

- ALBALADEJO GARCÍA, Manuel. *La simulación*. Madrid: Edisofer, 2005.
- BALL, Kurt. *Steuerrecht und Privatrecht*. Mannheim: J. Bensheimer, 1924.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.
- BECKER, Enno. Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Pádua, n. 1, 1937.

CALATAYUD PRATS, Ignacio. Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria: conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Hacienda Canaria*, [s. l.], n. 10, p. 7-33, 2005. Disponible en: http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/estatico/info_tributaria/revista/Revista10/RevistaHC_10_2.pdf. Accedido en: 22 agosto 2020.

CASADO OLLERO, Gabriel. El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (II): el contenido constitucional de la capacidad económica. *Revista Española de Derecho Financiero*, [s. l.], n. 34, p. 185-236, 1982.

_____. Sistema financiero local y justicia fiscal. *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*, [Madrid], v. 1, p. 755-796, 1985.

CASTELLANO, Francisco; PEREIRA, Jorge; ANTON, José. El régimen de transparencia fiscal. *El País*, [s. l.], 3 feb. 1979. Disponible en: https://elpais.com/diario/1979/02/04/economia/286930811_850215.html. Accedido en: 13 agosto 2020.

CASTRO Y BRAVO, Federico de. *Derecho civil de España: parte general*. 3. ed. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955. t. 1.

CONDE, Francisco Javier. *Teoría y sistema de las formas políticas*. 4. ed. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1953.

DAVIN, Louis E. *Die Finanzautonomie Deutschlands*. Bruxelles: Maison F. Larcier, 1940.

DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. Navarra: Aranzadi, 2018. (Garrigues).

DEUTSCHLAND. *Reichsabgabenordnung, 13 Dezember 1919*. [S. l.]: ALEX, Historische Rechts- und Gesetzestexte Online, 1919. Disponible en: <http://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?apm=0&aid=dra&datum=19190004&zoom=2&seite=00001993&x=9&y=12>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. *Steueranpassungsgesetz, 16 Oktober 1934*. [S. l.]: ALEX, Historische Rechts- und Gesetzestexte Online, 1934. Disponible en: <http://alex.onb.ac.at/cgi-content/alex?apm=0&aid=dra&datum=19340004&zoom=2&seite=00000925&ues=0&x=17&y=9>. Accedido en: 17 agosto 2020.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. En torno al concepto de motivo económico válido, el art. 11.1 a) de la Directiva 90/434/CEE y el art. 110 de la LIS. *Noticias de la Unión Europea*, [s. l.], n. 239, p. 121-131, dic. 2004.

ELUDIR. In: REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la lengua española*. Madrid: RAE, c2020. Disponible en: <https://dle.rae.es/eludir?m=form>. Accedido en: 17 agosto 2020.

ESPAÑA. [Constitución (1978)]. *Constitución Española*. Madrid: Boletín Oficial del Estado, [2011a]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. *Ley nº 14/2000, de 29 de diciembre*. De medidas fiscales, administrativas y del orden social. Madrid: Boletín Oficial del Estado, [2019]. Disponible en: <https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2000-24357&p=20151031&tn=1>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. *Ley nº 27/2014, de 27 de noviembre*. Del impuesto sobre sociedades. Madrid: Boletín Oficial del Estado, [2020a]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. *Ley nº 43/1995, de 27 de diciembre*. Del impuesto sobre sociedades. Madrid: Boletín Oficial del Estado, [2004]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1995-27752>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. *Ley nº 58/2003, de 17 de diciembre*. General tributaria. Madrid: Boletín Oficial del Estado, [2020b]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. *Ley nº 230/1963, de 28 de diciembre*. General Tributaria. Madrid: Boletín Oficial del Estado, [2011b]. [Derogada]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1963-22706>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Ministerio de Hacienda. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*: comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2001. Disponible en: <https://www.icjce.es/images/pdfs/TECNICA/A3%20-%20Tributaci%c3%83%c2%b3n/A31%20-%20Borradores%20fiscal/IEF%20-%20Informe%20para%20la%20reforma%20de%20la%20LGT%20-%20Julio%202001.pdf>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. *Real Decreto de 24 de julio de 1889*. Por el que se publica el Código Civil. Madrid: Boletín Oficial del Estado, [2018a]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763&p=20180804&t=1>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Constitucional (Pleno). *Sentencia 19/2012, de 15 de febrero*. Interpuesto por 89 Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados en relación con diversos preceptos de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias. 15 de febrero de 2012a. Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es-ES/Resolucion/Show/SENTENCIA/2012/19>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Constitucional (Pleno). *Sentencia 27/1981, de 20 de julio*. Contra determinados artículos de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1981. 20 de julio de 1981. Disponible en: <https://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/27>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Constitucional (Pleno). *Sentencia 37/1987, de 26 de marzo*. Promovido por 54 Senadores contra determinados artículos de la Ley del Parlamento de Andalucía 8/1984, de 3 de julio, de Reforma Agraria. 26 de marzo de 1987. Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/769>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Constitucional (Pleno). *Sentencia 46/2000, de 14 de febrero*. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana respecto del artículo 27.6.2 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [...]. 14 de febrero de 2000. Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/4030>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Constitucional (Pleno). *Sentencia 76/1990, de 26 de abril*. Interpuesto el primero por 60 Senadores y promovidas las segundas, respectivamente, en relación con determinados preceptos de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. 26 de abril de 1990a. Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1501>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Constitucional (Sala Segunda). *Sentencia 120/2005, de 10 de mayo*. Promovido por don Carlos Folchi Bonafonte frente a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que le condenó por un delito fiscal del Código Penal de 1973. 10 de mayo de 2005. Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/5380>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Constitucional (Pleno). *Sentencia 150/1990, de 4 de octubre*. Promovidos por 54 Diputados y por el Defensor del Pueblo respectivamente contra la Ley de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid. Votos particulares. 4 de octubre de 1990b. Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/1575>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Constitucional (Pleno). *Sentencia 221/1992, de 11 de diciembre*. En relación con el art. 4 del Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, y el art. 355, apartado 5, del texto refundido del Régimen Local aprobado por Real Decreto 781/1986, de 18 de abril. Voto particular. 11 de diciembre de 1992. Disponible en: http://hj.tribunalconstitucional.es/es-ES/Resolucion/Show/2108#complete_resolucion. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo). *Recurso Casación 1061/2007*. Ponente: Rafael Fernández Montalvo. 30 de mayo de 2011c. Disponible en: <https://supremo.vlex.es/vid/-302526110>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso). *Recurso Casación 3572/2015*. Ponente: Angel Agualló Avilés. 26 de septiembre de 2018b. Disponible en: <http://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/f3229f7ca6b90248/20181011>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso). *Recurso Casación 3742/2015*. Ponente: Jose Antonio Montero Fernandez. 23 de noviembre de 2016. Disponible en: <http://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/bb680ac7f7f46d6cc/20161202>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso). *Recurso Casación 3777/2008*. Ponente: Juan Gonzalo Martinez Mico. 8 de marzo de 2012b. Disponible en: <http://www.poderjudicial.es/search/TS/openDocument/18ce3213afd6ed83/20120427>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo). *Recurso Casación 4299/2010*. Ponente: Joaquin Huelin Martinez de Velasco. 12 de noviembre de 2012c. Disponible en: <https://supremo.vlex.es/vid/-410177390>. Accedido en: 17 agosto 2020.

_____. Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo). *Recurso Casación 5431/2010*. Ponente: Manuel Martin Timon. 25 de abril de 2013. Disponible en: <https://supremo.vlex.es/vid/-438315614>. Accedido en: 17 agosto 2020.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la Ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción. *Revista Técnica Tributaria*, [s. l.], n. 31, p. 55-73, oct./dic. 1995.

_____. La nueva redacción de la cláusula antiabuso en el régimen de fusiones, escisiones y aportaciones de activos: artículo 110.2 LIS. *Quincena Fiscal*, [Navarra], n. 4, p. 5-10, 2001.

GARCÍA BERRO, Florián. *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2018. Disponible en: <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2019/04/Elusión-Tributaria-y-TS-conenlaces-1.pdf>. Accedido en: 22 agosto 2020.

GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004. (Nueva L.G.T.).

_____. La modificación de la cláusula antiabuso del art. 110 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. *Revista Técnica Tributaria*, [s. l.], n. 54, p. 19-54, 2001.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953. (Nuova Serie di Studi dell'Istituto di Finanza dell'Università e della Camera di Commercio di Pavia).

MÁRQUEZ LAMPREAVE, Patricia. Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea. *Quincena Fiscal*, [Navarra], n. 21, p. 87-130, 2011.

MARTÍN DELGADO, José María. Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978. *Hacienda Pública Española*, [s. l.], n. 60, p. 61-93, 1979.

MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; CASADO OLLERO, Gabriel. *Curso de derecho financiero y tributario*. 21. ed. Madrid: Tecnos, 2010. (Biblioteca Universitaria).

PALAO TABOADA, Carlos. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009. (Colección de Derecho Público y Económico).

_____. La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*: comentarios, casos prácticos, [s. l.], n. 248, p. 71-96, 2003.

QUINTANO RIPOLLÉS, Antonio. Introducción al nuevo derecho público alemán. *Revista de Derecho Público*, Madrid, n. 42, p. 166-184, jun. 1935. Separata.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *La Constitución fiscal de España*: tres estudios sobre Estado social de derecho, sistema tributario, gasto público y estabilidad presupuestaria. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015. (Estudios Constitucionales).

ROSEMBUJ, Tulio. El abuso del derecho y la realidad económica. *Quincena Fiscal*, [Navarra], n. 5, p. 9-33, 2008.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y derecho: introducción al derecho financiero de nuestro tiempo*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975. t. 1. (Estudios de Administración).

SANZ GADEA, Eduardo. Novedades introducidas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades por las Leyes 13/2000 y 14/2000. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*: comentarios, casos prácticos, [s. l.], n. 215, p. 99-132, feb. 2001.

UNIÓN EUROPEA. *Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990*. Relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. [S. l.]: EUR-Lex, [2009]. [Derogada]. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A31990L0434>. Accedido en: 20 agosto 2020.

VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Traducción de Juan Martin Queralt. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973. (Obras Básicas de Hacienda Pública).

VILAR MAYER, Pollyana. Planificación fiscal indebida y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria española. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*: comentarios, casos prácticos, [s. l.], n. 273, p. 3-38, 2005.