



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

MARTA VILLAR EZCURRA

LA SENTENCIA "*LEUR-BLOEM*"
DEL TRIBUNAL DE
JUSTICIA DE LAS
COMUNIDADES EUROPEAS
Y SUS EFECTOS
EN ESPAÑA



REVISTA PERUANA DE
JURISPRUDENCIA

Año 4 - Número 28 - JUNIO 2003

LA SENTENCIA “LEUR-BLOEM” DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS Y SUS EFECTOS EN ESPAÑA

MARTA VILLAR EZCURRA*

“Tomando prestadas palabras del profesor SACCHETO, la construcción de un Derecho comunitario tributario “se ha hecho en primer lugar sobre la base de un “derecho jurisprudencial”, y sólo en un segundo momento sobre la base de un Derecho positivo”. Los sistemas jurídicos de los Estados miembros de la Unión Europea han tenido que esforzarse por dar cabida al principio del precedente que se ha ido introduciendo, precisamente, por la acción del TJCE.”

Sumario: 1. Introducción. 2.- Los “motivos económicos válidos”: un concepto “comunitario” y “comunitarizado”. 3.- La sentencia Leur-Bloem: afirmaciones de interés. 4.- La doctrina administrativa española: el contenido del informe de la dirección general de tributos de 30 de julio de 2002. 5.- La doctrina científica española. 6.- Algunas reflexiones finales

1. INTRODUCCIÓN

La presente colaboración, pretende dar noticia de una de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) que mayor impacto ha tenido en los ordenamientos jurídico-tributarios de los Estados miembros de la Unión Europea, la sentencia *Leur-Bloem*⁽¹⁾.

Con ocasión de las cuestiones prejudiciales que le plantea un tribunal holandés, interpreta el TJCE la noción “*motivos económicos válidos*”, que recoge la cláusula anti-abuso de la Directiva comunitaria reguladora del régimen fiscal de las fusiones y otras operaciones de reestructuración empresarial (en adelante, régimen de fusiones)⁽²⁾, y lo hace dando entrada a la doctrina estadounidense del “*business*”

* Licenciada y Doctora en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid. Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad San Pablo CEU de Madrid.

(1) STJCE de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, Rec. p. 4161.

(2) Directiva 90/434/CE, de 23 de julio de 1990, DOCE L 225, de 20 de agosto de 1990.

purpose" en que la Directiva encuentra su inspiración⁽³⁾. Abre así un debate sobre las cláusulas anti-fraude, su abuso en los ordenamientos jurídicos internos y su conformidad con el Derecho comunitario⁽⁴⁾.

Como consecuencia de este pronunciamiento, se ha cuestionado en España la bondad de la norma de transposición de la Directiva -el artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante, LIS- que parece excederse en las cautelas para rechazar la aplicabilidad del régimen fiscal especial de fusiones, en contraste con las previsiones de la Directiva. El precepto interno, genera también dudas sobre su posible aplicación automática al margen de las garantías previstas en el artículo 24 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT)⁽⁵⁾, aspecto sobre el que las posturas doctrinales son absolutamente discrepantes.

La Administración española ha hecho pública su postura, en particular en el Informe de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) de 5 de febrero de 2002, emitido a solicitud de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT); un Informe que ver-

sa sobre la aplicación del artículo 110.2 LIS, llevando muy lejos las consecuencias de la sentencia objeto de nuestro comentario.

No obstante, debe tenerse en cuenta que siendo la norma española "transposición" de la Directiva comunitaria, deberá interpretarse siempre conforme a la doctrina del TJCE, que ha de prevalecer sobre el criterio de la Administración, y en su caso, sobre la solución normativa eventualmente contraria del art. 110.2 LIS, y todo ello en virtud del principio de primacía del Derecho Comunitario, pues, como se ha dicho, la aplicación de las normas internas anti-abuso no puede menoscabar la aplicación uniforme del Derecho Comunitario, su plena eficacia, y mucho menos, consolidar situaciones jurídicas contrarias al Derecho Comunitario⁽⁶⁾.

Y aún se ha ido más allá. La proyectada reforma de la Ley General Tributaria española, contempla la desaparición de la tradicional norma anti-fraude (artículo 24 LGT), como fórmula correctiva del fraude fiscal y su sustitución por una cláusula anti-abuso inspirada, precisamente en el artículo 110.2 LIS y en la

(3) Vid. en la doctrina española el excelente trabajo de PALAO TABOADA, Carlos: "Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de reorganizaciones empresariales", *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 235, octubre de 2002, pp.63-110.

(4) Para un estudio más amplio del tema, Vid. GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo: "Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario", en VV.AA. *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición y su compatibilidad con el Derecho Comunitario*, IEF, Madrid, 2002, pp. 163-205.

(5) Esta disposición prevé que se lleve un expediente especial para la declaración del fraude de ley. Ello supone, como afirma el profesor FALCÓN Y TELLA la necesidad de un procedimiento no sólo "separado" sino "especial", lo cual significa que debería contar con una regulación "ad hoc", que no existe, aplicándose en su defecto un Informe interno de la AEAT (Informe C/46/91/96, de 23 de octubre de 1996, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica) Vid. editorial de la Revista *Quincena Fiscal* número 21, de diciembre 2002, núm. p.5. El contenido del informe puede consultarse en la Revista *Quincena Fiscal* número 1, de enero 2003, p.35 y ss.

(6) GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo, ob.cit., p. 172.

doctrina americana del "business purpose"⁽⁷⁾.

A esta cuestión vamos a dedicar las líneas que siguen, no sin antes advertir que en el orden comunitario general, esta sentencia también ha sido en cierto modo "revolucionaria" pues se pronuncia sobre una norma comunitaria que el Estado en cuestión ha incorporado en su ordenamiento interno para fusiones meramente internas. Muchas veces los países integrantes de la Unión Europea actúan de esta manera, en esta suerte de armonización "voluntaria" o "espontánea" que trata de igualar la fiscalidad -o la solución jurídica- de las situaciones puramente internas a las situaciones "comunitarizadas", provocando de hecho, un alineamiento de los Derechos internos a las Directivas comunitarias. El tema de la competencia del Tribunal para pronunciarse en estos contextos no comunitarios se ha planteado en varios asuntos anteriores. Por primera vez en el asunto *Tomasdünger*,⁽⁸⁾ pero de una manera más directa fue en los asuntos *Dzodzi*⁽⁹⁾ y *Gmurzynska-Bscher*⁽¹⁰⁾ en los que tajantemente, el Tribunal declara que "ni del tenor del artículo 177⁽¹¹⁾ ni de la finalidad del procedimiento establecido por dicho artículo se desprende que los autores del Tratado hayan pretendido excluir de la competencia del

Tribunal de Justicia las remisiones prejudiciales referentes a una disposición comunitaria en el caso concreto determinar las normas aplicables a una situación puramente interna de ese Estado. Existe, en cambio, para el ordenamiento jurídico comunitario, un interés manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, toda disposición de Derecho comunitario reciba una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tenga que aplicarse" (apartados 36 y 37, asunto *Dzodzi*).

Sigue así, el Tribunal en el asunto *Leur-Bloem* "la jurisprudencia *Dzodzi*" en contra de la opinión sostenida por el Abogado General Jacobs en sus conclusiones y considera que estamos ante una cuestión de "interés comunitario" que justifica su intervención como máximo órgano intérprete⁽¹²⁾.

A los efectos de facilitar la comprensión del problema que se plantea, se extracta a continuación el tenor literal de las cláusulas anti-fraude, la contenida en la Directiva comunitaria y, de otro lado, las distintas redacciones que ha conocido la norma española, destacando en cursiva las expresiones más relevantes.

Artículo 11 Directiva 90/434

"Un Estado miembro podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones

(7) Habrá que esperar a cómo evolucione la tramitación parlamentaria. El Anteproyecto de LGT incluía un nuevo artículo titulado "abuso en la aplicación de la norma tributaria", que el Proyecto presentado a las Cortes corrige y presenta como "conflicto en la aplicación de la norma tributaria".

(8) STJCE de 26 de septiembre de 1985, asunto C-166/84, Rec. p. 3001.

(9) STJCE de 18 de octubre de 1990, asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89, Rec. p. 3763.

(10) STJCE de 8 de noviembre de 1990, asunto C-231/89, Rec. p. 4003.

(11) En la actualidad, artículo 234 TCE.

(12) Vid. apartado 29 de la sentencia y el comentario a los casos *Leur-Bloem* y *Giloy* que hace BETLEM, Gerrit, en *Common Market Law Review*, vol. 36, núm. 1, february 1999, pp. 165-178., que precisamente se centra en este otro aspecto. En igual sentido, SIMON, Denys, en *Europe* núm. 317, octubre 1997, pp.15-16. Más recientemente, STJCE de 15 de enero de 2002, asunto C-43/00, Rec. 379, sobre el también polémico concepto de "rama de actividad".

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”.

Artículo 110.2 LIS

Redacción dada por la Ley 14/2000: “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 una *mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal*”.

Redacción anterior (Ley 43/1995): “Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o de evasión fiscal, *se perderá el derecho al régimen establecido* en el presente capítulo y se procederá por la Administración tributaria a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasi-

vos”. Esta redacción era similar a la de su precedente inmediato, el artículo 16.2 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, salvo que este precepto terminaba diciendo que la regularización conllevaría sanciones e intereses de demora.

2. LOS “MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS”: UN CONCEPTO “COMUNITARIO” Y “COMUNITARIZADO”

El régimen especial del IS para las operaciones de reestructuración empresarial es la transposición de la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y la inaplicación de este régimen, que prevé el artículo 110.2 LIS, hace uso de la cláusula anti-fraude contenida en la Directiva.

El objetivo de la Directiva es eliminar los obstáculos fiscales a la adaptación de las empresas al mercado común, al aumento de su productividad y al reforzamiento de su posición en la competencia internacional; establecer unas normas fiscales neutras respecto a la competencia para las operaciones de fusión, escisión, aportaciones de activos y canjes de acciones entre sociedades de diferentes Estados miembros y crear así en la Comunidad condiciones análogas a las de un mercado interior. Y el objetivo se consigue, exigiendo a los Estados miembros que difieran la tributación de las plusvalías derivadas de la enajenación de activos o acciones en relación con dichas operaciones, otorgándoles, al mismo tiempo, la posibilidad de recuperar el impuesto diferido con ocasión de la última enajenación de los activos por parte de la socie-

dad beneficiaria o con ocasión de la enajenación por los accionistas de las nuevas acciones recibidas como consecuencia de un canje de acciones.

Así, el Impuesto sobre Sociedades español plasma las ventajas fiscales neutralidad fiscal- en este tipo de operaciones de reorganización empresarial con dos medidas: la no integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que grava a las entidades transmitentes, de las rentas puestas de manifiesto como consecuencia de las operaciones (artículo 98 LIS), y, la valoración de los bienes recibidos, a efectos fiscales, por el importe que tenían con anterioridad a la realización de la transmisión (artículo 99 LIS). Se introduce el régimen de diferimiento hasta su realización efectiva de las plusvalías que las operaciones de reestructuración hagan aflorar.

Excepcionalmente, la Directiva recoge la posibilidad de los Estados miembros de inaplicar los beneficios de la Directiva cuando la operación cubierta tenga por objetivo el fraude o la evasión fiscal (artículo 11). El que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos constituye, para la Directiva, una *presunción* de fraude o evasión fiscal. A diferencia de la Directiva matriz-filial ⁽¹³⁾, en la que la cláusula anti-abuso (del artículo 1.2) se remite a la legislación nacional de los Estados miembros al disponer que *"la presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de las disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias a fin de evitar fraudes o abusos"*, la cláusula anti-abuso de la Directiva de fusiones, utiliza

nuevos conceptos jurídicos indeterminados y, además, pone de manifiesto diferencias de terminología (utiliza el término de *fraude o evasión fiscal*) e incluso de culturas jurídicas, pues, como se ha advertido, según un uso bastante extendido en España, "evasión" se contraponen a "elusión" entendido como equivalente a fraude a la ley tributaria. Según se ha opinado, la diferencia de redacción no significa que se conceda a los Estados miembros una facultad ilimitada para aplicar sus propias disposiciones internas en esta materia, sino que sólo pueden hacerlo en los términos de la Directiva⁽¹⁴⁾.

Por ello, la norma española no sólo plantea problemas de interpretación y de aplicación a las distintas operaciones de reorganización empresarial, sino también problemas de legalidad o de "ajuste" respecto al Derecho comunitario, pues según la jurisprudencia comunitaria no puede suponer un "exceso" o una "desproporción" en relación con el fin pretendido por la Directiva, so pena de generar una conducta de incumplimiento de Estado.

En nuestra opinión, el artículo 110.2 LIS se excede respecto a la interpretación que el TJCE decide para la cláusula anti-fraude de la Directiva, poniendo en entredicho la uniformidad del Derecho comunitario, por lo que su aplicación "automática" a los casos concretos contravendría la Directiva comunitaria. Es necesario, por ello, una interpretación correctiva acorde con el Derecho comunitario en los términos que a continuación exponemos.

(13) Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, DO L 225, de 20 de agosto de 1990.

(14) PALAO TABOADA, Carlos, ob.cit., pp. 66-67.

3. LA SENTENCIA LEUR-BLOEM: AFIRMACIONES DE INTERÉS

La sentencia del Tribunal comunitario, se pronuncia en respuesta a la cuestión prejudicial que le plantea un Tribunal holandés a propósito de la cláusula anti-fraude contenida en la Directiva de fusiones (artículo 11, a). La señora *Leur-Bloem*, única socia y directora de dos sociedades neerlandesas, tenía intención de adquirir la totalidad del capital de una tercera, mediante canje de acciones, creándose una estructura societaria que permitía, la compensación de pérdidas. Solicitada a la Administración la calificación de la operación como de "fusión por canje de participaciones", se le deniega ésta, por lo que recurre ante el órgano jurisdiccional interno, que decide plantear varias cuestiones prejudiciales al TJCE, que, en síntesis son las siguientes:

- ¿Se pueden plantear al Tribunal de Justicia cuestiones de interpretación de las disposiciones y del ámbito de aplicación de una Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, aun cuando dicha Directiva no sea directamente aplicable a la situación concreta de que conoce el órgano jurisdiccional remitente, pero la intención del legislador nacional era tratar dicha situación de la misma forma que una situación a la que se refiere a la Directiva?
- ¿Es la operación descrita un canje de acciones en el sentido de la Directiva?
- ¿Constituye un motivo económico válido para el canje de acciones, en el sentido del artículo 11 de la Directiva, el hecho de que dicho canje se efectúe

para lograr una compensación horizontal de pérdidas entre las sociedades participantes en el marco de una entidad fiscal en el sentido del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades neerlandés de 1969?

De la argumentación del Tribunal para decidir el fallo, queremos destacar las siguientes afirmaciones de interés⁽¹⁵⁾:

El régimen fiscal se aplica a todas las operaciones contempladas

"Se aplica indistintamente a todas las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales" (párrafo 36).

El concepto "motivo económico válido" es comunitario

"Cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en el Derecho comunitario, con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones de nacionales propios o, como sucede en el procedimiento principal, de eventuales distorsiones de competencia, existe un *interés comunitario manifiesto* en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una *interpretación uniforme*, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse" (párrafo 32).

"Una operación de fusión por canje de acciones que sólo persiguiera tal objetivo (ventaja puramente fiscal, como lo es la compensación de pérdidas) no puede constituir un motivo económico válido

(15) La cursiva es nuestra.

en el sentido de este artículo" (párrafo 47).

Es un indicio o presunción de fraude o evasión fiscal

"La letra a) del apartado 1 del artículo 11 precisa que, en el marco de esta reserva de competencia, *el Estado miembro puede constituir una presunción de fraude o de evasión fiscal cuando "una de las operaciones contempladas (...) 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"* (párrafo 39).

"(...) Los Estados miembros pueden establecer que el hecho de que estas operaciones no se hayan efectuado por motivos económicos válidos constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal" (párrafo 40).

Requiere un análisis caso a caso

"No obstante, para comprobar si la operación contemplada persigue un objetivo de estas características, *las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de la misma. Es jurisprudencia reiterada que tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional*" (párrafo 41).

Los Estados deben aplicar el principio de proporcionalidad

"A falta de disposiciones comunitarias más precisas relativas a la aplicación de la presunción prevista en la letra a) del apartado 1 del artículo 11, corresponde a los Estados miembros determinar, *respetando el principio de proporcionalidad, las modalidades necesarias al objeto de aplicar esta disposición*" (párrafo 43).

Estos argumentos llevan al fallo que sigue:

"El artículo 11 de la Directiva 90/434 debe interpretarse en el sentido de que, para comprobar si la operación contemplada tiene como objetivo principal, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal, las autoridades nacionales competentes deben proceder, en cada caso, a *un examen global de dicha operación*. Tal examen debe ser susceptible de control jurisdiccional. Conforme a la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la Directiva, los Estados miembros pueden establecer que *el hecho de que la operación contemplada no se haya efectuado por motivos económicos válidos, constituye una presunción de fraude o de evasión fiscal*. A ellos les corresponde determinar los procedimientos internos necesarios para tal fin, respetando el *principio de proporcionalidad*. No obstante, *el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones fiscales*", basándose en criterios como que la empresa dominante explote por sí misma una empresa, que exista una integración duradera, desde el punto de vista financiero y económico, en una misma entidad, de la actividad empresarial de dos sociedades o el hecho de que una misma persona física, que era socia única y directora de las sociedades dominadas, pase a ser socia única y directora de la sociedad dominante, *"excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva 90/434"*, que consiste precisamente en establecer normas fiscales neutras respecto a la competencia y evitar que las operaciones contempladas se vean obstaculizadas por restricciones, desventajas o

distorsiones particulares derivadas de las disposiciones fiscales de los Estados miembros". Finalmente, el Tribunal declara también que *el concepto de motivo económico válido con arreglo al artículo 11 de la Directiva "debe interpretarse en el sentido más amplio de la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas"*.

Como destaca MARTÍN JIMÉNEZ, los efectos de esta decisión en el ordenamiento interno español son varios. De un lado, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículos 97 a 110) deben interpretarse a la luz de la Directiva de fusiones, *incluso cuando en la operación sólo intervengan sociedades nacionales*. Por otra parte, la cláusula anti-abuso del artículo 110 LIS resultará de aplicación cuando la aplicación del régimen especial de fusiones se pretenda por motivos *exclusivamente* fiscales. Pero también sirve el criterio del TJCE para examinar la compatibilidad de otras cláusulas anti-abuso como la del artículo 46.1.f) LIS que incorpora la Directiva matriz-filial o las incluidas en algunos convenios para evitar la doble imposición⁽¹⁶⁾.

4. LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA ESPAÑOLA: EL CONTENIDO DEL INFORME DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE 30 DE JULIO DE 2002

Las respuestas de la DGT a las consultas formuladas por los contribuyentes tienen en este tema carácter vinculante, lo que significa que la AEAT ha de seguir sus criterios a la hora de aplicar los tribu-

tos. Sin embargo, en raras ocasiones, la DGT ha sentado doctrina a propósito de los casos consultados, que pueden agruparse en las siguientes operaciones:

- *Compensación de pérdidas* (bases imponibles positivas): Caso típico de finalidad fiscal en una operación de reestructuración. Se decide la inaplicación del régimen especial. (Res. DGT de 19 de enero de 2001).
- *Escisión subjetiva*: Fruto de un cambio normativo en el art. 97.2 LIS se exige que las aportaciones a las nuevas sociedades sean de "ramas de actividad" para considerar la operación como beneficiaria del régimen especial, pero es interesante observar que las respuestas estudian las operaciones como "concatenadas" o "vinculadas" (*doctrina anglosajona del step transaction*) y atienden al resultado. Por ello, se ha afirmado que "la operación planteada tiene como principal objetivo eludir la realización de los hechos imposables que hubieran resultado de realizar la operación excluida del régimen especial" y en consecuencia no se le aplica el régimen especial (Res. DGT de 7 de mayo de 2001) o que no se trata de una escisión sino de una separación de socios que fiscalmente ha de regirse por el régimen general (Res. DGT de 21 de mayo de 2002).
- *Generación contable de diferencias amortizables*: por diferencias entre el precio pagado y el valor teórico de las participaciones de la sociedad absorbente en la absorbida, pues las normas fiscales permiten amortizar contable-

(16) Vid. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* núm. 99, julio-septiembre de 1998, p.486.

mente las diferencias y el fondo de comercio con ciertos límites y condiciones. El criterio de la DGT, por lo general, niega que exista "motivo económico válido" distinto del "meramente fiscal" (Res. DGT de 4 de octubre de 2000) o considera que se trata de operaciones realizadas con fines de fraude o evasión fiscal (Res. DGT de 18 de marzo de 1999 o 9 de marzo de 2000).

El Informe de la DGT de 30 de julio de 2002 se emite recabando la doctrina de anteriores resoluciones a consultas, pero además contestando la consulta promovida por la AEAT, que se refiere a las cinco cuestiones siguientes:

1) La primera cuestión que se plantea es la posibilidad de una pérdida parcial del régimen especial de la LIS. Para el supuesto de una *pluralidad de operaciones se permite la inaplicación parcial a determinadas operaciones*, que dentro de un proceso de reestructuración o racionalización, tienen como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal. Pero, no puede interpretarse la inaplicación parcial del régimen sobre las partes en que se subdivide la operación, tanto si existe como si no la motivación defraudatoria parcialmente.

2) La segunda, trata la carga de la prueba de la concurrencia de motivo económico válido y según la DGT "corresponde al contribuyente justificar la concurrencia de motivo económico válido y si no lo justifica, total o parcialmente, es evidente que *la Inspección asumirá, total o parcialmente la carga de la prueba respecto a la no concurrencia de un motivo económico válido* al proponer que se niegue al contribuyente una circunstancia que integra o condiciona el hecho imponible".

3) A propósito del "objeto de examen" en el artículo 110.2 LIS se plantea si ha de primar la *finalidad perseguida por la operación de reestructuración* o el resultado práctico obtenido. La DGT opina que la finalidad de la norma es que exista un motivo económico válido, siendo el resultado una circunstancia concurrente en la operación, un dato más. Además, si el proyecto empresarial es fallido, corresponde a la Inspección la carga de la prueba de probar que no hubo motivo económico válido para proponer que se le niegue al contribuyente tal alegación.

4) La cuarta cuestión, pone de manifiesto que la literalidad del art. 110.2 LIS omite cualquier referencia a la palabra "presunción" (presente en la Directiva) y opta por la "inaplicación" del *régimen especial* en caso de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos. Para la DGT, el régimen no se aplicará cuando exista una "mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal", pues tal ventaja "no es en sí misma un motivo económico válido".

5) Sobre la *venta de activos subsiguientes a la operación*, la AEAT pregunta si constituye un "indicio" de la finalidad fraudulenta de la operación, a lo que Tributos contesta que en la legislación española "no constituye un mero indicio de su finalidad fraudulenta o evasiva", a diferencia de lo que ocurre con la legislación holandesa, que limita a tres años la transmisión de activos a terceros.

En nuestra opinión, muchas de las afirmaciones del Informe son discutibles. Por ejemplo, el concepto de escisión subjetiva y su equiparación son la separación de socios es un criterio absolutamente minoritario en la doctrina y está en contra de la práctica de la mayor parte de los

registradores españoles, que consideran que es una escisión desde todos los puntos de vista.

De otro lado, la referencia a la prueba de los motivos económicos válidos por parte del contribuyente, también es una cuestión que está sujeta a todo tipo de matizaciones, tanto por la pretensión de convertir la norma aplicable en una cláusula anti-fraude genérica en conflicto con la jurisprudencia comunitaria -y española⁽¹⁷⁾-, como porque parece obviar que en los casos en que, como es habitual, en los acuerdos adoptados se exponen las motivaciones empresariales de las reorganización, no existe ninguna base legal para que la Administración quede liberada de la prueba en contrario sobre los motivos económicos válidos esgrimidos por el contribuyente.

5. LA DOCTRINA CIENTÍFICA ESPAÑOLA

Los estudios doctrinales pueden dividirse en dos posturas, los que entienden que la inexistencia de "motivos económicos válidos" es un nuevo supuesto de exclusión del régimen y los que subordinan la aplicación de la cláusula anti-fraude contenida en la LIS al "régimen general del fraude de ley" contemplado en el artículo 24 LGT.

Pueden citarse las opiniones de LÓPEZ TELLO⁽¹⁸⁾ o SAÉNZ GADEA⁽¹⁹⁾,

como muestra de aquellos que defienden la automaticidad de la cláusula. A juicio de LÓPEZ TELLO, la expresión "fraude o evasión fiscal" hace referencia a un concepto único y singular a los efectos del artículo 110.2 LIS. La presunción de fraude sólo tiene sentido bajo un concepto de fraude o evasión fiscal equivalente a la pura minoración en el pago de impuestos, porque "será desproporcionado que, a partir sólo de la mera ausencia de motivos económicos válidos", pudiera deducirse una operación fiscal de finalidad ilícita y culpable. Lo interesante de la sentencia *Leur-Bloelm* está en que el Tribunal parece convencido de que "la finalidad de constituir un grupo consolidado fiscal interponiendo entre una persona física accionista único de dos sociedades mercantiles una sociedad de nueva creación, mediante un canje de valores, es una finalidad de fraude o evasión fiscal", conclusión que no comparte, pues ello "sería tanto como admitir que el régimen fiscal de los grupos de sociedades supone *per se* una menor tributación"⁽²⁰⁾.

Para SAÉNZ GADEA, la expresión "fraude o evasión fiscal" coincide con infracción tributaria y fraude a la ley, en consonancia con el significado de los términos más precisos utilizados por las versiones en lengua inglesa o alemana de la Directiva y con el sentido general del art. 11.1.a) de la Directiva. Ante el segun-

(17) Aunque los tribunales se han pronunciado en muy pocas ocasiones sobre la aplicación de esta cláusula, como pone de relieve el profesor PALAO, ob.cit., p. 110.

(18) LÓPEZ TELLO, Jesús: "La cláusula antiabuso del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores", *Boletín del Ilre. Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, septiembre de 2000, p. 249 y ss.

(19) SAÉNZ GADEA, Eduardo: "Novedades tributarias en materia de Impuesto sobre Sociedades (II)", *Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 228, 2002, p. 99 y ss.

(20) Ob.cit., p. 267. Cita en el mismo sentido la opinión de WEBER, D.: "A closer look at the general anti-abuse clause in the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive", *EC Tax Review*, 1996, pp.65-66.

do inciso del artículo 110.2 LIS, opina que se trata de un supuesto autónomo de inaplicación del régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales en el que deben concurrir dos elementos: que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos y que se realice con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. Si falla alguno de ellos, el régimen especial será aplicable. Basa su argumentación en la literalidad de la norma, su evolución parlamentaria (desaparece la construcción del supuesto como de presunción) y las diferencias entre la norma española y la Directiva.

Por el contrario, otros autores como PALAO TABOADA⁽²¹⁾, GARCÍA PRATS⁽²²⁾, MENÉNDEZ GARCÍA⁽²³⁾ o DURÁN BUXADÉ⁽²⁴⁾ postulan la tesis contraria, afirmando que el artículo 110.2 LIS "no añade nada a lo dispuesto en las normas tributarias generales sobre recalificación de relaciones jurídicas y sanción de infracciones", normas a las que considera que dicho precepto "opera implícitamente una innecesaria remisión" (MENÉNDEZ) y que, de ser la interpretación "autónoma", nos encontraríamos, sin duda, ante una extralimitación del legislador nacional (DURÁN).

El profesor PALAO TABOADA⁽²⁵⁾, considera que es "un supuesto especial de fraude dependiente del general. La inaplicación del régimen fiscal requiere también en este supuesto el objetivo del

fraude o evasión; por consiguiente, la ausencia de motivos económicos válidos únicamente sería indicio de tal fraude o evasión, como prevé la Directiva" y que se trata de una presunción que admite prueba en contrario, "la conducente a demostrar, que a pesar de tal ausencia, o lo que es lo mismo, aunque la operación tenía tan sólo una finalidad fiscal, no obstante no tenía como objetivo principal el "fraude o la evasión fiscal". Destaca especialmente el precedente de doctrina americana del *business purpose*, que pasa al Reino Unido en una serie de sentencias de la década de 1980, introduciendo una actitud que fue calificada de "nuevo realismo". Lo que cuenta, en definitiva, es la ausencia de una finalidad que de sentido a la operación (el *purpose*) y no los motivos entre los que puede estar el de reducir los impuestos. En su opinión, en la medida en que se encuentre en la doctrina americana el origen de la noción de "motivos económicos válidos" de la Directiva 90/434 y de la norma española anti-abuso, y pueda utilizarse como elemento interpretativo, la doctrina del *business purpose* no presta mucho apoyo a una interpretación amplia de tal noción. Esta actitud restrictiva respecto a la aplicación de las cláusulas anti-abuso tiene también su reflejo en la jurisprudencia comunitaria. El inciso segundo del artículo 110.2 LIS debe ser entendido como una presunción *iuris tantum* de la existen-

(21) En la obra ya citada.

(22) En el trabajo ya citado.

(23) MENÉNDEZ GARCÍA, G.: "Realización de operaciones de fusión, escisión, aportación no dineraria y canje de valores con fines de fraude o evasión fiscal": cláusula antiabuso comunitaria y artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2000, vol. II, p. 2173 y ss.

(24) DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio: "El artículo 110.2 de la Ley 43/1995: análisis y propuesta de reforma", *Revista Técnica Tributaria* núm. 55, 2001, p. 21 y ss.

(25) Ob.cit., p. 63 y ss.

cia de "fraude o evasión fiscal". Este carácter de la presunción significa que, pese a la ausencia *prima facie* de motivos económicos válidos cabe demostrar que la operación no tiene como finalidad el fraude o la evasión. Esta posibilidad no está excluida por la sentencia *Leur-Bloem*, y se puede entender en el sentido de que la comprobación de la ausencia de motivos económicos válidos se identifica con la demostración del carácter fraudulento de la operación. Éste existe, aparte de en el improbable supuesto de que la operación constituya una infracción tributaria, cuando es simulada o se realiza en fraude de ley, es decir, cuando su causa es falsa o distinta de la que es propia de tal operación. Hay que tener aquí en cuenta, por un lado, la finalidad organizativa de las fusiones y escisiones, en cierto modo instrumental, y, por otro, la libertad de decisión que tiene que reconocerse al empresario. Nos adherimos plenamente a la tesis y a la argumentación sostenida por el profesor PALAO.

En nuestra opinión, el argumento de mayor peso está en la importancia que la sentencia *Leur-Bloem*, concede al principio de *proporcionalidad* que no puede respetarse en el caso en que la cláusula anti-abuso sea -como se pretende con la norma española- automática, pues "el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones (...) excedería de lo necesario para evitar dicho fraude o evasión

fiscal e iría en detrimento del objetivo perseguido por la Directiva" (párrafo 44). Por ello, sólo una interpretación "correctiva" del artículo 110.2 LIS, en el sentido de aplicarse por la vía del expediente especial de fraude de ley del artículo 24 LGT, previa audiencia del interesado, podría respetar el principio de proporcionalidad y la jurisprudencia comunitaria sobre las cláusulas anti-abuso de las normas internas, pues, siguiendo a GARCÍA PRATS, "mediante la instrucción de dicho expediente especial, debería demostrarse el abuso de la norma comunitaria (norma de cobertura) por inexistencia de motivos económicos válidos- con la única finalidad de defraudar la norma interna- consiguiendo un resultado contrario a la finalidad u objetivo de la norma mediante una reestructuración empresarial artificiosa"⁽²⁶⁾.

6. ALGUNAS REFLEXIONES FINALES

Sobre construcción tópica y no dogmática del derecho tributario comunitario

Tomando prestadas palabras del profesor SACCHETO, la construcción de un Derecho comunitario tributario "se ha hecho en primer lugar sobre la base de un "derecho jurisprudencial", y sólo en un segundo momento sobre la base de un Derecho positivo". Los sistemas jurídicos de los Estados miembros de la Unión Europea han tenido que esforzarse por dar cabida al principio del precedente que se

⁽²⁶⁾ Ob.cit., p.202. El profesor GARCÍA PRATS, llega a una conclusión de enorme interés, que "lo que aparece como una presunción en la Directiva, se convierte, por mor de la acción del TJCE, en un elemento negativo definidor del fraude o la evasión fiscal", pues la existencia de motivos económicos válidos impide apreciar fraude o evasión fiscal, cfr. ob.cit., p.200.

ha ido introduciendo, precisamente, por la acción del TJCE.

Sobre el impacto de los conceptos comunitarios en el orden interno: un revulsivo a las categorías jurídicas y al sistema probatorio

También es de resaltar que existen *conceptos* que son autónomos, *propios del Derecho comunitario*, en los que la interpretación interna no debe ni puede separarse de las interpretaciones que de los mismos efectúe el Tribunal comunitario. Incluso existe una terminología propia de las normas comunitarias europeas. En otras palabras, algunas de las nociones jurídicas nacen en el Derecho Comunitario (exacción de efecto equivalente, medida de efecto equivalente, ayuda de Estado, etc.) y otras, aunque son comunes a los sistemas jurídicos de los Estados miembros tienen necesariamente un significado y un sentido distinto al que le darían cada uno de ellos (imposición interior no discriminatoria, descuento a efectos del IVA, rama de actividad, la misma noción de Estado). El TJCE tiene en cuenta al precisar estos conceptos las exigencias de la *aplicación uniforme* del Derecho Comunitario, de manera que delimita su contenido sin reenvío expreso al Derecho de los Estados miembros, concretando autónomamente su sentido y alcance. Deben por ello, los sistemas nacionales "integrar" tales "precisiones conceptuales" en sus propios sistemas jurídicos y en sus propias "categorías dogmáticas". En el caso *Leur-Bloem*, no se llega a definir el concep-

to de fraude fiscal, pero sí que interpreta la cláusula anti-abuso de la Directiva más allá de su tenor literal, aportando un nuevo grano de arena a la doctrina de la prohibición de la utilización abusiva del Derecho comunitario⁽²⁷⁾.

Sobre la aplicación uniforme de los conceptos comunitarios

Es innegable, que no es sólo exigible en la aplicación de las normas internas una interpretación conforme a la Constitución sino también conforme al Derecho comunitario, y además, tal y como es interpretado por el Tribunal de Justicia comunitario, que, en palabras de VANISTENDAEL, conduce a la integración europea allí donde las instituciones políticas no quieren o no pueden llegar. Otros prefieren denominar a este efecto "armonización de segundo grado" o "armonización negativa" reconociendo el primer grado o el carácter de "positiva" a la armonización normativa por medio de Directivas, donde el obstáculo del sistema de voto en el Consejo por unanimidad ha sido y sigue siendo causa principal de la insuficiente construcción normativa en el ámbito tributario.

Las normas tributarias incluidas en Directivas, son alegables por los particulares ante los Tribunales internos y por supuesto ante la Administración que aplica las normas tributarias. El particular puede invocar para proteger sus derechos no sólo normas comunitarias sino también sentencias del TJCE. Esto es lo que se conoce en la doctrina como el "acto

(27) Vid., GARCÍA PRATS, ob.cit., p.201. Sobre el concepto de abuso del Derecho como principio comunitario, vid. TRIANTAFYLLOU, Dimitris: "L'interdiction des abus de droit en tant que principe général du droit communautaire", *Cahiers de Droit Européen* núm. 5-6, 2002, pp. 611-632

aclarado”, que requiere el análisis previo del valor de las sentencias del TJCE. Las sentencias que resuelvan cuestiones prejudiciales planteadas por jueces internos, tienen valor interpretativo de los actos comunitarios. A diferencia de otros efectos como los predicables de las sentencias del Tribunal Supremo o de las del Tribunal Constitucional, la interpretación del TJCE por la vía del artículo 234 TCE (antiguo artículo 177 TCE), no tiene efectos de “cosa juzgada” sino de “cosa interpretada” pero de manera objetiva y abstracta, por lo que tiene efectos *erga omnes*, erigiéndose en auténtica interpretación con fuerza obligatoria desde que la norma entró en vigor. Y tales efectos se predicen respecto a todo aquél que pretenda basarse en la norma comunitaria rectamente interpretada con independencia del Estado que pudiera haber sido parte en el proceso ante el Tribunal de Luxemburgo, pues tanto las Directivas de armonización fiscal como la doctrina que resulta de la jurisprudencia del TJCE tienen un valor preeminente sobre cualquier otro cuerpo legal o jurisprudencial interno, lo cual no es ni más ni menos que expresión del principio de primacía del Derecho comunitario sobre los ordenamientos internos. En palabras de CIEN-FUEGOS MATEO, la sentencia prejudicial es un acto jurisdiccional vinculante para el juez nacional y para cualquier sujeto llamado a aplicar o a garantizar la aplicación de la norma interpretada (as. *Da Costa*).

Proliferación de conceptos jurídicos indeterminados en detrimento del principio de seguridad jurídica

Estamos ante un nuevo caso en el que el Derecho positivo decide hacer uso de

un concepto jurídico indeterminado como es el de “motivos económicos válidos”, con el margen de ambigüedad que implica, en detrimento de la seguridad jurídica de los afectados por la norma. El Tribunal comunitario interpreta este concepto jurídico indeterminado en la sentencia *Leur-Bloem*, pero a pesar de ello, las dudas interpretativas permanecen como se ha puesto de manifiesto en este trabajo en no pocos aspectos de aplicación de la norma en que el concepto se incluye.

El peligroso efecto-impacto en la reforma de la LGT

El Informe sobre el Borrador de Anteproyecto de la Nueva Ley General Tributaria de la Comisión para el estudio del Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, publicado por el Instituto de Estudios Fiscales, contenía la siguiente afirmación: “En cuanto al fraude de ley se ha recogido, con ciertos matices, una de las propuestas contenidas en el Informe 2001, en concreto, la que propugna la necesidad de regular esta figura y de hacerlo a través de la cláusula antia-buso. Así, se entiende que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los sujetos no realizan el hecho imponible del tributo o consiguen una minoración en su cuantía mediante *actos o negocios inusuales* y que no persiguen *ningún motivo económico válido* distinto del *mero ahorro fiscal*. Se establece, expresamente, la necesidad de un expediente especial para la declaración de esta situación de abuso. Por último, las consecuencias de esta declaración consisten en la exigencia del tributo dejado de ingresar o en la restitución de las devoluciones indebidamente obtenidas, con exigencia de intereses de demora, pero no de sancio-

nes⁽²⁸⁾. Sin duda, los conceptos de "mero ahorro fiscal" y "motivo económico válido" vienen de la mano de la Directiva comunitaria y de la sentencia objeto de nuestro estudio.

De acuerdo con la cláusula propuesta en el Proyecto de Ley presentado a las Cortes, el artículo 15 reza como sigue: "*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 (...)"

Pese que alguna mejora se ha introducido respecto a la redacción del Anteproyecto, esperamos que en la tramitación parlamentaria se perfeccione técnicamente el texto de esta disposición, para evitar que la seguridad jurídica se ponga en entredicho con expresiones poco consolidadas en la doctrina civilista de la causa, como es el caso de los "actos o negocios usuales o propios".

(28) P. 15 del Informe.