

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055377

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de septiembre de 2014

Vocalía 10.^a

R.G. 5852/2011

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Fraude de Ley. Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. *El derecho a comprobar no está sujeto a plazo de prescripción alguno.* Se mantiene el criterio sentado en resoluciones anteriores -Resolución TEAC, de 27 de junio de 2013, RG 5595/2011 (NFJ051661)- de que puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en uno no prescrito, y ello, a pesar de la STS, de 4 de julio de 2014, recurso nº 581/2013 (NFJ054784), pues se considera que no cabe alinear esta última sentencia del Alto Tribunal en la jurisprudencia de otras anteriores -véase STS, de 6 de marzo de 2014, recurso nº 2171/2012 (NFJ053959)-, pues se trata de precedentes distintos. En el caso enjuiciado en el recurso de casación 581/2013, la «ratio decidendi» no gira en torno a los «actos propios», pues no existe voluntad alguna exteriorizada tácitamente a través de actos concluyentes e inequívocos, como el Alto Tribunal entendió que sucedía en los anteriores. Dado pues la existencia de esta única sentencia y habida cuenta que existen otras sentencias de la Audiencia Nacional referidas a casos semejantes (negocios jurídicos concertados en ejercicios que no fueron objeto de comprobación tributaria y posteriormente declarados en fraude de ley) recurridas en casación por la Administración, por razones de congruencia, se mantiene por este órgano revisor el criterio sentado en resoluciones anteriores de que puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 42 y 43.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 4, 10 y 20.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 4 y 16.

Constitución Española, art. 31.

Convenio de 21 de octubre de 1975 (Convenio con Reino Unido), arts. 9, 10, 11 y 25.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, en las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuestas por la entidad X HOLDING SPAIN, S.L., y en su nombre y representación por D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en calle ... (Madrid) contra Acuerdos de Liquidación dictados el 27 de abril de 2010 y el 26 de junio de 2013 por la Dependencia Regional de Inspección, referidos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004, 2005 y 2007 a 2010, con cuantía de 1.829.865,34 €, 683.512,18 € y 1.425.838,16 €, respectivamente.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Con fecha 4-02-2009 se iniciaron actuaciones inspectoras de carácter general respecto del Grupo Fiscal a/03 por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2004 y 2005.

La entidad **X Holding Spain SL** es la dominante del citado Grupo del que forman parte como sociedad dependiente la entidad **X C, S.L.** y, en el ejercicio 2005, también la entidad **X F S.L.**

A efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, del tiempo total transcurrido no se deben computar 83 días, debido a aplazamientos solicitados por el obligado tributario.

Asimismo, con fecha 2-07-2012 se iniciaron actuaciones inspectoras respecto del Grupo Fiscal a/03 por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2007 a 2010 con carácter parcial limitándose a la comprobación de los gastos financieros derivados de la adquisición de **X C S.L.**, en el conjunto de operaciones objeto de declaración de fraude de ley por Acuerdo del Delegado Especial de Madrid de 13 de enero de 2010, notificado el 2 de febrero de 2010.

A efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria, del tiempo total transcurrido no se deben computar 90 días, debido a aplazamientos solicitados por el obligado tributario.

Segundo:

Previos los trámites oportunos el 2 de febrero de 2010 se notificó al obligado tributario Acuerdo del Delegado Especial de la AEAT en Madrid de declaración de concurrencia de fraude de ley tributaria en relación con **X Holding Spain SL**, como sociedad dominante del Grupo consolidado ..., ordenando la practica de las oportunas liquidaciones.

En síntesis, los hechos que dieron lugar a la declaración de fraude de ley fueron los siguientes:

- La mercantil **X C, S.L.** se constituye en 1986 y, hasta el año 2002, perteneció a la sociedad **X O UK** que, a su vez, pertenece a **X Europe Limited UK**.

Esta sociedad tiene como principal actividad la fabricación de preimpregnados de fibra de carbono.

- El 22-10-2002 se constituyó **X Holding Spain, S.L.** con un capital de 3006 euros (100 participaciones de 30,06 euros de valor nominal) siendo el socio único **X Europe Limited**.

- El 18-12-2002 **X Holding Spain** compra el 75% de las participaciones de **X C, S.L.** a **X O UK** por 60 millones de euros.

El precio se pagará transcurridos 5 años desde la fecha del otorgamiento de la escritura de compraventa (18-12-2002), pudiendo prorrogarse otros cinco años si lo acuerdan las partes. El precio devengará un interés fijo del 7%. Los intereses serán trimestrales y se pagaran a los treinta días siguientes al final de cada trimestre.

- El 25% restante de **X C** lo adquiere **X Europe Limited UK** (titular del 100% de las participaciones de **X Holding Spain SL**) por 20 millones de euros y los aporta a **X Holding Spain SL** en la ampliación de capital realizada por ésta el 18-12-2002.

- El derecho de crédito que tenía **X O UK** respecto de **X Holding Spain**, en 2002, se va cediendo como dividendo en especie, primero a **X Europe Limited UK**, después a la matriz de ésta, **X UK (UK) Limited** y a continuación a la holding de Reino Unido **X Holding (UK) Limited** y, por último, a la cabecera del Grupo, **X Corporation D**. Se cede mediante acuerdos de reparto de dividendos en especie, todos ellos, de fecha 20-12-2002.

- Los intereses satisfechos por **X Holdings Spain SL** en los ejercicios comprobados por la compra de las acciones de **X C SL** han sido:

Ejercicio 2004:	4.270.000,00 euros
Ejercicio 2005:	4.258.333,36 euros
Ejercicio 2007:	4.231.249,98 euros
Ejercicio 2008:	3.507.499,98 euros
Ejercicio 2009:	3.497.916,64 euros
Ejercicio 2010:	3.497.916,64 euros

Estos gastos financieros son acreditados como gasto fiscalmente deducible en el IS en régimen especial de tributación consolidada del grupo fiscal número a/03.

Tercero:

Como consecuencia de la declaración de fraude de ley con fechas 24-02-2010 y 16-01-2013 se incoaron al Grupo las actas de disconformidad (A02) números y ... por el IS de los ejercicios 2004, 2005 y 2007 a 2010 proponiéndose al amparo del Acuerdo del Delegado Especial de Fraude de Ley Tributaria de 13 de enero de 2010 la no deducibilidad de los gastos financieros deducidos por **X Holding Spain SL** derivados del endeudamiento soportado como consecuencia de la adquisición en el año 2002 de las participaciones de la entidad **X C S.L.**

Se propone incrementar las bases imponibles declaradas en las cuantías que se detallan

El 27 de abril de 2010 y el 26 de junio de 2013 se dictan Acuerdos de liquidación, notificados el 28-04-10 y el 8-07-2013, resultando una deuda tributaria a ingresar de 1.829.865,34 euros (ejercicio 2004), 683.512,18 euros (2005) y de 1.425.838,16 euros (ejercicios 2007 a 2010).

Cuarto:

Disconforme con los citados acuerdos la interesada presenta las siguientes reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC:

- El 27-05-2010 Reclamación Económico Administrativa contra el acuerdo de Liquidación correspondiente al IS del ejercicio 2004; se le asigna el nº 5852/2011.
- El 27-05-2010 Reclamación Económico Administrativa contra el acuerdo de Liquidación correspondiente al IS del ejercicio 2005; se le asigna el nº 5853/2011.
- El 31-07-2013 Reclamación Económico Administrativa contra el acuerdo de Liquidación correspondiente al IS de los ejercicios 2007 a 2010 (ambos inclusive); se le asigna el nº 4521/13.

También consta en el expediente escrito del obligado tributario de fecha 12-02-2010 dirigido a la Dependencia Regional de Inspección, en que dice formular alegaciones en relación a la propuesta de Resolución del Expediente de fraude de ley.

Puestos de manifiesto los expedientes la entidad presentó el 9 de febrero de 2012 y el 11 de abril de 2014 escritos de alegaciones aduciendo en síntesis lo siguiente:

1) Prescripción de las operaciones realizadas en 2002.

Considera que como los contratos de adquisición de la participación en X C SL y el préstamo concedido se celebraron en ejercicios prescritos al iniciarse las actuaciones inspectoras los mismos habían adquirido firmeza y no se podía plantear el fraude de ley.

2) Motivación económica de la Reestructuración.

Manifiesta que existe una motivación económica distinta del hecho de que en la operación hayan surgido gastos deducibles en el IS español por lo que no parece "palmaria" la finalidad puramente fiscal más aún cuando con la reorganización el grupo no consigue ahorro fiscal alguno.

La ausencia de ahorro fiscal de la reestructuración determina la falta de motivación fiscal de la misma.

3) Incumplimiento de los requisitos del fraude de ley

4) Inexistencia de fraude de ley por tratarse de una economía de opción.

5) No cabe acudir al fraude de ley cuando estamos en presencia de una norma anti-fraude o anti-abuso que específicamente contempla la normativa. Existe una regulación específica del endeudamiento vinculado en el artículo 20 de la LIS y nos encontramos ante un supuesto de estricta aplicación de la normativa del IS y de legítima economía de opción en lo que afecta a la decisión de tributar por el régimen de consolidación fiscal.

6) Incompatibilidad de la declaración de fraude de ley con el Derecho Comunitario y los convenios bilaterales para evitar la doble imposición.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren en el supuesto los requisitos de competencia, por razón de la materia, de legitimación y de impugnación en plazo que son presupuestos necesarios para la admisión del presente recurso de alzada, en el que se plantean las siguientes cuestiones: 1º) Procedencia de declarar realizada en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito y; 2º) Procedencia de la calificación de fraude de ley.

Segundo:

Como cuestión previa debe examinarse si el escrito del obligado tributario de fecha 12 de febrero de 2010 presentado ante la Dependencia Regional de Inspección puede calificarse como recurso de reposición o reclamación económico administrativa contra el Acuerdo de declaración de fraude de ley.

En dicho escrito, datado el 12 de febrero de 2010, consta lo siguiente:

"AGENCIA TRIBUTARIA
DELEGACION ESPECIAL DE MADRID
DEPENDENCIA REGIONAL DE INSPECCIÓN

.....

Ref: Impuesto sobre Sociedades. Expediente de fraude de ley tributaria

X Holding Spain SL, en calidad de sociedad dominante del grupo Fiscal a/03,....., comparece y, como mejor proceda en Derecho,

EXPONE

I.- Que esta compareciente ha recibido, con fecha 2 de febrero de 2010, comunicación de la Propuesta de Resolución del Expediente Especial de Fraude de Ley, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005.

.....

III.- Que, en virtud de lo anterior, por el presente escrito, formula, en tiempo y forma, las siguientes alegaciones

.....

Por todo lo expuesto anteriormente,

SUPLICA que tenga por presentado, en tiempo y forma este escrito, se sirva admitirlo y tenga por formuladas Alegaciones y oposición al contenido de la Propuesta de Resolución del Expediente especial de fraude de Ley y acuerde anular y archivar la Propuesta y el acuerdo de Fraude incoados por la Inspección respecto de los ejercicios 2004 y 2005”.

Por otro lado, consta en el expediente que mediante Acuerdo del Delegado Especial de Madrid, notificado al obligado tributario el 25-11-2009, se inicia expediente de fraude de Ley. Puesto de manifiesto el expediente, el obligado tributario presentó el 23-12-2009 escrito de alegaciones.

También consta en el expediente Acuerdo del Delegado Especial de la AEAT de Madrid de fecha 13 de enero de 2010, notificado el 2 de febrero de 2010, por el que se declaraba la existencia de fraude de ley en relación con X **Holding Spain SL**, como dominante del Grupo ..., ordenando la practica de las liquidaciones que correspondan con arreglo a las normas tributarias eludidas.

Por tanto, aunque se aprecia un error de la entidad reclamante en la formulación del escrito de fecha 12-02-2010, no obstante, en aplicación del principio “pro actione”, y para evitar la indefensión que al obligado tributario se produciría por una deficiente calificación y formulación de su defensa, este Tribunal considera que ha de calificarse dicho escrito como recurso de reposición o reclamación económico administrativa, estando en ambos casos, formulados en plazo.

Aunque es la entidad interesada la que puede optar por articular uno u otro medio de impugnación, en este caso, teniendo en cuenta que contra los acuerdos de liquidación que derivan de dicho expediente de fraude de ley ha presentado reclamación económico administrativa, que se trata de actos entre los que existe una relación lógica y que las alegaciones formuladas por la entidad, en 9 de febrero de 2012 y 11 de abril de 2014 se fundamentan como argumento sustancial en la improcedencia del fraude de ley, procede considerar interpuesta reclamación económico-administrativa contra el mismo.

Tercero:

Alega en primer lugar el interesado la improcedencia de declarar realizada en fraude de ley unas operaciones realizadas en ejercicio prescrito (2002) cuando se iniciaron las actuaciones inspectoras el 4-02-2009 referidas al IS de los ejercicios 2004 y 2005.

Interesa destacar que los negocios jurídicos que aquí se han declarado realizados en fraude de ley son los realizados en el ejercicio 2002 y que no consta que se haya realizado una comprobación previa del ejercicio 2002 por lo que el presente caso es diferente al analizado en las Sentencias del Tribunal Supremo de 4-11-2013, recurso casación 3262/2012, (confirma la sentencia de la Audiencia Nacional de 24-07-2012, recurso 284/2009) y de 6-03-2014 (recurso casación nº 2171/2012) referidas a supuestos en los que existía una comprobación sobre los mismos hechos en la que no se declara el fraude de ley.

Por otro lado, este TEAC es conocedor de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014 (recurso casación nº 581/2013), que desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 24-01-2013 por la Audiencia Nacional en donde se señala que “no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración”.

Ahora bien, es importante resaltar que no cabe alinear esta última sentencia del Alto Tribunal en la jurisprudencia de las dos anteriormente mencionadas, pues se trata de precedentes distintos. En el caso enjuiciado en el recurso de casación 581/2013, la “ratio decidenci” no gira entorno a los “actos propios”, pues no existe voluntad alguna exteriorizada tácitamente través de actos concluyentes e inequívocos, como el Alto Tribunal entendió que sucedía en los anteriores.

Dado, pues, la existencia de esta única sentencia y habida cuenta que existen otras sentencias de la Audiencia Nacional referidas a casos semejantes (negocios jurídicos concertados en ejercicios que no fueron objeto de comprobación tributaria y posteriormente declarados en fraude de ley) recurridas en casación por la Administración, por razones de congruencia, se mantiene por este órgano revisor el criterio sentado en resoluciones de 24-04-2013 (RG 6207-11), 27-06-2013 (RG 5595/2011) y 5-03-2014 (RG 5918-11 y acumuladas) de que puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Por otra parte, ha de advertirse que, si bien, la adquisición de la participación intragrupo se produjo en el ejercicio 2002, prescrito, la financiación en este caso se produjo por el aplazamiento del precio a cinco años después, por lo que, como se indica en los antecedentes, los intereses no lucieron en contabilidad hasta el ejercicio 2004 y siguientes.

Pues bien, es lo cierto que a la luz de las operaciones acaecidas en 2002, la Administración no disponía solo con tales datos de elementos para iniciar sin más un procedimiento de fraude de ley.

Hay dos consideraciones importantes que lo impiden: en primer lugar, que la propia esencia del fraude de ley radica en que, en palabras del Tribunal Supremo (Sentencia de 3 de julio de 2014 –recurso de casación 1512/2013_), “la labor del aplicador de las normas y de la Administración tributaria no se enfoca a la operación o negocio en sí mismos considerados, cuya naturaleza y realidad no se discuten...Lo que se impugna es el resultado que con el conjunto de operaciones se ha obtenido.”

Resultado que requiere sin duda una perspectiva temporal para su apreciación, en particular si se tiene en cuenta que no es la mera adquisición intragrupo financiada con deuda lo que se considera rechazable “per se”, sino el que dicha operativa se realice sin ninguna otra motivación económica, más que el abuso de la deducibilidad de los gastos financieros, sin otro trasfondo empresarial real que la mera recolocación accionarial intragrupo.

Pues bien a esa conclusión hubiera resultado prematuro e indudablemente contrario a la seguridad jurídica, llegar con los únicos datos de la celebración de los referidos contratos, y que en el presente caso, ni siquiera se había contabilizado interés financiero alguno, lo cual solo es ostensible a partir de 2004.

En segundo lugar, precisamente por la peculiar naturaleza de este instrumento, el fraude de ley, ha de apreciarse caso por caso, atendiendo a las circunstancias concretas concurrentes, sin que pueda partirse del apriori de “adquisición intragrupo de una participación financiada con deuda” igual a fraude de ley, pues ello, de no estar definido o limitado en una norma -como posteriormente ha ocurrido-, no podría cuestionarse. Ha de apreciarse de las circunstancias concurrentes en cada supuesto si la operativa de la entidad responde a una auténtica lógica empresarial, que redunde en una real mayor eficacia. Y ello ha de desprenderse del expediente que el aplicador de la norma instruya. Si en el mismo no hay datos determinantes que, puestos en conexión unos con otros permitan extraer que la finalidad perseguida era distinta a la que un examen meramente aislado permitiría suponer, podría achacarse a dicho procedimiento de carencia de fundamento.

Cuarto:

Así pues, se entra a analizar la procedencia de la declaración de fraude de ley.

En primer lugar conviene exponer la doctrina que sobre el concepto de fraude de ley este Tribunal ha señalado en diversas resoluciones, entre otras, en resolución de 26 de junio de 2009 (RG: 656/07 y 3750/07), resolución de 8 de octubre de 2009 (RG 7082-08 y 91-09) y resolución de 22 de octubre de 2009 (RG 3801-07 y 3802-07) y resolución de 23 de noviembre de 2010 (RG 819-09 y 4488-09); en la primera de ellas, en los Fundamentos de Derecho Tercero y siguientes de la misma se dice lo siguiente:

“Tal como expresa el artículo 6.º 4 del Código Civil: “Los 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”.

Lo que, trasladado al ámbito tributario, viene a equivaler al texto del artículo 24 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio (por razón de fechas, aplicable al caso aquí planteado) dispone:

“1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados en el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”.

(.....).

El Tribunal Supremo ha tenido reiteradas ocasiones de pronunciarse y aplicar la figura del fraude de ley, sobre la que, por ejemplo, en sentencia de 21 de diciembre de 2000, manifiesta que “el fraude de ley es sinónimo de daño o perjuicio conseguido mediante un medio o mecanismo utilizado a tal fin, valiendo tanto de subterfugio o ardid, con infracción de deberes jurídicos generales, que se imponen a las personas, e implica, en el fondo, un acto “contra legem”, por eludir las reglas del derecho, pero sin un enfrentamiento frontal sino al revés, buscando unas aparentes normas de cobertura o una cobertura indirecta, respetando la letra de la norma, pero infringiendo su espíritu...; reiterando así lo que ya antes decía en Sentencia de 29 de julio de 1996, “...infringiendo el espíritu y verdadero sentido de las normas y su contenido ético y social, en la procura del logro de un resultado beneficioso”.

En este sentido es igualmente ilustrativa la sentencia del mismo Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002, que aporta otro dato de relevancia para el análisis, toda vez que, atendiendo a la cada vez mayor complejidad de los esquemas defraudatorios (y era notable en el caso allí resuelto), hace referencia a que el resultado contrario (norma defraudada), que la conducta constitutiva del fraude de ley produce, puede serlo a una norma concreta o al orden jurídico en su conjunto. Dice textualmente (fundamento de derecho undécimo) el Tribunal Supremo, al deslindar la figura de la simulación, que en el caso enjuiciado estimaba concurrente, de la del fraude de ley: “Simulación, pues, y no mero fraude de ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocios realizados son reales (...) Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma (“norma de cobertura”), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto (“norma defraudada”).

Si bien la construcción jurisprudencial del fraude de ley se origina en el ámbito civil, “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 jurídico y no exclusivamente en el ámbito civil”, como el Tribunal Constitucional reconocía en sentencia de 26 de marzo de 1987 y recuerda en la reciente de 10 de mayo de 2005.

(.....).

CUARTO: En esta caracterización del fraude de ley conviene asimismo indicar que, como expresa el propio Tribunal Constitucional “el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término “fraude” como acompañante a la expresión “de ley” acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otra menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por mas que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera de calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo la consecuencia que el artículo 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la norma de cobertura; o dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.”

(.....).

QUINTO: Centrándonos, pues, en la figura del “fraude de ley”, como de modo reiterado sintetiza la Audiencia Nacional en diversas sentencias, y comúnmente, con mas o menos matices, recoge la doctrina, la concurrencia del mismo requiere de una serie de premisas: la doble presencia de una norma de cobertura y una

norma defraudada, pero no de forma suficiente, no teniendo por qué ser necesariamente tributaria; el empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario, lo que le diferencia de la economía de opción; la finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados de modo que la causa de los mismos responde a la realidad de evitar la tributación o que esta se realice en cuantía inferior a la ordinariamente exigida, pero, como tales, dichos negocios jurídicos son verdaderamente queridos; y consecución de un resultado equivalente a aquel cuya tributación se pretende evitar o reducir.

Quinto:

Los hechos relevantes a partir de los cuales la inspección considera producido el fraude de ley son los siguientes:

A. Marco General

X C, S.L. (con anterioridad **H A, SA**) es la entidad operativa y, hasta el año 2002, está participada al 100% por la entidad inglesa **X O UK** que, a su vez, pertenece a **X EUROPE LIMITED UK**.

La cabecera del Grupo es la entidad **X CORPORATION D**.

El 22-10-2002 se constituye **X HOLDING SPAIN, S.L.** con un capital de 3006 euros (100 participaciones de 30,06 euros de valor nominal) siendo el socio único **X EUROPE LIMITED**.

B. Operaciones realizadas

1.- El 18-12-2002 **X HOLDING SPAIN SL** adquiere el 75% de la entidad **X C, S.L.** a **X O** por 60 millones de euros

El precio se pagará transcurridos 5 años desde la fecha del otorgamiento de la escritura de compraventa (18-12-2002), pudiendo prorrogarse otros cinco años si lo acuerdan las partes.

El precio devengará un interés fijo del 7%. Los intereses serán trimestrales y se pagaran a los treinta días siguientes al final de cada trimestre.

2.- El 18-12-2002 **X EUROPE LIMITED** (socio único de la holding española) adquiere el 25% de la entidad **X C, S.L.** por 25 millones de euros. El pago también se aplaza 5 años pudiendo prorrogarse si lo acuerdan las partes y el precio aplazado devengará un interés fijo del 7% pagadero trimestralmente.

El 18-12-2002 **X HOLDING SPAIN SL** amplía su capital social en la cuantía de 202.754,70 euros (6.745 participaciones de 30,06 de valor nominal) con una prima de emisión de 2.935,10 euros por participación que es suscrito y desembolsado por **X EUROPE LIMITED** mediante aportación no dineraria (el 25% de las acciones de **X C, S.L.**)

3.- El 20-12-2002 las siguientes sociedades adoptan los acuerdos siguientes:

- Acuerdo de reparto de un dividendo en especie (deed of assignment of Parla loan and the hel note) de **X O** a favor de **X EUROPE LIMITED**.

“Hel note” es la deuda de 20 millones de euros de **X EUROPE LIMITED** con **X O** por la compra del 25% del capital de la sociedad **X C, S. L.**

“Parla Loan” es la deuda de 60 millones de euros de **X HOLDING SPAIN, S.L.** con **X O** por la compra del 75% del capital de la sociedad **X C, S. L.**

- Acuerdo de reparto de un dividendo en especie (deed of assignment of parla loan and the hel note) de **X EUROPE LIMITED** a favor de **X (UK) LIMITED**.

- Acuerdo de reparto de un dividendo en especie (deed of assignment of parla loan and the hel note) de **X (UK) LIMITED** a favor de **X HOLDINGS (UK)**.

- Acuerdo de reparto de un dividendo en especie (deed of assignment of parla loan and the hel note) de **X HOLDINGS (UK)** a favor de **X CORPORATION D**.

De esta forma, el derecho de crédito que tenía **X O** respecto de **X HOLDING SPAIN**, en 2002, se va cediendo como dividendo en especie, primero a **X EUROPE LIMITED UK**, después a la matriz de ésta, **X UK (UK) LIMITED** y a continuación a la holding de Reino Unido **X HOLDINGS (UK) LIMITED** y, por último, a la cabecera del Grupo, **X CORPORATION D**.

C. Datos a destacar

- El 15-11-2002 se firma un contrato de arrendamiento entre **X C, S.L.** como arrendadora y **X HOLDING SPAIN S.L** como arrendataria que tiene por objeto el arrendamiento de un despacho en el edificio de oficinas propiedad de la arrendadora.

- En los años 2004 y 2005, figuran en el modelo 190, dos y tres empleados, respectivamente. El de mayor retribución, según los datos de que dispone la AEAT, ya había sido trabajador en el ejercicio 2000 de **X C, S.L.**, figurando también en el año 2004 en la plantilla de **X C, S.L.**

- **X C, S.L.** recibe servicios tanto de **X CORPORATION** (management services agreement de 1 de enero de 2002) como de **X C LIMITED** (Services provisión agreement de 29 de diciembre de 1998).

Con fecha 1 de mayo de 2004 se suscribe un contrato de servicios y costes compartidos entre **X HOLDING SPAIN, S.L.**, como prestador del servicio y otras compañías del Grupo como receptoras, entre las que se encuentra, **X C, S.L.**

Los servicios prestados por **X HOLDING SPAIN, S.L.** a otras compañías del Grupo son de pequeño valor comparados con las cifras del servicio que presta a **X C, S.L.**

Asimismo, las cifras económicas de los servicios que recibe **X C, S.L.** de **X CORPORATION** y **X C LIMITED**, son de importe muy superior y no disminuyen sino que se incrementan tras la creación de **X HOLDING SPAIN, S.L.**

- Coinciden todos los miembros del Consejo de Administración de **X HOLDING SPAIN, SL** con los de **X C SL** excepto **D**, que figura sólo en el Consejo de esta última.

Al menos dos de ellos, **K** (vocal y consejero) y **H** (presidente), según consta en la Base de datos **AMADEUS**, forman parte también del Consejo de Administración de **X O, X EUROPE LIMITED** y **X HOLDINGS LIMITED**

La composición del Consejo de Administración de **X C, S.L.** y, por tanto, también la de **X HOLDING SPAIN SL**, durante los años 2001 a 2005, se ha mantenido constante.

- En todas las memorias de **X HOLDING SPAIN, S.L.**, se hace constar que de conformidad con los artículos 42 y 43 del Código de Comercio, la Sociedad está exenta de formular cuentas anuales consolidadas por pertenecer a un grupo de empresas cuya sociedad dominante está sometida a la legislación de otro estado miembro de la Unión Europea.

Las dos sociedades españolas no consolidan mercantilmente, sin embargo, si consolidan a efectos fiscales

- En las memorias de **X HOLDING SPAIN, S.L.** no se hace referencia alguna a la reorganización llevada a cabo.

- Los intereses satisfechos por **X Holding Spain SL** en los ejercicios comprobados por la adquisición de las acciones de **X C SL** han sido:

Ejercicio 2004:	4.270.000,00 euros
Ejercicio 2005:	4.258.333,36 euros
Ejercicio 2007:	4.231.249,98 euros
Ejercicio 2008:	3.507.499,98 euros
Ejercicio 2009:	3.497.916,64 euros
Ejercicio 2010:	3.497.916,64 euros

D. Regularización de la inspección

La inspección considera que en la operativa realizada no existe una motivación económica distinta de la meramente fiscal. Señala que la adquisición a crédito de las participaciones de **X C SL** a otra entidad del Grupo tiene como objeto la colocación de unos pasivos en España y la consecuente minoración del resultado contable y de la base imponible del IS a través de la deducibilidad de unos intereses de préstamo vinculado a la adquisición de las participaciones de sociedades del grupo. La realización de estos negocios con fines básicamente fiscales lleva a concluir que las operaciones han sido ejecutadas en fraude de ley.

En consecuencia, rechaza la deducibilidad en el IS de los gastos financieros derivados de la adquisición de las participaciones de **X C SL** correspondientes a los préstamos concertados para la adquisición de las participaciones

Sexto:

Alega el interesado la improcedencia de la declaración de fraude de ley en la operativa descrita en el anterior Fundamento de Derecho por entender que no concurren los elementos delimitadores de tal figura.

Hay que partir de que la inspección considera que en la operativa realizada por virtud de la cual, en el ejercicio 2002, se constituye la holding española a la cual se transfiere la entidad del mismo Grupo, **X C SL**, no existe una motivación económica distinta de la meramente fiscal. En efecto con la operativa realizada se lleva a cabo una mera recolocación formal de participaciones en el interior del grupo sin eficacia patrimonial real pues las operaciones realizadas no suponen ninguna inversión real ni la ampliación a nuevos mercados, y el endeudamiento intragrupo, afecto a la adquisición de las participaciones, supone en último término la colocación

en la entidad española de unos activos y pasivos con la única finalidad de reducir la tributación en España dada la minoración del resultado contable y de la base imponible del IS a través de la deducibilidad de los intereses del préstamo vinculado a la adquisición de las participaciones de la sociedad del Grupo.

Por lo que se refiere a los elementos del fraude de ley este Tribunal comparte la fundamentación de los actos impugnados en cuanto a la normativa de cobertura y defraudada.

La normativa de cobertura está representada por la normativa mercantil (normas reguladoras de los diversos negocios jurídicos utilizados para conseguir su propósito elusorio) y por la normativa fiscal y, concretamente, los artículos 10.3 y 20 del TRLIS.

El artículo 10.3 del TRLIS que permite la deducibilidad como gasto fiscal de los gastos financieros derivados de deudas habiendo contabilizado la entidad dichos gastos (y habiéndolos deducido fiscalmente) cuando los mismos no responden a la financiación de unas inversiones reales sino a una simple "recolocación" de las participaciones sociales de las entidades del Grupo Internacional, no habiendo existido tampoco financiación de terceros ajenos al Grupo.

Reiteradamente ha señalado la Audiencia Nacional, en supuestos similares al ahora enjuiciado (Sentencia de 16 de diciembre de 2013, recurso nº 17/2010 y Sentencia de 22 de mayo de 2014, recurso 78/2011, entre otras, que confirman resoluciones de este TEAC), que la norma de subcapitalización parte del supuesto de que las necesidades de financiación sean reales, lo que no ocurre en el supuesto que se examina puesto que las operaciones de financiación entre empresas del grupo que originan los gastos financieros que minoran la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, "no surgen de la necesidad de financiar las actividades corrientes o las inversiones productivas de la sociedad prestataria, sino como consecuencia de operaciones de reordenación societaria realizadas con la única finalidad de generar dichos gastos y obtener con ello una menor tributación".

Respecto las normas defraudadas, que no son otras que el artículo 4.1 del TRLIS, que define el hecho imponible como "la obtención de renta, cualquiera que fuera su fuente u origen por el sujeto pasivo" y el artículo 10.3 que concibe la base imponible como el importe de la renta en el periodo impositivo, determinado partiendo del resultado contable.

Comparte la Audiencia Nacional la conclusión que "la conducta del sujeto pasivo cumple con el literal del artículo 10.3 y 20 de la LIS, pero con ello defrauda precisamente el mandato del artículo 4, toda vez que el grupo español no ha tributado por los beneficios reales obtenidos en España.

Ninguna objeción aprecia la Audiencia Nacional en el aducido carácter "amplio" de los preceptos citados pues el fraude de ley se refiere al hecho imponible en cualquiera de sus elementos integrantes y, por tanto, también de la base imponible.

También recoge la Audiencia Nacional, como este TEAC ha hecho en resoluciones similares, la posibilidad de la coincidencia de la norma de cobertura y norma eludida, posibilidad aceptada por el Tribunal Supremo, en sentencia de 4 de diciembre de 2008 (recurso de casación 4840/2006), y en la sentencia de 18 de abril de 2010 (rec. casación 96/2007),.

Concorre igualmente el elemento del resultado equivalente, toda vez que, como se ha expuesto anteriormente, el grupo mantiene los mismos porcentajes de participación en las sociedades afectadas, no ha existido variación significativa en la gestión y administración de las sociedades afectadas y tampoco se han alterado los recursos del grupo, pues se financia la adquisición con recursos del Grupo.

Asimismo, resulta acreditada la artificiosidad. En efecto, el sujeto pasivo crea artificiosamente las condiciones que determinan el resultado pretendido, lo que se desprende de la operativa desarrollada.

En resumen, como este TEAC ha señalado en resoluciones anteriores referidas a casos similares (y también la Audiencia Nacional en casos similares), cuando todas estas operaciones, en su conjunto consideradas, no responden a una lógica empresarial pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal, la finalidad elusoria resulta evidente, pudiendo tenerse por probada la existencia de un propósito elusorio del impuesto que es otro de los requisitos constitutivos del fraude de ley.

De acuerdo con lo expuesto se desestiman las alegaciones de la interesada en lo relativo a los elementos delimitadores de la figura de fraude de ley.

Septimo:

Alega también el interesado la improcedencia de la utilización de la figura del fraude de ley en relación con materias que disponen de normas anti-fraude específicas tales como las relativas a la valoración de operaciones vinculadas y la subcapitalización.

A este respecto la citada sentencia de la Audiencia Nacional de 16-12-2013, referida a un caso similar al aquí analizado, manifiesta que "la Sala ratifica el criterio de la Administración en cuanto recuerda que no estamos ante un problema de precios de transferencia, por lo que no resulta de aplicación el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, que el expediente no versa sobre precios de transferencia queda claro desde el momento en que el objeto de la discusión es la validez o licitud del conjunto de las operaciones

realizadas, y no si su valoración es adecuada o no, razón por la cual no se entiende aplicable el artículo 16 que regula qué normas deben seguirse para valorar las operaciones vinculadas. En efecto, lo que se discute no es una cuestión de valoración de operaciones, sino la cuestión previa de determinación de la renta cuya obtención constituye el hecho imponible, de forma que nos encontramos ante un supuesto en que se pretende hacer valer la obtención de una renta negativa, "artificialmente" generada a través del entramado que se enjuicia, a fin de que la obtención de una renta positiva obtenida por la entidad operativa del grupo en España quede sin tributar en contra del espíritu de las normas que, en palabras del TC, constituyen las vías ofrecidas por las propias normas tributarias.

Así, pues, no se trata de la aplicación directa de un precepto, artículo 16 LIS y 9 del Convenio de doble imposición, sino de destacar cómo los datos acreditados en el expediente conjuntamente valorados coadyuvan a la artificialidad y «rodeos» característicos del fraude de ley.» .

Tampoco resulta aplicable la norma del artículo 20 del TRLIS, toda vez que dicho precepto parte del supuesto de que las necesidades de financiación sean reales; lo que, como se ha argumentado no sucede en el presente caso, en que las operaciones de financiación entre empresas del Grupo que originan los gastos financieros controvertidos, no surgen de la necesidad de financiar las actividades corrientes o las inversiones productivas de la prestataria, sino como consecuencia de operaciones de reordenación societaria realizadas con la única finalidad de generar dichos gastos y obtener con ello una menor tributación.

Octavo:

Asimismo, la actuación de la reclamante no puede ampararse en la economía de opción, como pretende. Respecto de la económica de opción ha declarado el Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de septiembre de 2012 -rec. cas. num 631/2009-, lo siguiente:

«Tampoco cabe, finalmente, presentar el fraude de ley cometido como ejercicio de la economía de opción.

Como hemos dicho en la sentencia de 22 de marzo de 2012 (RJ 2012, 5517) (rec. cas. 2293/2008), la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el ordenamiento jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento, que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas (STS de 27 de enero de 2010 (RJ 2010, 3170) rec. cas. 5670/2004).

En esta línea, el Tribunal Constitucional, STC 46/2000, rechaza las que califica de "economías de opción indeseadas", considerando como tales "la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras", y que tienen como límite "el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución" y de una más plena realización de la justicia tributaria (pues "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" como se dijo en la sentencia 110/1984, de 26 de noviembre). En consecuencia, "si bien el respeto al expresado principio plasmado en el artículo 31.1 CE no exige que el legislador deba tomar en consideración cada una de las posibles conductas que los de su autonomía patrimonial" (en sentido similar, STC 214/1994, de 14 de julio (RTC 1994, 214)), no es menos cierto que del mismo puede deducirse que 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" (FD Tercero).

La sentencia de 29 de marzo de 2010 (RJ 2010, 4564) (rec. cas. núm. 7552/2005) proscribire esta posibilidad en determinados supuestos:

"La admisibilidad de la "economía de opción" o "estrategia de minoración de coste fiscal" puede ser admitida en cuanto no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria. En este sentido, aparece fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del Código Civil y produce un ahorro fiscal que no es contrario al ordenamiento jurídico. Ahora bien, aunque la precisión conceptual de la "economía de opción" no es fácil y tampoco son nítidos sus límites, ha de entenderse que, en cualquier caso, no incluye las actuaciones que incidan en cualquier tipo de negocio jurídico anómalo, fraude de Ley, abuso de derecho, ni, en general, aquellos criterios que comporten una exención de la norma al amparo de una interpretación errónea o improcedente, por extensiva, para incluir supuestos no contemplados por la Ley al ser contrarias a su finalidad. En este sentido, la "economía de opción" que comporta una discrepancia interpretativa no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria mediante actos o negocios que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Previsión hoy explícita en el artículo 15 de la actual Ley General

Tributaria en lo que denomina "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", y que, aunque la vigencia de la norma sea posterior a los actos administrativos que se revisan, viene a confirmar una conclusión a la que se debía llegar mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias entonces vigentes, conforme al artículo 23.1 LGT/1963, eliminando la ventaja fiscal que se trata de obtener como único y exclusivo objetivo de las operaciones realizadas.

Este es también el criterio que refleja la doctrina del TJCE (Cfr. STJCE de 21 de febrero de 2006, Halifax, Ar. C 255/02 y University of Huddersfield, Ar. C 223/03) que aprecia abuso de derecho cuando se aprecien cumulativamente dos requisitos:

- a) que la ventaja fiscal que se pretende sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables;
- b) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una exención o minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal.

Dicho en otros términos, la doctrina del abuso del derecho se inscribe en el ámbito de la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto, teniendo en cuenta el criterio de la interpretación teleológica debe prevalecer frente a la interpretación estrictamente literal.

El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios.

En los supuestos de abuso de derecho lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y hacer tributar de acuerdo con la naturaleza de la esencia o naturaleza del negocio jurídico realizado" (FD Tercero).

En igual sentido se pronuncian las sentencias de esta Sala y Sección de 24 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 2053/2005), FD Tercero; de 29 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 7552/2005), FD Tercero; de 1 de marzo de 2010 (rec. cas. núm. 9645/2004), FD Sexto; de 16 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 3862/2007), FD Tercero; y de 20 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 2825/2006), FD Tercero».

Por tanto, en el presente caso, la actuación de la reclamante no puede ampararse en la economía de opción, como pretende pues el empleo de formas jurídicas desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario diferencia a los actos y negocios anómalos, indirectos, fraudulentos o simulados, de los actos lícitos, desde el punto de vista fiscal, que pueden ampararse en la denominada economía de opción, sin perjuicio de recordar que el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 46/2000, ha rechazado las que califica de "economías de opción indeseadas", considerando como tales "la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras", y que tienen como límite "el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución y de una más plena realización de la justicia tributaria (pues «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar») como se dijo igualmente en la Sentencia del Tribunal Constitucional 110/1984, de 26 de noviembre, en su fundamento jurídico tercero, a propósito de las citadas "economías de opción".

Noveno:

Alega asimismo la interesada la improcedencia de la declaración de fraude de ley por vulneración del Derecho comunitario sobre libre circulación de capitales y de libertad de establecimiento.

Pues bien, respecto del **Derecho Comunitario** este Tribunal ha afirmado reiteradamente, entre otras en resoluciones de 10-11-2010, RG 3732/09, 20-12-2010, RG 3631/09 y 30-06-2011, RG 3869/09 que la institución del fraude de ley no constituye restricción alguna de los derechos comunitarios o discriminación en contra de los no residentes, ni implica vulneración alguna del Derecho Comunitario.

En ese sentido, tanto en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo (TJE) sobre el análisis de la adecuación de los derechos nacionales al Derecho Comunitario, como en la de nuestros Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional relativa al fraude de ley, se aprecia que alientan principios parejos respecto al equilibrio entre los derechos de la Hacienda Pública y el de los contribuyentes, cualquiera que sea la residencia de éstos, de modo que lo que se pretende es que los comportamientos de los contribuyentes respondan a la realidad de las necesidades económicas o empresariales y no a montajes articulados con la exclusiva finalidad de reducir artificialmente la carga tributaria.

Y así se desprende también del **Dictamen del Comité Económico y Social Europeo** sobre la "Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo –

Aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países, aprobado por unanimidad del Pleno de 17 y 18-9-08. Aun no siendo un documento vinculante, pretende sentar las bases para encontrar soluciones coordinadas en la aplicación de medidas antiabuso. En palabras del propio Comité, con esta iniciativa se aspira a la creación de un *“quasi corpus iuris”* comunitario basado en las sentencias del TJE que sirva de punto de referencia a las autoridades fiscales nacionales.

Las ideas más significativas del Dictamen pueden resumirse así: Se percibe la necesidad de encontrar un equilibrio entre el interés público de combatir las prácticas abusivas y la necesidad de evitar una restricción exagerada de la actividad transfronteriza interior de la UE. Las *“normas contra prácticas abusivas”* se conciben en sentido amplio como disposiciones, medidas o prácticas destinadas a *“proteger la base imponible nacional frente a algunos tipos de erosión concretos”*.

El Dictamen extrae de la jurisprudencia del TJE unos principios fundamentales sobre los que pivota ese equilibrio entre la necesidad de combatir las prácticas abusivas y la de evitar una restricción excesiva a la actividad transfronteriza interior en el ámbito de la UE: Uno, el concepto de *“práctica abusiva”*, que se produce cuando *“pese a haberse observado las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se logran los objetivos previstos por dicha normativa y existe la voluntad de obtener un beneficio creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención”*. Otro principio fundamental es el de *“proporcionalidad”*: las prácticas abusivas o la evasión fiscal pueden constituir una razón imperiosa de interés general capaz de justificar la restricción, pero para que tal reacción nacional sea lícita ha de ser proporcionada y aplicarse sólo con el fin de evitar *“montajes puramente artificiales”*. Principio también trascendental es el relativo a una equitativa práctica de la prueba y un adecuado control jurisdiccional, de modo que los resultados del examen llevado a cabo por las autoridades tributarias estén sometidos a un control jurisdiccional independiente.

En este mismo sentido la reciente **Recomendación de la Comisión, de 6.12.2012**, sobre planificación fiscal agresiva, comienza considerando (1) que *“Los países de todo el mundo han considerado tradicionalmente la planificación fiscal como una práctica legítima. Con el tiempo, sin embargo, las estructuras de planificación fiscal se han vuelto cada vez más sofisticadas. Se extienden por varios territorios y, en la práctica, permiten la transferencia de los beneficios imposables hacia países con regímenes fiscales más favorables. Una de las principales características de estas prácticas es que reducen la deuda tributaria a través de mecanismos que, pese a ser estrictamente legales, son contrarios al espíritu de la ley.”*

Más adelante (3), prosigue advirtiendo que *“Los Estados miembros, pese a los considerables esfuerzos realizados, tienen dificultades para proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión provocada por una planificación fiscal agresiva. Las disposiciones nacionales en este ámbito no suelen ser plenamente efectivas, especialmente debido a la dimensión transfronteriza de muchas estructuras de planificación fiscal y al aumento de la movilidad de los capitales y las personas.”*

Y entre otras recomendaciones resulta significativa la del epígrafe 4, Norma general antifraude, cuyo apartado 4.1. previene: *“A fin de contrarrestar las prácticas de planificación fiscal agresiva que quedan fuera del ámbito de aplicación de sus normas específicas contra la evasión fiscal, los Estados miembros deberían adoptar una norma general de lucha contra el fraude, adaptada a situaciones nacionales y transfronterizas limitadas a la Unión, así como a situaciones que afecten a terceros países.”*

Y el apartado 4.2 concreta: *“Para dar efecto al punto 4.1, se invita a los Estados miembros a introducir la siguiente cláusula en su legislación nacional: <Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica.>”*

No existe, en suma, incompatibilidad entre la apreciación de la figura de fraude de ley y los principios del Derecho Comunitario.

Decimo.

También alega la primacía de las normas contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición, que habrían sido desconocidas al acudir a una figura de nuestro derecho interno como es el fraude de ley.

Pues bien, la alegación debe rechazarse de plano. La utilización, en el caso que nos ocupa, de una figura antifraude general de nuestro derecho interno, el fraude de ley, de la factura de la recomendada por la Comisión, según se acaba de reflejar, no supone ni incumplimiento ni inaplicación de las normas convencionales, en concreto del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, suscrito entre España y el país de residencia del sujeto acreedor que consiente en el aplazamiento de pago.

Sencillamente, se utiliza una norma antiabuso general de nuestro derecho interno, el fraude de ley, porque la elusión fiscal que se quiere corregir se ha producido defraudando normas de derecho interno.

Así, ya se ha visto, y la Audiencia Nacional ha confirmado, con fundamento en el Tribunal Supremo, que el Acuerdo declarativo del fraude de Ley señala como norma defraudada el artículo 4 de la LIS en relación con el artículo 10 de la misma. Tal y como ya se ha descrito, estas previsiones normativas de gravamen de la renta obtenida en el período, a juicio de la Inspección, se defraudan con la generación de la enorme pantalla de gasto fiscal que supone la carga financiera fabricada utilizando las adquisiciones y la financiación carentes de sustancia económica.

Por ende, no se está evitando ningún incumplimiento de los mandatos contenidos en el CDI, sino de la normativa española, por lo que es coherente aplicar uno de los instrumentos antiabuso de ella. No es preciso, por tanto, acudir a la norma convenida.

Tampoco se está aplicando normativa nacional que tenga su reflejo en medidas antiabuso específicas reguladas en el CDI. Así, como ya se ha dicho, la norma aplicada no es la destinada a disminuir la deducibilidad de intereses satisfechos por una entidad residente a una no residente, o a recalificarlos como dividendos, esto es, la normativa antesubcapitalización, en cuyo caso habría de tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 9, y las definiciones de dividendos e intereses de los artículos 10 y 11 del CDI. Tampoco se está regularizando la utilización de precios de transferencia, en cuyo caso debería tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 9 del CDI.

Por último, no puede aceptarse tampoco ninguna violación del principio de no discriminación contenido en el artículo 25 del CDI, pues con la regularización practicada no se cuestiona la deducibilidad de unos gastos o la consolidación entre dos entidades residentes porque estén insertas en un grupo multinacional, sino porque se ha demostrado que no responde a una finalidad económico-empresarial auténtica y fundada. Se hubiera cuestionado igual, y se hubiera concluido en el mismo sentido, en contra de lo sugerido por la reclamante, de tratarse de un grupo de matriz nacional con idéntica o análoga actuación si se acredita la puesta en pie de una estructura comercial sin otro motivo que una elusión fiscal.

El hecho de que en este caso la rebaja del impuesto directo español se consiga a través de una operativa que se apoya en préstamos concedidos por una sociedad que no reside en España no es el motivo por el que se regulariza, el motivo es la desimposición causada. Y tampoco puede ser una barrera que impida utilizar los mecanismos generales antielusión, ni un salvoconducto que permita que la estrategia para eludir el impuesto español pueda ser combatida.

La citada sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de diciembre de 2013 (recurso nº 17/2010) referida a un caso similar y que confirma una resolución de este TEAC rechaza cualquier vulneración del derecho comunitario o de los Convenios para evitar la doble imposición, así como ninguna infracción de las libertades de establecimiento, libre circulación de capitales y principio de confianza legítima. Señala la Audiencia Nacional que *“no se puede hablar de trato discriminatorio puesto que los fundamentos de la resolución que declara el fraude de ley no se basan en la residencia de las entidades intervinientes ni en su pertenencia a grupos multinacionales, sino que lo que se enjuicia es la licitud de unas operaciones en función de las circunstancias objetivas que concurren en las mismas, en las que se aprecia el abuso de derecho en su realización, dándose la circunstancia de la participación en dichas operaciones de entidades que pertenecen a grupos multinacionales, pero sin que la residencia fiscal de ninguna de dichas entidades ni el régimen fiscal que les resulta aplicable en sus países de residencia sea un elemento decisivo a la hora de calificar dichas operaciones, pues tal y como declara la Administración “la misma calificación se hubiera propuesto si hubieran intervenido entidades con otra residencia y hubieran concurrido los mismos elementos fácticos”.*”

Deben por tanto, también en este punto, desestimarse las alegaciones de la reclamante al respecto.

Undécimo:

Concluida la corrección del Acuerdo declarativo del fraude de ley y habiéndose rechazado las diversas alegaciones de la reclamante, ha de confirmarse igualmente la liquidaciones giradas de conformidad con las conclusiones de dicho acuerdo, las cuales se estiman conforme a Derecho.

POR LO EXPUESTO,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

Desestimar la reclamación presentada confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.