

Última interpretación del Tribunal Económico-Administrativo Central sobre el alcance de la cláusula antiabuso en el régimen de neutralidad fiscal

El Tribunal Económico-Administrativo Central, poniendo en tela de juicio el criterio vertido por la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V2214-23, concreta qué efectos de la ventaja fiscal obtenida por la aplicación indebida del régimen FEAC deben eliminarse cuando proceda la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la Ley 27/2014.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

1. El criterio del Tribunal Económico-Administrativo Central

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en dos resoluciones de 22 de abril del 2024 (RG 6448/2022 y RG 6452/2022), analiza cuáles deben ser las consecuencias de la inaplicación del régimen FEAC (régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea) por considerar aplicable la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la Ley 27/2014, concretando qué efectos de la ventaja fiscal obtenida deben ser eliminados y, en particular, si tal eliminación

puede afectar al inicial diferimiento que proporcionó la aplicación del régimen.

Sobre esta cuestión se manifestó la Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V2214-23, de 27 de julio, donde se analizaba el tratamiento fiscal de una aportación no dineraria realizada por una persona física consistente en las participaciones de una sociedad operativa que había ido acumulando beneficios en ejercicios anteriores a la aportación no distribuidos, siendo así participaciones que incorporaban importantes plusvalías tácitas. En este caso, la consultante planteaba, ante una eventual comprobación tributaria que determinase la inaplicación del régimen FEAC y siendo aplicable la citada

cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), si la Administración tributaria debería liquidar a la consultante solamente el importe de los dividendos distribuidos por la citada sociedad —correspondientes a los beneficios no distribuidos acumulados antes de la aportación— o si, por el contrario, también se deberían hacer tributar las plusvalías tácitas de las participaciones aportadas.

En este caso, el centro directivo concluyó que, ante la eventual acreditación de que la operación realizada se hizo con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 89.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se «eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal» perseguida «distinta del diferimiento en la tributación de las rentas generadas, inherente al propio régimen». Se inclinaba así la Dirección General de Tributos por diferenciar la ventaja que resultaría del diferimiento en la tributación de las rentas generadas, inherente al propio régimen y por ello no susceptible de ser eliminada, de otra que el propio centro directivo denomina *ventaja fiscal perseguida o prohibida* distinta del propio diferimiento, siendo ésta la única que podría eliminarse en aplicación de la cláusula del mencionado artículo 89.2, siempre que se acredite la finalidad fraudulenta o abusiva de la operación. De esa manera, a tenor del criterio del centro directivo, el efecto directo o primario del régimen FEAC —esto es, el diferimiento de la tributación de las rentas que se pondrían de manifiesto si a la operación en cuestión le fuese de aplicación el régimen general— debería admitirse incluso aunque se haya acreditado debidamente que la operación llevada a cabo tenía como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal.

Dicha posición, sin embargo, ha sido puesta en tela de juicio por las recientes resoluciones

del Tribunal Económico-Administrativo Central objeto de este comentario, donde se analizan operaciones similares a la examinada por la Dirección General de Tributos en la consulta citada, en virtud de las cuales una persona física realiza una aportación no dineraria de acciones de una sociedad operativa a una sociedad *holding* familiar constituida poco antes de la aportación.

Pues bien, del análisis de las circunstancias concretas de los casos examinados y tras ratificar la posición de la Inspección tributaria descartando la concurrencia de motivos económicos válidos suficientes para sustentar las operaciones e identificando el fraude o evasión fiscal como principal objetivo de éstas, el tribunal delimita el alcance de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en cuanto a la determinación de la ventaja fiscal que, en su caso, sería susceptible de eliminarse, apartándose en tales resoluciones de la posición de la Dirección General de Tributos.

A esos efectos, comienza recordando que, conforme al criterio del centro directivo, «nos encontraríamos con un efecto fiscal “blindado”, inmune y no susceptible de ser eliminado en una operación de reestructuración que haya pretendido acogerse al régimen FEAC a pesar de que la Administración pueda acreditar que su finalidad es esencial o principalmente fraudulenta», interpretación que el Tribunal Económico-Administrativo Central califica de maximalista, puesto que supondría que la citada cláusula antiabuso no podría nunca eliminar todos los efectos fiscales derivados de la aplicación de dicho régimen, aunque se haya podido concluir que la operación buscaba únicamente un fraude fiscal.

Ha de tenerse en cuenta, continúa razonando el tribunal, que aunque la nueva versión de la citada cláusula antiabuso introdujo —como

novedad con respecto a la anteriormente vigente del artículo 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades— la posibilidad de inaplicar sólo parcialmente el régimen FEAC, de ello no puede inferirse que no quepa una eliminación total de los efectos vinculados a su aplicación si las circunstancias del caso así lo requieren, incluido también el referido diferimiento de la tributación de las rentas producido al realizarse la operación y siempre que ello fuere necesario para eliminar las consecuencias del abuso que se hubiere acreditado.

Defender lo contrario —añade— sería mantener una interpretación contraria a la norma y a las disposiciones comunitarias transpuestas a nuestro ordenamiento en el referido artículo 89.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de las que cabe deducir que, de igual forma que no cabe eliminar de forma generalizada el efecto del diferimiento si ello no es preciso para corregir el abuso buscado y proscrito por la cláusula antiabuso, tampoco puede afirmarse que tal efecto goce de inmunidad siempre y en todo caso.

Por todo lo expuesto, el Tribunal Económico-Administrativo Central termina afirmando que, cuando se haya acreditado que se dan las circunstancias para la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, «deben eliminarse todos los efectos fiscales derivados de esa aplicación (indebida) que puedan concluirse como abusivos; todos ellos, pero sólo ellos». Con este fin —añade—, han de identificarse cuáles son esos «efectos abusivos», señalando cuál es la norma fiscal defraudada, para eliminar “exclusivamente” los efectos de esa ventaja fiscal que, irregularmente, se pretendió disfrutar», eliminación que también puede alcanzar «al diferimiento de la tributación de las rentas puestas de manifiesto con ocasión de la operación realizada». Por tanto —añade—, se trata

de aplicar una cláusula antiabuso que «responde al esquema tradicional del antiguo fraude de ley, o del actual conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la Ley General Tributaria, si bien, en este caso, con las especialidades que derivan de su texto». Ello —termina apuntando el tribunal— implicará modular el ajuste que se ha de realizar en el marco de la regularización, de modo que no sea ni mayor ni menor que la ventaja abusivamente lograda —que es la que se debe eliminar exclusivamente—, extremo que obligará, entre otras cuestiones, a precisar el ejercicio en el que se ubican temporalmente tales ajustes.

2. Aplicación de la doctrina al caso

Aplicando la doctrina anterior al supuesto objeto de análisis, el tribunal recuerda que la Inspección tributaria identificó el resultado fiscal abusivo en la ausencia de tributación de los dividendos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de la parte recurrente a través de la interposición de la entidad *holding*, pretendiendo así extender el paraguas de ésta a beneficios obtenidos por la sociedad operativa antes de que las acciones de ésta perteneciesen a esa *holding*. No se cuestiona, sin embargo, el efecto de la estructura creada sobre los beneficios que la operativa pueda generar en el futuro.

Pues bien, a la vista de lo anterior y de las consideraciones vertidas para justificar su posición en el tema objeto de controversia, el Tribunal Económico-Administrativo Central recuerda que hay que diferenciar los efectos que se han de eliminar y los que deben permanecer, distinción que no pasa por comparar el diferimiento inicial y los efectos secundarios o accesorios, sino los efectos abusivos y no abusivos, debiendo decaer sólo los primeros, esto es, los objetivos «espúreos» que se buscan al pretender la aplicación del régimen y que deben apreciarse en cada caso concreto.

En ese sentido, teniendo en cuenta que en el supuesto analizado la sociedad operativa sólo ha repartido una parte de los beneficios acumulados a la *holding* en el momento de dictarse la liquidación por parte de la Inspección tributaria, el tribunal entiende que el fraude o la evasión fiscal tan sólo se ha producido o materializado efectivamente de un modo parcial. Por ello, en el ejercicio en el que se produjo la aportación no dineraria no cabe gravar la totalidad de los beneficios que el socio de la operativa tenía pendientes de recibir —como pretendía la Inspección—, pues ello implicaría gravar «un fraude no consumado, solamente preparado o planificado», consumación que podría llegar o, por el contrario, no producirse nunca si, por ejemplo, la evolución de la actividad de la operativa es negativa y esos beneficios acumulados susceptibles de ser distribuidos se ven compensados con pérdidas de ejercicios siguientes.

En definitiva, concluye el Tribunal Económico-Administrativo Central, la solución que mejor encaja para lograr una adecuada aplicación de la cláusula antiabuso del 89.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en casos como el analizado pasa por imputar el ajuste que se ha de realizar a medida que el fraude se va consumando. Tales ajustes derivarán de la aplicación de lo dispuesto en el artículo del 37.1d

de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en coordinación con su artículo 14.2d (relativo a las operaciones a plazos), realizándose a medida que se vaya disponiendo, a través de la entidad *holding*, de los beneficios que la entidad operativa acumuló mientras la persona física mantuvo la tenencia de los títulos y hasta que los aportó a la *holding*. Tales beneficios en realidad representan la parte del valor de transmisión de su aportación que no se tuvo en cuenta en el momento de la aportación por la aplicación del régimen FEAC que, de este modo, en atención a que ha sido declarado abusivamente obtenido, se debe inaplicar parcialmente.

De ese modo, el Tribunal Económico-Administrativo Central —tras insistir de nuevo en que no rechaza la liquidación de la Inspección por el hecho de que ésta haya eliminado el diferimiento inicial que proporciona la aplicación del régimen de reestructuración empresarial— estima parcialmente las alegaciones de la parte recurrente, toda vez que la Inspección tributaria pretendía gravar la totalidad de los beneficios acumulados en la entidad operativa en el momento de realizar la aportación dineraria, considerando, sin matiz alguno, las reglas de cálculo del artículo 37.1d de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguno de los siguientes letrados:

Ángel Vaillo Umbert

Tel.: (+34) 96 351 38 35
availlo@ga-p.com

Núria Vila Masip

Tel.: (+34) 93 415 74 00
nvila@ga-p.com

Rocío Arias Plaza

Tel.: (+34) 91 582 91 00
rarias@ga-p.com

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

© Gómez-Acebo & Pombo Abogados, 2024. Todos los derechos reservados.