

The Matrix Tributario: seguridad jurídica en los procesos de reestructuración empresarial

Este proceso está compuesto por una o varias operaciones societarias que permiten a las empresas alcanzar mayor eficiencia, mayor seguridad y protección del patrimonio empresarial, mejor gestión de la crisis y obtención de financiación

En los últimos años es frecuente oír hablar de procesos de reestructuración empresarial en los despachos profesionales y en las empresas con una cierta dimensión; sobre todo, empresas familiares que están intentando solucionar el problema de sucesión generacional.

Pero, ¿en qué consisten en realidad estos procesos de reestructuración? y, sobre todo, ¿de qué sirven a las empresas?.

Son procesos compuestos por una o varias operaciones societarias (fusión, escisión, aportación de ramas de actividad, canjes de valores, etc.) que permitan a las empresas o grupos empresariales alcanzar mayor eficiencia, mayor seguridad y protección del patrimonio empresarial, mejor gestión de la crisis y obtención de financiación. En síntesis, causas basadas en la consecución de objetivos de incremento del beneficio, rentabilidad y conservación de las estructuras empresariales.

Para que estas operaciones puedan realizarse con libertad no han de ser gravadas, ni intervenidas por el Estado.

Libre empresa es el término con el que se designa al concepto de empresa en la economía de mercado propia del sistema económico capitalista y que se sustenta en la ética racionalista de la libertad individual. Según la teoría económica liberal es un concepto esencial para el teórico funcionamiento sin restricciones de un mercado libre de competencia perfecta, sin monopolios coercitivos ni distorsiones debidas al intervencionismo del Estado (quinto poder).

Con el nombre de **libertad de empresa** se designa también habitualmente al concepto de libertad económica, con rango constitucional

en muchos países. Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado; Art. 38 de la Constitución española de 1978: *Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación.*

Para lograr la neutralidad fiscal necesaria que respete la voluntad del empresario en su diseño de estrategias y formatos societarios, se estableció un régimen en la Ley 76/1980 sobre régimen fiscal de las operaciones de fusión, en el que el contribuyente podía optar a una cierta neutralidad de este tipo de operaciones, previa solicitud al Ministerio de Hacienda y concesión en la medida que se estimaba oportuno de determinadas bonificaciones en el Impuesto de sociedades de las entidades interviniente.

Dicho régimen fue evolucionando hasta llegar a un aplaudido –en sus principios– régimen de neutralidad fiscal establecido por la Ley 29/1991 por la que se incorporó a nuestro ordenamiento jurídico tributario las normas contenidas en la Directiva 904/434/CEE del Consejo, de 23 de julio, y que con diversas modificaciones y adaptaciones se ha venido manteniendo en nuestro ordenamiento hasta el hoy vigente, recogido en el capítulo VIII, del título VII, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

El objetivo descrito en la exposición de motivos de la Ley era *facilitar la neutralidad en la toma de decisiones para llevar a cabo una reorganización societaria y evitar que la carga fiscal fuera un condicionante*; sin embargo, la aplicación práctica de dicho régimen fiscal se ve condicionada por la interpretación de la cláusula antiabuso contenida en el Art. 96.2 del TRLIS, según la cual: *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 racionalización de las actividades de las entidades que participen en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

En unos tiempos en crisis, de ansia recaudatoria, estamos sufriendo –una vez más– el abuso por parte de la Inspección que se dedica a juzgar si los motivos económicos probados por la empresa –que es, una vez más, quien, según los criterios de la Inspección, tiene que probar– son o no válidos. Dejo para otra ocasión mi opinión sobre el significado de una actuación de comprobación o investigación, si bien, habría mucho que discutir en cuanto a la competencia de la Inspección para realizar tales interpretaciones, a veces contrarias a lo que ha dictaminado la DGT o incluso los Tribunales. También voy a dejar *en el aire* lo que dice el Art. 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que señala que *los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.*

Lo que sí es una realidad, es que si el contribuyente no logra convencer al inspector se enfrentará a un acta en disconformidad (sin sanciones) que supondrá –en muchos casos– tener que avalar una deuda tributaria, mientras se discute el fondo del asunto en los tribunales. Este aval, ofrecimiento de garantías para lograr el aplazamiento de la deuda –en el caso de no conseguir la suspensión– produce un efecto financiero adverso y, desde luego, contrario a lo que el empresario pretendía con la reestructuración. Además, en estos tiempos difíciles, enfrentarse a uno de estos procesos puede llevar a la ruina a más de una empresa.

Con suerte, en los tribunales, el contribuyente conseguirá una resolución favorable y, tras años de litigios, el asunto quedará positivamente zanjado; todo ello, si ha conseguido sobrevivir financieramente. Un claro ejemplo, en la reciente jurisprudencia es la sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de marzo, que arroja –desde mi punto de vista– un haz de luz

que podría servir a la Inspección de manual interpretativo.

La seguridad jurídica es un principio del Derecho, universalmente reconocido, que se entiende y se basa en la *certeza del derecho*, tanto en el ámbito de su publicidad como en su aplicación, y representa la seguridad de que se conoce, o puede conocerse, lo previsto como prohibido, mandado y permitido por el poder público respecto de uno para con los demás y de los demás para con uno.

La seguridad jurídica es en el fondo la garantía dada al individuo, por el Estado, de modo que su persona, sus bienes y sus derechos no serán violentados (violados) o que, si esto último llegará a producirse, le serán asegurados por la sociedad, la protección y reparación de los derechos. En resumen, la seguridad jurídica es la *certeza del derecho*, que tiene el individuo de modo que su situación jurídica no será modificada más que por procedimientos regulares, y conductos legales establecidos previamente y debidamente publicados.

El afán recaudatorio desmesurado que está demostrando últimamente la Administración Tributaria no debería mermar esta garantía, y puedo asegurar que, como sufridor activo de estas cuestiones, la inseguridad jurídica tributaria en España está llegando a un punto tan álgido, que los profesionales –en estos asuntos controvertidos– no sabemos a qué atenernos.

Parece desprenderse de la jurisprudencia algún atisbo procedimental para analizar *los motivos económicos válidos* y, claro ejemplo, es la sentencia de la Audiencia Nacional mencionada anteriormente, en ella, entre otras cosas se establece:

a) **Debe existir una correlación entre la falta de motivo económico válido y la intención de defraudar o de eludir un tributo.** Muchos son los autores que se esfuerzan en analizar la correcta interpretación de esta cláusula, la relevancia de *la causa*, la doctrina del *Business purpose* y la economía de opción, entre otros muchos, Palao Taboada, García Novoa, Durán-Sindreu, Falcón Tella. En los primeros intentos filosóficos, Aristóteles afirma que los primeros principios se derivan por inducción, de la percepción sensorial, que implanta los verdaderos universales en la mente

En tiempos de crisis, estamos sufriendo el abuso de la Inspección, que se dedica a juzgar si los motivos económicos probados por la empresa son válidos o no

La Administración debería respetar un cierto libre albedrío tributario cuando el único hecho imponible que se pueda gravar en una reestructuración, sea la propia operación societaria tendente a la propia reestructuración

humana. De esta idea proviene la máxima escolástica *nada hay en el intelecto que no haya estado antes en los sentidos* (*nihil est in intellectu, quod prius non fuerit in sensu*). Al mantener que *conocer la naturaleza de una cosa es conocer, ¿por qué es?* y que *poseemos conocimiento científico de una cosa sólo cuando conocemos su causa*.

b) En el supuesto que hubiera quedado acreditado la existencia de motivo económico, **debe corresponder a la Inspección probar su falta de validez**, ya que es ésta quien quiere hacer valer el derecho a exigir la deuda tributaria.

c) **Debe admitirse como método para acreditar la existencia de motivo económico, la valoración que un facultativo**, como puede ser un economista o experto tributario, realice mediante Informe Pericial relativo a las operaciones efectuadas.¹

La Administración debería respetar un cierto libre albedrío² tributario cuando el único hecho imponible que se pueda gravar en una reestructuración, sea la propia operación societaria tendente a la propia reestructuración. En estos supuestos, no parece tener mucho sentido el intento de fiscalizarla en vez de respetar esa libertad de formato, de empresa o de establecimiento.

Unos ejemplos lo pueden aclarar:

Una familia decide aportar sus participaciones de una sociedad AAA a una sociedad BBB, a través de un canje de valores, con el objetivo de separar los derechos políticos y económicos de la gestión empresarial, además, pretenden formalizar un protocolo familiar y una evaluación de la retribución de los puestos de gestión.

En este caso observamos un solo hecho imponible que es el canje de valores, lógicamente los socios no pagarán por las plusvalías generadas por esta operación al someterse al régimen de neutralidad fiscal. No parece lógico dudar de los motivos económicos válidos de esta actuación. Si la familia no hubiera decidido un cambio en las estructuras de su empresa, no

habría otro hecho imponible gravable, por lo que intentar gravarlo tiene que ser inadmisibles si se pretende que exista un clima de libertad de empresa.

La antítesis a lo anterior es la escisión en una sociedad, que se culmina con la venta de un terreno a terceros, por el que se consigue, mediante artificios, no pagar el Impuesto por la plusvalía de la venta. Podemos observar que esta operación presenta varios hechos imponibles, la escisión y la venta del terreno. Este podría ser el caso prototípico investigable por la Inspección y calificado de fraude, ya que si se hubiera realizado la venta del terreno, sin los otros mecanismos, el contribuyente habría tenido que pagar los impuestos correspondientes.

En la trilogía de *The Matrix*³ existen muchas referencias al libre albedrío, a la importancia de respetarlo y hacer nuestras propias elecciones. Y me pregunto, ¿podemos estar ante un *Matrix* Tributario?

Otra reacción a la exacerbada voracidad recaudatoria tributaria, relevante y reciente, es la sentencia del TJUE de 20 de mayo de 2010, asunto C-352/08, en la que se dice que la normativa comunitaria sobre las operaciones de reorganización empresarial debe interpretarse en el sentido de que las ventajas que establece no pueden denegarse al sujeto pasivo que proyecta, mediante un montaje jurídico que incluye una fusión de empresas, evitar el pago de un impuesto de transmisiones, dado que este impuesto no está incluido en el ámbito de aplicación de la citada normativa.

Finalizo, preocupado por la inseguridad jurídica en este *Matrix* tributario, y mientras llega *el elegido* que cambie esta situación o al menos clarifique las reglas del juego, una recomendación final para los procesos de reestructuración es que cuenten con el apadrinamiento de un buen informe pericial o facultativo emitido por economista, abogado o experto tributario que demuestre la aplicación de *motivos económicos válidos*. Les servirá para defenderse mejor, cuando les persiga el *Agente Smith*.

¹ La sentencia de la AN recoge explícitamente la admisión a trámite de prueba pericial consistente en un dictamen de un experto, concluyendo, a partir del mismo, la existencia del *motivo económico válido*.

² El libre albedrío es la creencia de aquellas doctrinas filosóficas que sostienen que los humanos tienen el poder de elegir y tomar sus propias decisiones

³ La trilogía *Matrix* son tres películas de ciencia ficción escritas y dirigidas por los Hermanos Wachowski y protagonizadas por Keanu Reeves, Laurence Fishburne, Carrie-Anne Moss y Hugo Weaving.