

La sancionabilidad de las operaciones de reestructuración empresarial

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo confirma en casación la procedencia de imponer sanción en supuestos de operaciones de reestructuración empresarial carentes de motivos económicos válidos sobre la base de argumentos que, en última instancia, lo llevan a reconducir la operación al campo de la simulación negocial.

1. Análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de diciembre del 2016 (rec. 2211/2015)

Los hechos analizados por el tribunal arrancan de una operación de fusión impropia (ejercicio 2001) que, habiéndose acogido al régimen previsto para las operaciones de reestructuración en la normativa del impuesto sobre sociedades, fue objeto de un procedimiento de inspección que terminó no sólo con la regularización tributaria derivada de la consideración de inexistencia de motivos económicos válidos en la operación, sino también con la imposición de una sanción tributaria.

La operación tuvo por objeto, básicamente, una fusión impropia que se entendió efectuada con la finalidad de transmitir un hotel a una entidad por medio de una tercera entidad, la cual adquirió las acciones de los socios de la transmitente permitiendo a las personas físicas acogerse a los coeficientes de abatimiento y dejar exento de tributación el 77,77 % del incremento. Lo anterior, combinado con la interposición de una sociedad deslocalizada en el País Vasco y una fusión que pretendía acogerse al régimen especial foral vasco, evidenció el ahorro fiscal que se pretendía, llevando a la Administración a considerar que la operación respondía más a una estrategia operativa que a una finalidad de reestructuración empresarial: al adquirir las participaciones de la entidad, se adquiriría el inmueble del hotel por un precio inferior al que se hubiera obtenido adquiriéndolo directamente y, con la interposición de la entidad, se conseguía anular el tributo que gravaba su plusvalía.

Pues bien la entidad afectada recurrió, en particular, el acuerdo de imposición de sanción en este caso. Tanto el Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco como el Tribunal

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

Económico Administrativo Central desestimaron sus pretensiones, resolución que fue objeto de recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional, el cual sí fue estimado. En este caso el tribunal consideró que, aun siendo ajustada a derecho la regularización motivada por ausencia de motivos económicos válidos en la operación, la imposición de sanción no era procedente.

En su fundamentación la Audiencia Nacional considera que el precepto aplicable en este caso, el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, no preveía —a diferencia del artículo 16 de la Ley 29/1991— la posibilidad de imponer sanciones en supuestos de reestructuraciones empresariales realizadas sin motivos económicos válidos, aun cuando pudieran concurrir los presupuestos del fraude de ley. Esto es, de acuerdo con la normativa aplicable en ese momento, ni recurriendo al aludido artículo 110.2 ni sobre la base del artículo 24 de la Ley General Tributaria antes de su reforma procedería la imposición de sanciones en casos como el analizado, consideraciones que condujeron al tribunal a estimar, en este punto, las pretensiones de la recurrente.

Dicho fallo ha sido objeto de recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, ahora resuelto por el Tribunal Supremo en sentido contrario haciendo pivotar sus argumentos, básicamente, sobre dos cuestiones:

- En primer lugar, el tribunal invoca lo dispuesto en una de sus sentencias anteriores, de 16 de enero del 2014 (rec. 390/2011), en la que, tras confirmar la inexistencia de motivos económicos válidos en una operación concreta de reestructuración empresarial y señalar expresamente la improcedencia de imposición de sanción en los casos en los que resultaba de aplicación el artículo 110.2 de la Ley 43/1995, introduce un inciso con el que aclara que llega a dicha conclusión «sin perjuicio de ponerse de relieve que la apreciación de las circunstancias concurrentes, siempre necesaria en este tipo de controversias, de acuerdo con la doctrina del TJUE, *pueda imponer solución distinta*». Pues bien, invocando ahora esa breve acotación, el Tribunal Supremo abre la puerta a la posibilidad de que, atendiendo a «las circunstancias concurrentes», los supuestos a los que resulte de aplicación la cláusula en virtud de la cual la inexistencia de motivos económicos válidos en las operaciones comentadas impide la aplicación del régimen de neutralidad fiscal pueden ser también objeto de sanción.
- Por otra parte, y teniendo en cuenta que el referido inciso de la Sentencia de 16 de enero del 2014 se completó con otro fallo dictado también en casación el 13 de junio del 2014 (rec. 848/2012), donde se señaló que dicha «solución distinta» se podía imponer si existía «simulación», el Tribunal Supremo confirma ahora la posición mantenida por la Administración, que recondujo la controvertida operación al ámbito de la simulación relativa, aunque lo cierto es que ni la Administración ni la sentencia objeto de este comentario aclaran cuáles son los negocios aparentes y cuáles los disimulados.

2. Comentario final

La sentencia comentada, que cuenta con un voto particular al que ahora aludiremos, no hace sino incrementar la inseguridad jurídica que viene afectando a la fiscalidad de las operaciones de reestructuración.

En ese sentido, repasando la jurisprudencia anterior del Tribunal Supremo, éste afirmó sin paliativos —por ejemplo, en la Sentencia de 3 de julio del 2012 (rec. 3703/2009)— que «en los supuestos a que se refería el art. 110.2 de la Ley del Impuesto de Sociedades, la conducta no puede calificarse como infracción tributaria, por lo que no podía iniciarse expediente sancionador al respecto», consideraciones que, al margen de las operaciones en las que se aprecie hoy conflicto en la aplicación de la norma tributaria y siempre bajo los presupuestos del artículo 206 *bis* de la Ley General Tributaria actualmente vigente, tampoco serían sancionables.

Pues bien, ahora el referido inciso introducido en la Sentencia de 16 de enero del 2014, completado por la Sentencia de 13 de junio del 2014, da pie al tribunal para llegar a consideraciones diferentes a pesar de que, como se apunta en el voto particular, aquél «ni siquiera constituye un *obiter dictum* de la sentencia en que se incluyó, puesto que fue ineficaz para excepcionar, en aquel asunto, la aplicación de la doctrina general para dirimir el recurso de casación. Pero aun cuando, por pura hipótesis, admitiéramos que lo fuera, es preciso recordar que las afirmaciones complementarias o accesorias de las sentencias no conforman ni integran la jurisprudencia, formada sólo con la sustancia de la *ratio decidendi* o razón para resolver, como es doctrina pacífica, inveterada y aplicable a todas las jurisdicciones, no sólo a la contencioso-administrativa».

A mayor abundamiento, y aun en el caso de considerar que los incisos referidos constituyen doctrina jurisprudencial, habría que valorar si con las operaciones llevadas a cabo se ha producido realmente simulación, máxime cuando el propio tribunal sostiene que tiene razón la parte recurrente cuando cuestiona la ocultación que apreció la inspección, pues —afirma el alto tribunal— «toda la actuación de la entidad resulta transparente».

Desde ese punto de vista, a nuestro entender, en ausencia de lo que se ha venido considerando como un elemento definitorio de la simulación, la cuestión podría reconducirse, a lo sumo, al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, antes fraude de ley, en ningún caso sancionable conforme a las normas aplicables *ratione temporis* al caso que nos ocupa y, conforme a la legislación actual, sólo susceptible de aplicación en contadas ocasiones de acuerdo con los requisitos legales exigidos para ello en el artículo 206 *bis* de la Ley General Tributaria.

De todos modos, lo cierto es que habrá que atender a futuras manifestaciones de los tribunales sobre esta cuestión para ver si, efectivamente, se ha producido para el contribuyente, en el contexto de las operaciones analizadas, un peligroso cambio de rumbo jurisprudencial.