

ESPAÑA Y EL DERECHO COMUNITARIO: CRÓNICA DE UN IMPUESTO QUE NUNCA SE DEBIÓ RECAUDAR

Por Álvaro de la Vía,
Socio del Área Fiscal de Araoz & Rueda

Probablemente su impacto en el *sudoku* del nuevo y controvertido sistema de financiación autonómica será menor, pero todo suma (o resta, según la óptica que se adopte). Por ello, imagino, no habrá sido muy bien recibida por las Consejerías de Economía y Hacienda de las Comunidades Autónomas la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCEE) por la que, a partir de un recurso presentado por la Comisión, ha declarado contraria a Derecho Comunitario la norma tributaria española que, en materia de operaciones societarias, estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2008. Dicha sentencia habilita a los contribuyentes a solicitar la restitución del impuesto, en su caso, satisfecho.

La sentencia y su estructura.

La sentencia aborda tres cuestiones relacionadas con el impuesto sobre operaciones societarias español y su conformidad con la Directiva comunitaria 69/335/CEE sobre los impuestos que gravan la concentración de capitales.

Primera, ¿es posible supeditar la aplicación de la exención sobre operaciones societarias a la concurrencia de determinados requisitos, en concreto, al ejercicio de una opción por la aplicación de un régimen de exención? Segunda, de incidencia en la movilidad internacional de las sociedades, ¿es posible el gravamen del traslado a España del domicilio social o sede de dirección de una sociedad comunitaria que no tributó en origen por un impuesto análogo al impuesto español sobre operaciones societarias? Y, tercera, ¿es posible el gravamen en España de aquellos establecimientos o sucursales de sociedad comunitarias por la parte de capital que destinen en España a la realización de actividades mercantiles y que no hayan sido gravadas por un impuesto análogo en su estado miembro de origen?

Aunque, desde la perspectiva empresarial, la contestación a las otras dos cuestiones (segunda y tercera) analizadas en la sentencia debe ser igualmente bienvenida (los traslados o in-migración de sociedades pueden formar parte de una reestructuración empresarial en sentido amplio), nosotros, aquí, por su incidencia en las operaciones de reestructuración, entendidas estas en su sentido más estricto, comentaremos la primera de las cuestiones planteadas.

Centrando, por tanto, el debate en la primera de las cuestiones, la aplicación de la exención impositiva sobre las operaciones societarias de operaciones de reestructuración se encontraba, hasta el 31 de diciembre de 2008, condicionada a la aplicación de lo que comúnmente se conoce como régimen especial de neutralidad fiscal, previsto en la norma española del Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, la aplicación de tal régimen fiscal especial está condicionada al ejercicio de la opción, en tiempo y forma, por el mismo (ya sabemos que la comunicación de la opción es un requisito meramente formal, cuya inobservancia no impide la aplicación del régimen especial, sin perjuicio de que pueda ser constitutiva de una infracción tributaria).

Así, hasta el 31 de diciembre de 2008, las sociedades que hubieran acometido una reestructuración empresarial, y lo hubieran hecho conforme al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, debieron tributar por el impuesto sobre operaciones societarias y pagar el 1% sobre el capital ampliado en la ampliación de capital realizada en el marco de la fusión o de las aportaciones no dinerarias (incluidas las operaciones de canje de valores), o sobre el capital social reducido (escisión total, parcial, financiera). En idéntica situación se encuentran aquellas sociedades que tributaron por el impuesto sobre operaciones societarias, como si la operación se hubiese realizado conforme al régimen general, por cuanto, a pesar de haberse reestructurado conforme al régimen especial de neutralidad fiscal, sin embargo, la Administración tributaria, a través de sus servicios de inspección, hubiera denegado la aplicación de dicho régimen especial.

Y eso es precisamente lo que se cuestiona: ¿la exención del impuesto sobre operaciones societarias es plena y absoluta o, por el contrario, debe supeditarse al cumplimiento de determinados requisitos, en concreto, al ejercicio de la opción por la aplicación de un régimen de exención? El argumento de España ante el Tribunal es el siguiente: la redacción de la norma tributaria española está fundamentada en la pretensión de lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Por su parte, la respuesta del Tribunal es contundente: la exención impositiva es obligatoria e incondicional, y constituye un derecho de las sociedades cuyo ejercicio debe estar garantizado en el ámbito nacional de forma simple y sin ambigüedad. La Directiva establece una exención obligatoria de dichas operaciones que no está supeditada al cumplimiento de requisitos como la opción por un régimen especial de exención. La Directiva no autoriza a España a establecer normas o medidas generales para la lucha contra el fraude fiscal, sino que solo puede oponerse a la aplicación del Derecho Comunitario en circunstancias especiales que constituyan una práctica abusiva o fraudulenta.

Es decir, España podría haber adoptado una medida de combate en contra de los montajes puramente artificiales, pero lo que no puede es adoptar, como lo hizo hasta el 31 de diciembre de 2008, una norma como la enjuiciada, por la sencilla razón de que resulta de aplicación masiva y generalizada, en otros términos, porque “atrapa” tanto a operaciones legítimas, como a aquellas otras puramente artificiales, carentes de realidad económica y realizadas con el objetivo de eludir el impuesto. Recordemos la doctrina del TJCE en materia antiabuso: las cláusulas antiabuso nacionales se adecuan al Derecho Comunitario en la medida en que se proyecten únicamente sobre montajes puramente abusivos o totalmente artificiales, de suerte que una norma doméstica que combate operaciones en las que no existe la necesaria nota de artificiosidad resulta contraria a la libertad comunitaria de establecimiento. O sea, que la normativa interna española no distinguía, y ese es precisamente el motivo de su falta de adecuación a Derecho Comunitario si la justificación de tal norma es la que ha venido esgrimiendo España.

El reconocimiento del acervo comunitario.

No es la primera vez, y quizá no sea la última. España pareció haber olvidado un principio básico en materia de Derecho Comunitario: la adhesión plena al *acervo comunitario*. Y es que, cuando un Estado se adhiere a la Comunidad, se adhiere al Derecho Comunitario en su totalidad, esto es, debe asumir e integrar todo este conjunto normativo en su legislación nacional, sin que por ello pueda pasar a calificarse de derecho nacional o doméstico, y debe aplicarlo desde su entrada efectiva.

No lo hizo. Así se deduce de la sentencia. Es por ello por lo que las Comunidades Autónomas podrían tener que devolver lo recaudado a aquellas sociedades que en el pasado

ARAOZ & RUEDA

hubieran acometido una reestructuración empresarial y hubieran satisfecho el impuesto sobre operaciones societarias (1% del capital social ampliado, reducido). Siempre que así lo soliciten, claro está. En el caso que nos ocupa, como veremos más adelante, el principio de seguridad jurídica no debe constituir un límite infranqueable en perjuicio de los contribuyentes.

Efectos.

Para una correcta comprensión de la “*hoja de ruta*” que habrá de seguirse al objeto de obtener la restitución de lo indebidamente ingresado, conviene precisar que, en el plano teórico, se produce una colisión entre varios principios jurídicos: de una parte, el principio de seguridad jurídica; de otra, el principio de primacía del Derecho Comunitario y de su aplicabilidad directa, asistiendo así a los contribuyentes la aplicación de un derecho reconocido a nivel comunitario.

El principio de seguridad jurídica impide revisar situaciones jurídicas consolidadas por haber ganado éstas firmeza, ni siquiera por la inconstitucionalidad de la norma. Así lo ha declarado nuestro Tribunal constitucional respecto de la cosa juzgada judicial y respecto de la cosa juzgada administrativa (esta última, puesta en tela de juicio a raíz de alguna sentencia del propio TJCE). Por su parte, la primacía del Derecho Comunitario supone que el mismo, en base a una relación de competencia, y no de jerarquía, desplaza al derecho nacional. No olvidemos que la Directiva en cuestión se llevó a cabo con el objeto de garantizar una libertad comunitaria, la libre circulación de capitales. Estas libertades son, a juicio del TJCE, directamente eficaces respecto del ordenamiento interno y atribuyen derechos a los sujetos que pueden invocarse ante los tribunales.

El planteamiento teórico anterior tiene su incidencia directa en el plano práctico, esto es, en el modo en que los administrados podrán hacer efectivas sus pretensiones. No todos los afectados podrán utilizar el mismo procedimiento para obtener el reintegro de lo indebidamente pagado.

En efecto, en aquellos casos en que la seguridad jurídica impida la retrocesión de las cantidades satisfechas, será la primacía del Derecho Comunitario la que justificará el derecho de los contribuyentes a la devolución de lo que siempre fue suyo y nunca debió ingresarse en las arcas de la Administración. Veámoslo mediante una sistematización de los siguientes *grupos de casos*:

- (i) Aquellos contribuyentes -los menos- que, por haber acogido la reestructuración al régimen general, auto-liquidaron el impuesto sobre operaciones societarias y que, aplicando los plazos previstos legalmente, no hubiera prescrito su derecho a la devolución.
- (ii) Aquellos contribuyentes en idénticas circunstancias que los inmediatamente anteriores, cuyo derecho a la devolución hubiera prescrito.
- (iii) Aquellos otros que, habiéndose acogido al régimen especial de neutralidad fiscal y habiendo siendo el mismo denegado por la inspección tributaria, interpusieron, contra la liquidación derivada del acta, reclamación en vía económico-administrativa o recurso en vía contenciosa.

- (iv) Aquellos otros que, en idénticas circunstancias que los inmediatamente anteriores, hubieran, sin embargo, consentido el acta habiendo en consecuencia ganado firmeza la liquidación administrativa.

Así, aquellos administrados que se encuentren en el grupo (i) podrán solicitar la devolución de lo indebidamente ingresado -y de los correspondientes intereses de demora- mediante la rectificación de su autoliquidación. Por su parte, los contribuyentes del grupo (iii), confiamos, vean reconocido su derecho a la devolución en la resolución y/o sentencia que en su momento se dicte. Así lo aconsejan los principios comunitarios de *interpretación conforme* y de *efecto directo vertical* de las directivas.

Mayor interés jurídico presenta la situación de los contribuyentes de los grupos pares (ii) y (iv), ya que, pese a la firmeza administrativa, podrán acudir al procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado legislador (si se quiere, como una prueba más de la superioridad, por razón de competencia, del principio de primacía de Derecho Comunitario respecto del principio de seguridad jurídica). En efecto, en este caso, parecen cumplirse todos los condicionantes señalados por el propio TJCE (vid. Sentencia *Francovich*) para poder apreciar la responsabilidad del Estado legislador: (a) la Directiva quebrantada otorga derechos (exención) a los particulares en beneficio de la libertad de circulación de capitales; (b) existe una incorrecta transposición de la Directiva al derecho nacional; y (c) existe un nexo de causalidad entre la infracción del Estado y el perjuicio irrogado a los particulares.

Para todos ellos, sin duda, la sentencia representa una gran noticia. Y para algunos otros más. Ciertamente, esta sentencia tendrá, asimismo, un efecto calmante para quienes hubieran aplicado el régimen especial de neutralidad fiscal y no hubiera prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria, así como para aquellas otras sociedades que actualmente se encuentren bajo un procedimiento de inspección tributaria en el que se esté dilucidando la aplicación del citado régimen especial de neutralidad fiscal.

El cambio legislativo: un nuevo enfoque.

Ahora, la Ley, con efectos desde el 1 de enero de 2009, ha cambiado y las reestructuraciones empresariales, en los términos definidos en el régimen especial de neutralidad fiscal de la norma del Impuesto sobre Sociedades, no están sujetas al Impuesto sobre Operaciones Societarias, y están exentas de las otras dos modalidades del impuesto (Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados). Por lo tanto, el nuevo régimen de no sujeción y exención podría resultar aplicable a muchas operaciones, aun incluso a aquellas realizadas bajo el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. Así, a partir de dicha fecha, la aplicación del beneficio fiscal no queda ya condicionada al ejercicio de ninguna opción.
