

La carga de la prueba de los motivos económicos válidos

POR JOSÉ IGNACIO ALEMANY BELLIDO Abogado. Socio director de Alemany Escalona & De Fuentes. Profesor (ICAI - ICADE)

Durante los últimos meses nuestro Tribunal Supremo (TS) ha dictado algunas sentencias que enjuician la aplicación o no del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (Feac) a operaciones realizadas antes de 2001. Aunque la discusión versa sobre diversos cuestionos, una de ellas es común a casi todas ellas: la aplicación retroactiva del cambio operado, con efectos 1 de enero de 2001, en el artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por una Ley de 2000. De los diversos cambios introducidos en 2000 pueden sacarse las varias conclusiones relevantes.

Durante los últimos meses nuestro Tribunal Supremo (TS) ha dictado algunas sentencias que enjuician la aplicación o no del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (Feac) a operaciones realizadas antes de 2001. Aunque la discusión versa sobre diversos cuestionos, una de ellas es común a casi todas ellas: la aplicación retroactiva del cambio operado, con efectos 1 de enero de 2001, en el artículo 110.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por una Ley de 2000.

De los diversos cambios introducidos en 2000 pueden sacarse las siguientes conclusiones relevantes: la primera, la aparición del concepto 'motivos económicos válidos' (MEV), que no estaba en la redacción anterior y que se exige a la operación para que pueda aplicarse el régimen fiscal especial; la segunda, que en el régimen vigente antes de 2001 era la Administración la que tenía que probar, como consecuencia de la comprobación administrativa, que la operación se había realizado, principalmente, con fines de fraude o evasión fiscal, para poder regularizar la situación tributaria; la tercera, consecuencia lógica de las anteriores, que desde 2001 los sujetos pasivos pueden formular consultas vinculantes a la Administración sobre la concurrencia o no del MEV en una operación.

No obstante lo anterior, en actuaciones inspectoras de operaciones realizadas antes de 2001 la Inspección ha negado la aplicación del régimen fiscal cuando, en su opinión, la operación no se ha realizado por MEV y lo que es más preocupante, ha exigido al contribuyente la prueba de la existencia de esos MEV. Lo grave es que el Supremo, en una doctrina a nuestro juicio no acertada, está siguiendo las tesis de la Inspección.

El debate se centra en la aplicación retroactiva del cambio operado en 2001 en dos facetas: la sustantiva, es decir, la necesidad o no de la existencia de MEV en una operación realizada antes de 2001, y la formal, esto es, quién debe probar la existencia o inexistencia de esos MEV.

En cuanto a la primera cuestión, el argumento de la Inspección es que la operación que se realiza con fines de fraude o evasión fiscal no tiene MEV, y viceversa, y que el nuevo artículo 110.2 no ha añadido nada, simplemente completa el anterior con un texto nuevo que sirve para interpretar situaciones previas. El TS apoya esta tesis diciendo que la redacción anterior a 2001, en una interpretación teleológica, permitía la exclusión del régimen especial de las Feac en el caso de inexistencia de MEV.

Aunque cabe pensar en operaciones que, sin tener un MEV, no se han realizado con fines de fraude o evasión fiscal, no podemos negarnos a que el TS, en su suprema labor interpretadora, entienda que la nueva redacción es, en este punto, interpretativa de la anterior.

Aun aceptando que cabe exigir que una operación realizada en 2000 precisa de un MEV, no puede aceptarse la inversión de la carga de la prueba sobre su existencia. Tanto la Inspección como el TS están exigiendo que sea el contribuyente el que prueba la existencia del MEV, cuando en la redacción anterior a 2001 era la Administración la que tenía que probar su inexistencia.

Se incurre aquí en un claro sesgo de retrospectiva (magníficamente explicado en esta revista por

Lo grave es que el Supremo, en una doctrina a nuestro juicio no acertada, está siguiendo las tesis de la Inspección

El debate se centra en la aplicación retroactiva del cambio operado en 2001 en dos facetas: la sustantiva y la formal



GETTY

Manuel Conthe el 9 de julio de 2012), que es el que sucede cuando, una vez que se sabe lo que ha ocurrido, se tiende a modificar el recuerdo de la opinión previa a que ocurrieran los hechos. Aplicado a nuestro caso, el juez de 2013 que analiza una operación realizada en 1999 cuya regulación ha cambiado en 2001, no es capaz de enjuiciar aquella operación ajeno totalmente a este cambio, y automáticamente y de manera inconsciente proyecta su conocimiento del cambio normativo hacia la operación.

Si nos situamos en 1999 o 2000, que es cuando hay que prepararse para enjuiciar lo realizado entonces, a la hora de plantear una operación de reestructuración la norma vigente, la única norma existente, decía que era la Administración la que tenía que probar que la operación se había realizado con fines de fraude o evasión fiscal, no el contribuyente. Puede construirse el contenido de fraude o evasión fiscal con el concepto (ausente) del MEV, pero no puede olvidarse que entonces, antes de 2001, era la Administración la que tenía la carga de la prueba.

Es precisamente la inversión de la carga de la prueba que opera a partir de 2001 la que justifica la otra novedad: que los contribuyentes puedan plantear consultas a la Administración sobre la concurrencia o no del MEV, teniendo su respuesta carácter vinculante. Puede decirse que esta facultad no tenía sentido antes de la reforma dado que era la Administración la que entonces tenía que probar los fines de fraude o evasión fiscal.

Y si el contribuyente que se planteaba realizar una fusión en 1999 y 2000 no tenía esta opción, es decir, no podía plantear a la Administración una consulta vinculante sobre la existencia de MEV, y la ley decía expresamente que era la Administración quien tenía que probar los fines de fraude o evasión fiscal, ¿cómo puede decirse ahora al contribuyente que era él quien tenía que probar la inexistencia de ese fraude?

Es la inversión de la carga de la prueba que opera a partir de 2001 la que justifica la otra novedad: que los contribuyentes puedan plantear consultas a la Administración sobre la concurrencia o no del MEV. Esta facultad no tenía sentido antes de la reforma dado que era la Administración la que tenía que probar los fines de fraude o evasión fiscal. Y si el contribuyente que se planteaba realizar una fusión en 1999 y 2000 no tenía esta opción, y la ley decía expresamente que era la Administración quien tenía que probar los fines de fraude o evasión fiscal, ¿cómo puede decirse ahora al contribuyente que era él quien tenía que probar la inexistencia de ese fraude?