

FEAC

PROPUESTAS **CEV** PARA LA
MEJORA DE LA FISCALIDAD EN LA
REESTRUCTURACIÓN
EMPRESARIAL

PROPUESTAS PARA HOMOGENEIZAR EL RÉGIMEN ESPECIAL NACIONAL
DE FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS, CANJE DE
VALORES Y CAMBIO DE DOMICILIO SOCIAL (FEAC),
CON LA NORMATIVA EUROPEA

Este documento ha sido elaborado por el siguiente grupo de trabajo:

Laura Vicente, presidenta de la Comisión de Economía y Fiscalidad de CEV (Gesem Consultoría)

Germán Rodrigo (Grant Thornton)

Jaime De la Rosa (KPMG)

Luis Chinchilla (APAFCV)

Ana M^a Martí Sanz (NDCS Castellón)

Nuria Sigüenza (Cuatrecasas)

Rafael Fernández (AJEV)

Ricardo Miralles (CEV)

Amparo Martí (CEV)

[Las opiniones expresadas en este documento son responsabilidad exclusiva de los autores y no representan necesariamente la posición oficial de las asociaciones y empresas a las que representan.]

Este informe fue aprobado:

Por la Comisión de Economía y Fiscalidad de la CEV el 11 de marzo del 2024

Por los órganos de gobierno de la CEV, Comité Ejecutivo y Junta Directiva, el 21 de marzo 2024

INTRODUCCIÓN	2
1. MODIFICACIÓN NORMATIVA.....	5
1.1. Disposiciones legales; LIS y LGT.....	5
1.1.1. Concepto básico de la norma antiabuso europea.....	5
1.1.2. Adecuada transposición de la directiva comunitaria aplicable e invocación del efecto directo vertical de las directivas	5
1.1.2.1 Modificación del artículo 76.2. de la LIS.....	6
1.1.3. Creación de un procedimiento especial en el seno de la inspección de los tributos.....	7
1.1.3.1. Ampliación redacción del art. 89.2 de la LIS	8
1.1.3.2. Adición artículo 159 bis a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. ...	8
1.2. Disposiciones reglamentarias; RIS y Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria.....	9
1.2.1. Adición artículo al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades sobre la solicitud de aprobación del Régimen 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	10
1.2.2. Adición artículo 194 bis al Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio.....	12
2. ACCIÓN ADMINISTRATIVA	14
2.1. Contextualización	14
2.2. Mayor Transparencia.....	14
2.3. Cooperación preventiva de la AEAT.....	15
3. CONCLUSIONES.....	17

INTRODUCCIÓN

El buen funcionamiento del sistema tributario depende en gran medida de que se logre garantizar un equilibrio entre los derechos y las obligaciones de los contribuyentes y de las Administraciones Públicas. Para ello, el gasto público deberá asignar de forma equitativa los recursos públicos, y su programación y ejecución deberán responder a criterios de eficiencia y economía. El desequilibrio entre derechos y obligaciones de las partes condiciona significativamente la evolución de los agregados económicos, la competitividad de las empresas y la toma de decisiones en operaciones de inversión, necesarias para la creación de riqueza y de puestos de trabajo, y de una mejora de la productividad que nos permita mejorar la conciliación de la vida familiar y profesional.

A nivel global, la carga fiscal en España es más elevada, si se compara con la de otras economías de nuestro entorno. Según los últimos datos de OCDE, en 2022 los ingresos fiscales en términos de PIB se situaron en nuestro país en el 37,5 %; 3,5 puntos por encima de la media de los países de la OCDE (34,0 %). En el ámbito europeo, los últimos datos de Eurostat estiman que la presión fiscal en España fue en 2022 del 38,3 %; 2,9 puntos inferior a la media de los países de la UE (41,2 %). Sin embargo, esta diferencia no se debe a la presión fiscal que soportan las empresas, ya que la recaudación por el Impuesto sobre Sociedades (IS, en adelante) más las cotizaciones a la Seguridad Social a cargo de la empresa suman en España el 12,6 % del PIB; 2,6 puntos más que la media de los países de la UE (10 %). Para valorar la presión fiscal total de las empresas en España habría que sumar el resto de impuestos y cargas que soporta el tejido productivo tanto a nivel nacional como a nivel autonómico y local.

Esto es especialmente relevante si se tiene en cuenta que el tejido empresarial está formado mayoritariamente por pequeñas y medianas empresas. Los últimos datos del INE (reflejados en el DIRCE 2023) revelan que el 99,89 % de las empresas españolas tienen menos de 250 trabajadores y, según el Instituto de Empresa Familiar, el 89 % del total de empresas en nuestro país son empresas familiares. Las empresas familiares crean el 67 % del empleo privado, y generan el 57,1 % del PIB del sector privado ¹.

Por otra parte, el contexto geopolítico y el panorama socioeconómico y laboral al que se enfrentan los agentes económicos en general, y las empresas en particular, son extraordinariamente complejos. Frente a esta realidad, llena de incertidumbre, las empresas necesitan un entorno seguro y un clima favorable que les permita desarrollar su actividad y afrontar su futuro como organizaciones menos dependientes del emprendedor que las creó y más capaces de sobrevivir a las generaciones familiares que las suceden.

Con este objetivo, las empresas necesitan acometer reestructuraciones para adecuarse a las exigencias del mercado global, competir en mejores condiciones, optimizar sus recursos y, en definitiva, para mantenerse productivas, crecer y seguir generando riqueza y empleo en el futuro. Sin embargo, estas reestructuraciones pueden llevar aparejado, en determinados casos, un elevado coste fiscal. En España a las operaciones de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias, canjes de valores y a las operaciones de cambio de domicilio social se les aplica el régimen especial del capítulo VII del Título VII de la Ley de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) –Régimen

¹ [Aportación a la sociedad - Instituto de la Empresa Familiar \(iefamiliar.com\)](https://www.iefamiliar.com/aportacion-a-la-sociedad)

Fiscal de Fusiones, Escisiones, Aportación y Canje (en adelante, Régimen FEAC)–, que transpone la Directiva 2009/133/CE). Este régimen especial, de diferimiento o neutralidad, pretende mitigar el impacto fiscal, para evitar que dicho coste fiscal suponga un obstáculo a la realización de las operaciones de reestructuración empresarial.

Sin embargo, en los últimos años, la inspección de los tributos ha aplicado de manera restrictiva el concepto contenido en la normativa del IS de los motivos económicos válidos para que la operación de reestructuración proyectada cumpla el Régimen FEAC, rechazando su aplicación y generando así una relevante inseguridad jurídica entre los contribuyentes. El crecimiento de las empresas permitiría abordar el futuro con mayor seguridad², y para ello es necesario contar con la seguridad jurídica que falta en esta parte del ámbito tributario.

Es necesario hacer constar que las últimas reformas de la LGT pretendían introducir seguridad jurídica convirtiendo las consultas vinculantes en el guion de actuación para los órganos de la Administración tributaria³; pero ciertamente no está siendo así. Quizás la reforma de 2015 pretendía incorporar un régimen similar al que tiene el País Vasco en su régimen foral, en el que es posible acordar con carácter previo a la operación el entendimiento de la motivación para su ejecución. Pero lo cierto es que los órganos de la Administración tributaria no están siguiendo los criterios o interpretaciones que emite la Dirección General de Tributos (DGT, en adelante) en sus resoluciones. **El sistema de consultas tributarias en el régimen común no es el adecuado. Es necesario exigir una nueva regulación nacional que permita la aplicación directa del derecho comunitario;** de un lado procediendo a modificar las disposiciones normativas nacionales y de otro, a permitir un dialogo transparente entre contribuyente y Agencia Tributaria, por ejemplo, haciendo públicos los criterios (internos) interpretativos de la Administración tributaria para que el contribuyente pueda conocer su entendimiento y de este modo conseguir seguridad jurídica⁴ previa a la hora de tomar decisiones empresariales de optimización y ordenación.

Según el Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio (publicado en el BOE de 29 de junio de 2023)⁵, que regula el contenido y ejecución de las operaciones de reestructuración, estas tienen una tipología muy variada. Estas operaciones de reestructuración pueden estar amparadas por el Régimen Fiscal de Fusiones, Escisiones, Aportación y Canje del capítulo VII LIS, siempre y cuando la operación se efectúe por motivos económicos válidos y no con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal⁶

² En 2017 el 43 % de la recaudación total de la Seguridad Social y el 60 % de la recaudación por el Impuesto de sociedades correspondieron a las empresas familiares, según datos del Instituto de empresa familiar.

³ Artículo 89.1 Ley general tributaria 58/2003.

⁴ La Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

ha permitido superar, en parte, la opacidad interpretativa. PABLO ROBLES artículo de opinión relativo al INFORME 292-05 INF 2005 firmado por el director general de Tributos Don José Manuel Bunes Ibarra, emitido solo 18 meses después de la entrada en vigor del RD Legislativo 4/2004 que debía ser aplicado.

⁵ Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a la consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de la Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea ([BOE núm. 154, de 29/06/2023](#)).

⁶ Artículo 89.2 Ley del impuesto sobre Sociedades Ley 27/2014.

Ponemos de relieve los dos **conceptos jurídicos indeterminados** que contiene este artículo porque son precisamente **respecto de los que reclamamos mejor definición**, en el sentido que expone y recoge la propia exposición de motivos de la Ley que circunscribe las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito de la ventaja fiscal obtenida en la operación en cuestión.

En todas las operaciones de reestructuración pueden darse ahorros fiscales, pero lo relevante es que la razón de la operación no sea este ahorro sino cualquier otra motivación económica que la directiva y su jurisprudencia califica como válida. En este sentido, la interpretación de la validez según la actuación de comprobación de la Administración tributaria viene dada por descarte o exclusión; es decir, siempre que no se produzca alguno de los siguientes supuestos:

- a) No concurre abuso de derecho por parte del contribuyente, es decir el régimen FEAC no puede amparar prácticas abusivas. Concepto de nuevo indeterminado respecto del que sin embargo los tribunales europeos tienen abundante desarrollo interpretativo aplicable a todos los países de la UE.
- b) Deben ser consideradas las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores a la operación para concluir si efectivamente ha habido o no un ahorro fiscal encubierto y éste era el determinante de la operación. Son las inferencias fácticas obtenidas por estas circunstancias las que determinan si el motivo preponderante fue o no el fiscal.

En este contexto, la Confederación Empresarial de la Comunitat Valenciana ha constituido un Grupo de Trabajo con el objetivo de plantear medidas tendentes a reducir la litigiosidad y reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes respecto a las operaciones de reestructuración.

Nuestro objetivo es **conocer con claridad y transparencia previa** cuál es el criterio de la Administración en la aplicación de estos conceptos. Esto permitiría al contribuyente entender cuáles son los límites o interpretaciones de la norma y, en consecuencia, conocer cuáles son los potenciales riesgos. El actual modelo de consultas vinculantes de la DGT, está dejando al contribuyente sin certeza jurídica, ya que, pese a confirmar la validez del motivo económico expuesto por el contribuyente; posteriormente los órganos de inspección de los tributos interpretan de otro modo dicha motivación y reclaman la regularización de “la ventaja fiscal”, cuya cuantificación tampoco es clara en la norma y queda de nuevo al arbitrio de la Administración.

A continuación, se trasladan una serie de propuestas que se han agrupado en dos apartados. En primer lugar, las que requieren de una modificación normativa –leyes y reglamentos- y, en segundo lugar, aquellas que requieren de acción administrativa.

1. MODIFICACIÓN NORMATIVA

1.1. Disposiciones legales; LIS y LGT

1.1.1. Concepto básico de la norma antiabuso europea

Las cláusulas antiabuso recogidas en la normativa comunitaria constituyen una herramienta que acotan la denegación de beneficios fiscales en las operaciones cuyo único objetivo -u objetivo principal- es obtener una rebaja fiscal con abuso de derecho; es decir, cuando la operación carece de una justificación económica que motive la obtención de la ventaja fiscal. Para el caso concreto de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones, el régimen fiscal aplicable viene enmarcado por la Directiva 90/434/CEE. Esta norma posibilita a los Estados miembros de la UE negar la aplicación del régimen fiscal especial cuando haya fraude o evasión fiscal.

Sin embargo, la trasposición de esta Directiva a la normativa española del IS incluyó esta cláusula antiabuso de modo diferente, asociando la ausencia de motivo económico válido en la operación con la finalidad de lograr una ventaja fiscal⁷. Frente a ello, el TJUE, en algunas de sus sentencias⁸, establece que el simple rechazo de la existencia de motivos económicos válidos en vía administrativa no debería llevar sin más a la inaplicación del régimen; dado que, de acuerdo con la Directiva, para rechazar la aplicación del régimen tributario es necesario probar que efectivamente se ha producido fraude fiscal.

1.1.2. Adecuada transposición de la directiva comunitaria aplicable e invocación del efecto directo vertical de las directivas

En ocasiones los Estados miembros han exigido requisitos adicionales no previstos en la Directiva 90/434/CEE, que impiden la aplicación del régimen FEAC. Esto ha dado lugar por ejemplo al procedimiento infractor 2018/4084 interpuesto por la Comisión de la Unión Europea al Estado español, por exigir ramas de actividad en cada sociedad escindida en el procedimiento de escisión total no proporcional desde el punto de vista cualitativo. Ello porque la citada Directiva se limita a exigir una atribución participativa a los socios en las sociedades beneficiarias proporcional a la que ostentaban en la escindida, es decir, proporcionalidad cuantitativa, sin que de ello se desprenda sin más el requisito de que dicha atribución proporcional deba proyectarse necesariamente sobre todas y cada de las nuevas sociedades beneficiarias, o proporcionalidad cualitativa.

En casos como el citado, o en otros, donde la norma española no se haya transpuesto o se haya realizado de una manera distinta a la prevista por la directiva aplicable; el sujeto pasivo tiene la opción de invocar el efecto vertical de la directiva correspondiente, para salvaguardar sus derechos⁹. Asimismo, en aras a actuar con una mayor seguridad jurídica,

⁷ Alonso García, J. (2022). Evolución de las cláusulas antiabuso en la normativa y jurisprudencia comunitaria. *Cuadernos de formación. Instituto de Estudios Fiscales*, 28/2022, 17-32

⁸ Rodrigo Chaques, G. (2021). El concepto de ventaja fiscal en el régimen de diferimiento tributario ante la ausencia de motivo económico válido, antes y después de la ley 27/2014, de 27 de noviembre. *Revista de contabilidad y tributación. CEF*, 463, 83-104

⁹ Ver sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 13 de junio de 2023 ([ECLI:ES:TSJCL:2023:2775](#)) que analiza la aplicación del régimen especial de reestructuración empresarial a una

conviene al sujeto pasivo contrastar y complementar las resoluciones y sentencias internas con los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la materia.

Para asegurar una correcta aplicación de la normativa comunitaria en relación con las escisiones totales no proporcionales sería conveniente modificar la LIS.

1.1.2.1 Modificación del artículo 76.2. de la LIS

2. 1.º *Tendrá la consideración de escisión la operación por la cual:*

a) Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, o bien participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital social de estas, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior.

c) Una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en estas, y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio, al menos, participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior.

~~**2.º En los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad.**~~

operación de escisión total no proporcional y que establece que la exigencia que incorpora el artículo 76.2.2. de la LIS resulta contraria a la norma europea. Y [post de CUATRECASAS](#) sobre la sentencia.

23.º Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

34. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.

45. Tendrá la consideración de canje de valores representativos del capital social la operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

56. El régimen tributario previsto en este capítulo será igualmente aplicable a las operaciones en las que intervengan contribuyentes de este Impuesto que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas en los apartados anteriores.

67. El régimen tributario previsto en este capítulo será igualmente aplicable a las operaciones de cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, respecto de los bienes y derechos situados en territorio español que queden afectados con posterioridad a un establecimiento permanente situado en dicho territorio. A estos efectos, las reglas previstas en este régimen especial para los supuestos de transmisiones de bienes y derechos serán de aplicación a las operaciones de cambio de domicilio social, aun cuando no den lugar a dichas transmisiones.

1.1.3. Creación de un procedimiento especial en el seno de la inspección de los tributos

Con el objetivo de dotar de mayor seguridad jurídica y reforzar las garantías y derechos del contribuyente una vez se hayan iniciado actuaciones inspectoras que tengan por objeto una operación acogida al régimen FEAC, proponemos que se añada en la LGT un procedimiento *ad-hoc* similar al exigido para declarar el conflicto en la aplicación de la norma, incardinado en el seno del procedimiento inspector, en el que intervengan varios funcionarios, algunos de ellos pertenecientes a la DGT y que finalmente concluya con la emisión de un informe especial.

Consideramos que esta medida tiene todo el sentido, pues tanto el conflicto en la aplicación de la norma tributaria como la inexistencia de motivos económicos válidos son cláusulas antiabuso establecidas por el legislador que merecen el mismo tratamiento y complejidad procedimental para su aplicación por parte de la Administración.

Adicionalmente, los informes resultantes podrían publicarse en la página web de la AEAT, al igual que se publican los de declaración de conflicto pudiendo ilustrar al contribuyente en casos muy concretos acerca del por qué y bajo qué circunstancias la AEAT estima que no existe motivación, siendo de mayor utilidad que las actuales resoluciones de la DGT que dejan siempre la respuesta abierta a las circunstancias que puedan apreciarse por la inspección en cada caso.

1.1.3.1. Ampliación redacción del art. 89.2 de la LIS (negrita cursiva el añadido)

Art. 89.2 LIS.- Aplicación del régimen fiscal.

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 la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Para que la Administración tributaria pueda declarar que la operación no se ha efectuado por motivos económicos válidos sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para la declaración de la inexistencia de motivos económicos válidos en operaciones de reestructuración empresarial.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.

1.1.3.2. Adición artículo 159 bis a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 159 bis. Informe preceptivo para la declaración de la inexistencia de motivos económicos válidos en operaciones de reestructuración empresarial del Título VII, Capítulo VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 89.2 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, para que la inspección de los tributos pueda declarar la inexistencia de motivos económicos válidos deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir la inexistencia de motivos económicos válidos lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días hábiles para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

4. *El plazo máximo para emitir una propuesta de informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva.*
5. *Cuando la Comisión consultiva emita el informe, se comunicará al interesado quien dispondrá de un plazo de 15 días hábiles para presentar frente al mismo alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.*
6. *El plazo máximo para emitir el informe definitivo será de un mes desde el final del plazo de los 15 días hábiles del apartado anterior.*
7. *A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 150 de esta Ley.*
8. *Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado 6 sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.*
9. *El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración de inexistencia de motivos económicos válidos.*
10. *El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración de inexistencia de motivos económicos válidos.*

1.2. Disposiciones reglamentarias; RIS y Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria

La falta de seguridad jurídica supone un límite a la competitividad empresarial y al crecimiento agregado. En el caso concreto del régimen FEAC, esta realidad se traduce, por un lado, en un freno al crecimiento de las empresas españolas que necesiten acometer operaciones de reestructuración para seguir desarrollando su actividad y, por otro, en una barrera de entrada a la inversión de empresas extranjeras.

En aras de evitar estas mermas, en este apartado se propone la creación de un procedimiento que, de forma similar al existente en relación al régimen de imputación de ingresos y gastos en el IS, permita resolver los conflictos entre contribuyente y Administración sobre la existencia de motivos económicos válidos sin llegar a abrir un procedimiento judicial. De este modo, además de proporcionar una mayor seguridad jurídica a través del establecimiento de un diálogo entre la Administración y el administrado, se evitarían los costes administrativos derivados del conflicto y los costes tributarios. El procedimiento propuesto está alineado con la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, cuyo objeto es lograr un equilibrio entre las relaciones de la Administración con los administrados y reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario; todo ello, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Asimismo, este procedimiento “prejudicial” permitiría reducir la carga de trabajo de los tribunales y, en consecuencia, agilizar su actividad.

En línea con la reducción de la litigiosidad y el refuerzo de la seguridad jurídica de los contribuyentes, el procedimiento propuesto sustituye el silencio negativo por el positivo.

1.2.1. Adición artículo al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades sobre la solicitud de aprobación del Régimen 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

Artículo XXX. Aprobación de Régimen 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

1. Las entidades sujetas a esta norma, así como los contribuyentes sujetos a otros impuestos de naturaleza personal, podrán presentar una solicitud ante la Administración tributaria para que la aplicación del referido régimen fiscal del capítulo VII de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre tenga confirmación fiscal por la Administración tributaria a fin de alcanzar la máxima seguridad jurídica en el ámbito de su artículo 89 apartado segundo.

2. La solicitud deberá contener los siguientes datos:

- a) Descripción de los sujetos pasivos y contribuyentes e Impuestos afectados sobre los cuales tendría impacto el citado régimen fiscal incluyendo además los territorios afectados en el caso que no impactara exclusivamente sobre territorio común y/o español.*
- b) Descripción de la operación jurídico mercantil u operaciones de otra naturaleza a realizar, así como la secuencia de la misma, con todo detalle, incluyendo cualquier beneficio y/o crédito fiscal que cualquiera de las entidades detentara o afectara a cualquiera de los sujetos y contribuyentes implicados en la operación y los periodos impositivos en los cuales se aplicaría y tendría efectos el régimen especial.*
- c) Justificación detallada de la motivación económica de la operación a realizar que permita la aplicación del citado régimen especial de conformidad con la normativa española y europea vigente, sin que sea suficiente alegar motivos genéricos o de definición amplia e identificando la ventaja fiscal, caso que la hubiera.*
- d) Descripción de la jurisprudencia de los Tribunales jurisdiccionales y/o doctrina de la Administración tributaria incluyendo Tribunales Económico Administrativos aplicable, caso que se considere necesario.*

3. La solicitud se presentará con, al menos, 3 meses de antelación a la fecha del primer acuerdo jurídico en que se inicie el proceso establecido en el ámbito objetivo del libro primero del RD-ley 5/2023 así como las operaciones societarias de ampliación de capital como consecuencia de operaciones de canje de valores y aportaciones de activos.

El contribuyente podrá desistir de la solicitud formulada.

4. La Administración tributaria podrá recabar del contribuyente cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios.

El contribuyente podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes.

5. Será competente para instruir el procedimiento el inspector-jefe regional designado con carácter general en cada Delegación Especial de la Administración Tributaria para resolver este tipo de solicitudes.

Instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al contribuyente, quien dispondrá de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes e incluso presentar modificaciones a las operaciones inicialmente planteadas.

6. La resolución que ponga fin al procedimiento podrá:

- a) Aprobar la aplicación del régimen especial en los términos propuestos por el contribuyente.
- b) Aprobar la aplicación del régimen especial en los términos propuestos por el contribuyente, pero añadiendo cualquier condición y/o limitación necesaria para la efectiva ejecución de la operación mercantil y/o fiscal y necesaria para sujetarse a dicho régimen.
- c) Desestimar la aplicación del régimen especial en los términos formulados por el contribuyente.

La resolución será motivada.

El procedimiento deberá finalizar antes de 3 meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los Registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano, siempre que dicha subsanación fuera sustancial.

Podrá ampliarse dicho plazo a otros 3 meses en los casos excepcionales en que se considere que, dada la especificidad y/o complejidad del caso, se requiera la confirmación de la Dirección General de Tributos a juicio del actuario interviniente, motivándose por escrito dicha ampliación y considerándose como un acto de trámite.

7. Transcurrido el plazo a que hace referencia bien de 3 o de 6 meses en total de los apartados anteriores sin haberse producido una resolución expresa, se entenderá aprobado la aplicación del régimen fiscal especial propuesto por el contribuyente o modificado por el mismo a lo largo del procedimiento.

8. Dicho régimen, posteriormente, sólo será inaplicable en supuesto de comprobación por los órganos de la inspección en el caso que el contribuyente no se hubiera ajustado a la realidad de forma sustancial en el escrito de solicitud y/o no hubiera cumplido con las condiciones y limitaciones impuestas y siempre que, en cualquier caso, hubiera prevalecido como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal.

9. La Resolución definitiva dictada seguirá el régimen de recursos previstos con carácter general.

1.2.2. Adición artículo 194 bis al Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio.

Artículo 194 bis. Declaración de la inexistencia de motivos económicos válidos en operaciones de reestructuración empresarial del Título VII, Capítulo VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

1. Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir la inexistencia de motivos económicos válidos, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

2. Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la inexistencia o no de motivos económicos válidos, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurre la inexistencia de motivos económicos válidos remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector prevista en el apartado 3 del artículo 150 de dicha Ley.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase motivadamente que no concurren dichas circunstancias devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario

3. La Comisión consultiva emitirá una propuesta de informe en la que, de forma motivada, se indicará si procede o no la declaración de inexistencia de motivos económicos válidos. Dicha propuesta se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente, que ordenará su notificación al obligado tributario iniciándose un plazo de 15 días hábiles para que el interesado pueda presentar alegaciones o proponer la prueba pertinente. La comisión consultiva dispondrá de un plazo máximo de 1 mes para emitir el informe definitivo.

4. En el ámbito de competencias del Estado, la Comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad.

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán dos representantes de esta designados por el director del departamento competente pudiendo ser uno de ellos el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente.

5. La suspensión del cómputo del plazo de duración del procedimiento se producirá por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado a que se refiere el apartado 1 de este artículo hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión.

Dicha suspensión no impedirá la práctica de las actuaciones inspectoras que durante esta situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no

relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión consultiva, en cuyo caso continuará el procedimiento respecto de los mismos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 150.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

6. Trimestralmente se publicarán los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado o no la inexistencia de motivos económicos válidos en operaciones de reestructuración empresarial. En el ámbito de competencias del Estado se publicarán en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En dichas publicaciones se guardará la debida reserva en relación a los sujetos afectados.

2. ACCIÓN ADMINISTRATIVA

2.1. Contextualización

Una muestra de la litigiosidad que generan este tipo de cuestiones puede encontrarse en la cantidad de reclamaciones que conocen y resuelven los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. En 2022, según la memoria anual del Tribunal Económico-Administrativo Central, entraron un total de 230.043 reclamaciones, de las cuales se estimaron 93.928 (un 37,09 %). A nivel autonómico, el porcentaje de resoluciones estimatorias es aún mayor. El TEAR de la Comunitat Valenciana atendió 29.754 reclamaciones, de las cuales se estimaron 15.489 (un 50,97 %). Las reclamaciones relativas al IS ascendieron a 1.116 en el TEAR de la Comunitat, de las cuales se estimaron el 48,06 %. Además, algunas de las reclamaciones que se desestiman por parte de los Tribunales Económico-Administrativos derivan en contenciosos ante los Tribunales Superiores de Justicia o ante la Audiencia Nacional.

La resolución de estas reclamaciones y recursos supone un elevado coste administrativo. En este sentido, evitar la vía judicial en este tipo de procedimientos, además de reducir la carga de expedientes de los tribunales, podría suponer un ahorro de recursos públicos.

En este sentido, el Código de Buenas Prácticas Tributarias, elaborado en el seno del Foro de Grandes Empresas, impulsado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que fue aprobado el 20 de julio de 2010 y que deriva de las recomendaciones del Foro de Administración tributaria de la OCDE, en concreto de la IVª reunión de la FAT celebrada en 2008, donde por primera vez se utilizó el término *relación cooperativa* para referirse a un nuevo modelo de relación con los contribuyentes basado en la confianza mutua y la cooperación, contiene una serie de recomendaciones que mejorarían la aplicación del sistema tributario español y contribuirían a elevar los niveles de seguridad jurídica. Estas recomendaciones, que serían asumidas voluntariamente por la Administración Tributaria y las empresas adheridas al Código de Buenas Prácticas Tributarias, tienen como objetivo lograr un mejor y más eficaz cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de una mayor y mejor cooperación entre Administración y contribuyentes.

Con este objetivo, a continuación, se trasladan una serie de propuestas agrupadas en las que aportan una mayor transparencia y las que contribuyen a una mayor cooperación con la Administración.

2.2. Mayor Transparencia

- **Uso generalizado de disposiciones ministeriales interpretativas.**

Durante los últimos años la AEAT ha utilizado la publicación de “Notas” en diversos temas como forma de trasladar criterios generales que en ningún caso tienen valor jurídico real. Aunque es un primer paso por parte de la AEAT para difundir criterios generales, parece del todo insuficiente, en la medida que no tienen carácter vinculante.

En paralelo a la función aclaratoria de las resoluciones emanadas de la DGT cabe también poner en valor la labor exegética de las disposiciones ministeriales interpretativas establecido por el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Dado que las disposiciones ministeriales tienen carácter vinculante y son de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración Tributaria (tanto de aplicación de los tributos y revisores como Tribunales Económico-Administrativos), contribuyen en

mayor medida a reforzar el principio de seguridad jurídica. Sería deseable, por tanto, potenciar el uso de estas disposiciones ministeriales, de obligada publicación en el BOE, frente a la simple publicación de criterios interpretativos en la página web de la AEAT.

- **Mayor concreción de conceptos tributarios indeterminados.**

El uso indiscriminado de “conceptos jurídicos indeterminados” (motivo económico válido, rama de actividad, ventaja fiscal), que no aparecen definidos en la norma interna ni en la comunitaria, genera conflictos permanentes entre Administración y administrados y constituye una fuente creciente de litigiosidad. La falta de criterios claros por parte de la DGT, así como la interpretación ciertamente restrictiva por parte de la inspección de los tributos, llevan en muchos casos a situaciones indeseables.

Por todo ello, sería deseable una modificación legislativa mediante un estudio crítico previo con el objetivo de cerrar esos vacíos legales que tanto perjuicio han generado.

- **Publicación anual de una guía de motivos económicos válidos.**

Una forma de proporcionar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y de elevar el nivel de transparencia de la Administración Tributaria consistiría en crear un apartado en la página web de la AEAT que recoja sus interpretaciones en relación a la consideración o no de los motivos económicos como válidos, así como a la imputación temporal de las operaciones de reestructuración empresarial.

Podría tratarse de una lista abierta que aglutinara los criterios de la Agencia Tributaria y pudiera servir de guía a las empresas, recogiendo, entre otros, los conceptos que se aceptan como motivos económicos válidos en las diferentes consultas vinculantes que se vayan resolviendo.

De este modo, se garantizaría, tanto al contribuyente como al órgano revisor, que las operaciones de reestructuración proyectadas se realizan bajo el paraguas de la LIS.

2.3. Cooperación preventiva de la AEAT

Con el objetivo de reducir la litigiosidad y mejorar la calidad del sistema actual, la consulta tributaria debería convertirse en un mecanismo más ágil y eficaz de comunicación entre la Administración y los obligados tributarios.

Para ello, algunas de las acciones que deberían llevarse a cabo son:

- **Reducción de los plazos de respuesta de las consultas tributarias.**

Para conseguir la deseada fluidez deberían reducirse los plazos de contestación de que dispone actualmente la DGT. El plazo actual, fijado en seis meses, sigue siendo un plazo ciertamente dilatado en el tiempo, que incluso no se cumple en numerosas ocasiones, provocando que el contribuyente en algunas ocasiones tenga que tomar decisiones a ciegas en ese momento por desconocimiento de cuál es la posición de la Administración.

- **Mayor concreción y especificidad en la resolución de las consultas tributarias.**

En aras de proporcionar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, sería deseable que las resoluciones fueran más concretas. En muchas ocasiones, dicha resolución no deja de ser más que una reproducción literal de normas convirtiendo dicha contestación en un glosario superpuesto de preceptos ya conocidos sobradamente por el consultante.

Concretamente respecto a la interpretación del concepto de “motivo económico válido” las respuestas más recientes de la DGT no entran a valorar la validez de la motivación económica de las operaciones si no que remiten a la posterior comprobación de los hechos por parte de la inspección de los tributos. Son varias las consultas vinculantes¹⁰ que, ante la pregunta de si se consideran o no válidos los motivos a los que se alude, son contestadas con un texto genérico que deja en manos de una comprobación posterior esta valoración. Es decir, las respuestas a las consultas vinculantes quedan vacías de contenido.

Una forma de mejorar la concreción de las resoluciones podría ser la creación de un sistema por la que la DGT pudiera dirigirse al administrado correspondiente antes de proceder a contestar cada consulta, a fin de aclarar cualquier aspecto adicional que resultase esencial para dar una respuesta.

- **Potenciación del uso de Resoluciones de la DGT.**

En determinados supuestos¹¹, la DGT ha dictado resoluciones con la finalidad de establecer criterios interpretativos para la aplicación de la normativa. La publicación de estas interpretaciones en el BOE contribuye a la seguridad jurídica puesto que estas resoluciones son de obligado cumplimiento para los funcionarios de la AEAT y por tanto estos conceptos dejan de estar sometidos al criterio del órgano de comprobación.

- **Limitar la acción interpretativa únicamente al IS.**

Cuando la comprobación por parte de la Administración tributaria determine la inaplicación del régimen tributario del artículo 89.2 de la LIS, la eliminación de la ventaja fiscal debe limitarse exclusivamente al IS y no extenderse a otras figuras impositivas como el IP o el ISD.

El régimen FEAC pretende neutralizar temporalmente y diferir el impacto de la transmisión que se produce en las operaciones de reestructuración. Sin embargo, la acción interpretativa de la inspección en sus procesos de verificación del motivo económico, plantea en algunos supuestos la creación de una “ficción tributaria” que permita identificar la ventaja fiscal sobre hechos no sucedidos. Esto es un exceso interpretativo que supera con creces el espíritu de las directivas comunitarias con el simple objetivo de hacer valer su capacidad inspectora sobre los límites del ordenamiento, desviando, podríamos decir, el uso de sus facultades de inspección a las de recaudación.

¹⁰ Algunas de las consultas tributarias vinculantes en las que se ha advertido el uso de un texto genérico para dar respuesta a la pregunta de si se consideran o no válidos los motivos económicos de una operación de reestructuración empresarial son: V1829-23, V1854-53, V1858-23, V1897-23, V1985-23 y V3099-23.

¹¹ Conceptos en relación a los cuales la DGT ha dictado resoluciones: limitación de gastos financieros (16/07/2012) y deducibilidad de los intereses de demora en actos de inspección (04/04/2016) entre otros.

3. CONCLUSIONES

El objetivo principal de las medidas propuestas en este documento no es otro que proporcionar a las empresas españolas, y en particular a las de la Comunitat Valenciana. Un entorno justo, equitativo y previsible dentro del mercado interior de la UE. Un “*level playing field*”, con reglas de juego claras y aplicables de modo uniforme a todas las empresas, independientemente de su domicilio fiscal, promueve la competencia leal y contribuye de ese modo a la generación de dinámicas positivas entre la actividad económica, la creación de empleo, la recaudación fiscal y los avances en el Estado de bienestar social y su financiación.

Para ello, la seguridad jurídica es un requisito previo imprescindible e ineludible, en un Estado de derecho avanzado y moderno, y todas y cada una de las medidas propuestas contribuyen a que el marco legal esté dotado de la mayor claridad, certeza y previsibilidad posible.

Las medidas propuestas no pretenden lograr una mayor ventaja fiscal para las empresas que apliquen el régimen FEAC, ni convertir España en un paraíso fiscal, sino acercar el sistema tributario y su aplicación práctica a los estándares que imperan en el mercado interior de la UE; el entorno natural de nuestras empresas y en el que compiten e invierten.

En este sentido, todas y cada una de las propuestas detalladas en este documento, desde las que abordan modificaciones normativas –Ley General Tributaria y Ley de Impuesto sobre Sociedades; Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección y Reglamento del Impuesto sobre Sociedades- hasta las de acción administrativa, contribuyen a que el marco legal, su interpretación y la aplicación práctica de las operaciones realizadas por las empresas españolas se aproxime a los niveles en los que operan y compiten las empresas en el resto de la Unión.

