

INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA. CONFLICTO Nº 18 PUBLICADO EN SEPTIEMBRE DE 2024.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 206.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y de acuerdo con lo establecido en el artículo 194.6 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se procede a publicar copia del informe de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma tributaria relativo al contribuyente "SOC 1". La denominación de este informe será "Impuesto sobre Sociedades. Reducción de capital con devolución de aportaciones en especie, materializando pérdidas latentes que compensan las plusvalías obtenidas por la transmisión a terceros de otros elementos patrimoniales".

En relación con la versión del informe que es objeto de publicación, se ha eliminado la información necesaria para guardar la debida reserva en relación con los sujetos afectados.

**INFORME DE LA COMISIÓN CONSULTIVA SOBRE CONFLICTO EN LA
APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA**

Esta Comisión consultiva ha recibido solicitud de informe preceptivo acerca de la posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma, en relación con el expediente de comprobación que se está instruyendo por la Dependencia de Inspección de la AEAT en XX respecto del siguiente obligado tributario:

SOC 1

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 15 y 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y el artículo 194 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los Tributos (en adelante, RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, procede la emisión del presente informe.

ÍNDICE

ANTECEDENTES.....	4
PRIMERO	4
SEGUNDO.....	4
HECHOS	4
PRIMERO. CONSTITUCIÓN, OBJETO SOCIAL Y REFERENCIA a los ingresos y los gastos de la sociedad	4
a) Constitución y objeto social.	4
b) Actividad realizada. Medios personales y materiales.	5
c) Ingresos de la sociedad.	6
d) Gastos de la sociedad	6
SEGUNDO. DECLARACIONES PRESENTADAS.....	7
TERCERO. DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS.....	7
1º. Transmisión a terceros de elementos patrimoniales de titularidad de SOC 1. ..	7
2º. Reducciones de capital y reparto de prima de emisión.	11
2º.1. Reducción de capital con devolución de aportaciones en metálico y reducción de prima de emisión.....	11
2º.2. Reducción de capital con devolución de aportaciones en especie.	12
3º. Obras de arte a disposición de PF 1.....	14
4º. Ajustes extracontables.....	14
5º. Bases imponibles negativas.	15
CUARTO. ALEGACIONES PRESENTADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO...	16
FUNDAMENTOS DE DERECHO.....	18
PRIMERO. COMPETENCIA	18

SEGUNDO. PROCEDIMIENTO	19
TERCERO. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA: CONCEPTO Y REQUISITOS	21
CUARTO. CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS CONCURRENTES	25
1º. Obras de arte empleadas en la reducción de capital.	26
2º. Incoherencia de la supuesta finalidad perseguida con la operación controvertida, según las manifestaciones de SOC 1	27
3º. Las obras de arte de titularidad de SOC 1, empleadas en la reducción de capital en especie trataban de ser vendidas a terceros independientes.....	28
4º. Correlación temporal de las operaciones de venta de los elementos patrimoniales y la reducción de capital.	30
5º. Ausencia de modificación de circunstancias antes y después de la operación de reducción de capital en lo que concierne a la gestión, disponibilidad y control de las obras.	32
6º. Las obras de arte se encuentran a disposición de PF 1.....	33
7º. Ausencia de transporte de las obras de arte.....	33
8º. Ahorro fiscal obtenido.	34
QUINTO. ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS EXIGIDOS POR EL ARTÍCULO 15 LGT EN EL SUPUESTO PRESENTE. CALIFICACIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS Y SU ENCAJE EN LA FIGURA DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA.....	34
1. La operación es artificiosa o impropia para la consecución del resultado obtenido.....	35
2. No concurren efectos jurídicos o económicos relevantes al margen del ahorro fiscal derivado de las operaciones analizadas.	36
SEXTO. CONTESTACIÓN A LAS ALEGACIONES DE LA SOCIEDAD	37
SÉPTIMO. CONCLUSIONES.....	42

ANTECEDENTES

PRIMERO

Las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron con la notificación de la comunicación de inicio en fecha XX de 2023. Tienen alcance general y se refirieren al Impuesto sobre Sociedades del periodo 2018.

SEGUNDO

Como resultado de las actuaciones de comprobación realizadas se han puesto de manifiesto una serie de hechos que permiten concluir que la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie a favor de PF 1, titular de la totalidad de sus acciones, que permitió a la sociedad integrar en su base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión a PF 1 de determinadas obras de arte, podría haber sido realizada en conflicto en la aplicación de la norma tributaria, como se expondrá posteriormente.

HECHOS

PRIMERO. CONSTITUCIÓN, OBJETO SOCIAL Y REFERENCIA A LOS INGRESOS Y LOS GASTOS DE LA SOCIEDAD

a) Constitución y objeto social.

El obligado tributario SOC 1., se constituyó el XXX, según acredita la escritura pública otorgada ante el Notario con el número XXX de su protocolo.

Se encuentra íntegramente participada por PF 1, persona que también detenta el cargo de administrador único en virtud de decisión adoptada por la Junta General Universal y Extraordinaria de accionistas celebrada el XX de 20XX y elevada a escritura pública de XX de 20XX, otorgada por el Notario con el número XXX de su protocolo.

El objeto social de la entidad es:

(...)

- El negocio inmobiliario, rústico o urbano.

- (...)

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

- La explotación de fincas rústicas y la realización de actividades agrícolas, forestales y ganaderas.
- La adquisición, tenencia y enajenación de obras de arte, sea cual fuere su clase.

El domicilio social y fiscal está situado en la CALLE DS.

b) Actividad realizada. Medios personales y materiales.

La sociedad SOC 1, figura dada de alta en los siguientes Epígrafes del IAE:

Grupo/Epígrafe	Denominación
659.1	Comercio menor sellos, monedas, medallas, colecciones
659.5	Comercio menor artículos joyería, relojería, bisutería

En la comunicación de inicio del procedimiento inspector se preguntó a la sociedad por la actividad económica desempeñada. Mediante escrito presentado en fecha XX 2023 la entidad manifestó lo siguiente:

Venta obras de arte
Alquiler de inmuebles
Venta de productos agrícolas

En cuanto a la descripción de los medios materiales y personales empleados, se señalaba en escrito de la misma fecha que:

La sociedad tiene contratados 2 trabajadores en régimen agrícola para la finca rústica (1 encargado de la finca y 1 tractorista), el resto de actividad relacionada con el arte la lleva personalmente PF 1.

En particular, de la información que figura en la base de datos de la AEAT, en lo que concierne al personal de la sociedad, se deduce que figuran dados de alta en el modelo 190 los siguientes empleados por cuenta ajena que, como manifiesta SOC 1, son los guardeses de la FINCA, finca de recreo a disposición de PF 1:

NIF	Nombre	Percepción dineraria íntegra	Retenciones
XXXX	TRABAJADOR 1	31.796,47	5.450,32
XXXX	TRABAJADOR 2	20.079,46	2.359,21

La sociedad no dispone de personal contratado alguno con la cualificación necesaria para desarrollar las labores relacionadas con la gestión de las obras de arte.

Por otra parte, en el activo de la sociedad figuran básicamente los siguientes elementos patrimoniales:

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

- FINCA, situada en ZZZZ 1I, empleada como finca de ocio por PF 1, así como el mobiliario y los vehículos utilizados en la misma.
- Vivienda situada en ZZZZ 2, que transmite en el año objeto de la presente comprobación.
- Inmueble situado en ZZZZ 3, que destina al arrendamiento.
- Vivienda en ZZZZ 4, que está a disposición gratuita de familiares de PF 1.
- Gran cantidad de obras de arte y otros objetos de valor.

La sociedad no cuenta con oficina arrendada o en propiedad para el desarrollo de su actividad económica.

El domicilio social declarado, situado en la CALLE DS, es de propiedad de otra entidad controlada por PF 1.

c) Ingresos de la sociedad.

Por lo que se refiere a los ingresos declarados en el modelo 347, la sociedad obtiene los siguientes importes:

NIF	Nombre	Ingresos totales Ddos	Ingresos totales Impdos
XXXX	ENTIDAD 1	11.000,00	11.000,00
XXXX	ENTIDAD 2	11.000,00	11.000,00
XXXX	ENTIDAD 3	0,00	9.995,78
XXXX	ENTIDAD 4	0,00	2.457,51

En la contabilidad, además de los ingresos derivados de la transmisión de las dos obras de arte y del inmueble situado en ZZZ 2 – sombreados en negrita – figuran los siguientes:

(omitido)

Es decir, sin tener en cuenta los beneficios derivados de las transmisiones de los elementos patrimoniales, se observa que la sociedad obtiene escasos ingresos por la venta de productos agrícolas y subvenciones asociadas a la agricultura, junto con los importes derivados del arrendamiento del inmueble sito en ZZZ 3.

d) Gastos de la sociedad

La sociedad tiene contabilizados gastos por los siguientes importes:

(cuadro omitido)

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

En relación con los gastos, además del importe de las pérdidas afloradas como consecuencia de la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie a PF 1 (sombreados en negrita) y los gastos de intermediación y comisión asociados a la venta del inmueble situado en ZZZ 2 se encuentran gastos relacionados con el mantenimiento de la FINCA y el resto de inmuebles de titularidad de la sociedad.

SEGUNDO. DECLARACIONES PRESENTADAS

Con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, la sociedad presentó las declaraciones-liquidaciones que se detallan en el siguiente cuadro:

	EJERCICIO 2018
Fecha de inicio del período	01/01/2018
Fecha fin del período	31/12/2018
BASE IMPONIBLE	- 1.496.811,39
BASE IMPONIBLE después reserva nivelación	- 1.496.811,39

El desglose de las cantidades declaradas relativas a las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del período, aplicadas en el mismo y pendientes de compensación en períodos futuros es el siguiente:

	Pendiente de aplicar inicio período	Aplicado período	Base imponible negativa declarada en el período comprobado	Pendiente aplicar períodos futuros
EJERCICIO 2018				
1997-2014	204.720,99	0,00		204.720,99
2015	37.945,17	0,00		37.945,17
2016	100.314,35	0,00		100.314,35
2017	0,00	0,00		0,00
2018	0,00	0,00	1.496.811,39	1.496.811,39
TOTAL	342.980,51	0,00	1.496.811,39	1.839.791,90

TERCERO. DESCRIPCIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS

Al inicio del año objeto de comprobación, 2018, SOC 1, presenta un capital social de SETENTA Y UN MILLONES OCHOCIENTOS MIL CIENTO OCHENTA Y DOS EUROS (71.800.182,00 euros), dividido en un MILLÓN NOVECIENTAS CINCO MIL QUINIENTAS VEINTICINCO (1.905.525,00) acciones nominativas de treinta y siete euros con sesenta y ocho céntimos (37,68) de valor nominal totalmente suscritas y desembolsadas.

1º. Transmisión a terceros de elementos patrimoniales de titularidad de SOC 1.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Antes de entrar en el análisis de las reducciones de capital con devolución de aportaciones en metálico (la primera) y en especie (la segunda) a PF 1 en el período 2018, conviene tener en cuenta los siguientes hitos relacionados con las transmisiones a terceros independientes de tres elementos patrimoniales de titularidad de la sociedad, con especial atención a la fecha de cada uno de los acontecimientos objeto de análisis.

- 21 de marzo de 2018: SOC 1, transfiere una obra de ARTISTA 1 por valor de 10.000.000,00 euros y obtiene un **beneficio de 1.312.737,97 euros**.

El asiento concreto por el que se da de baja la citada obra es el que sigue:

(omitido)

- 26 de marzo de 2018: días después de la venta anterior **la sociedad transfiere íntegramente el líquido obtenido a PF 1**.

Dicha transferencia se contabiliza con cargo a la cuenta 551, como sigue:

FECHA	SUBCUENTA	DESCRIPCION	CONCEPTO	DEBE	HABER
26-03-18	55100001	PF 1	TRANSFER.A PF1	5.000.000,00	
26-03-18	55100001	PF 1	TRANSFER.A PF1	5.000.000,00	
26-03-18	62600001	BANCO 2	TRANSFER.A PF1	15,00	
26-03-18	62600001	BANCO 2	TRANSFER.A PF1	15,00	
26-03-18	57200002	BANCO 1	TRANSFER.A PF1		5.000.000,00
26-03-18	57200002	BANCO 1	TRANSFER.A PF1		5.000.000,00
26-03-18	57200002	BANCO 1	TRANSFER.A PF1		15,00
26-03-18	57200002	BANCO 1	TRANSFER.A PF1		15,00

La cuenta 551 refleja un saldo a favor de la sociedad como consecuencia de la entrega a PF 1 de un importe en efectivo.

- 4 de julio de 2018: la entidad transmite una obra de ARTISTA 2 por un importe de 6.032.254,04 euros, y obtiene un **beneficio de 2.895.417,32 euros**.

El asiento por el que se da de baja la citada obra es el que sigue:

(omitido)

- 9 de julio de 2018: días después de la venta, SOC 1, **transfiere nuevamente ese importe a PF 1** y lo contabiliza con cargo a la cuenta 551.

FECHA	SUBCUENTA	DESCRIPCION	CONCEPTO	DEBE	HABER
09-07-18	55100001	PF1	ENTREGA A PF 1	5.650.000,00	
09-07-18	57200002	BANCO 1	ENTREGA A PF 1		5.650.000,00

- 12 de julio de 2018: PF 1, acuerda, por un lado, **reducir el capital social de la sociedad y**, por otro, **repartir la prima de emisión, por importe global de 15.651.884,00 euros**. Como contrapartida **se da de baja la cuenta 551** en

importe equivalente al de la totalidad de las cantidades líquidas que había obtenido de las ventas anteriores y que había contabilizado en los asientos ya transcritos en los puntos previos.

Es decir, si bien los fondos obtenidos se transfieren íntegramente a PF 1 inmediatamente después de llevarse a cabo la transmisión de las obras de arte, no es hasta el 12 de julio de 2018 cuando tiene lugar la reunión de la Junta en la que se decide efectuar la referida reducción de capital, con la que da de baja de balance los importes anotados en la cuenta corriente con socios 551. Así, la reducción de capital y el reparto de la prima se instrumentan a través de la cancelación del crédito que la sociedad detentaba frente a PF 1 representado en la cuenta 551.

De este modo, **PF 1 deja de ser deudora de la sociedad.**

- 19 de noviembre de 2018: posteriormente, PF 1 acuerda efectuar una nueva **reducción de capital social**, pero, en este caso, **con devolución de aportaciones en especie**, y emplea para ello ciertas obras de arte cuyo valor de adquisición resulta ser muy superior a su valor de mercado.

Es decir, en este caso no se efectúa ninguna transferencia en metálico a PF 1. Toda la liquidez de la que disponía la entidad ya se encuentra en manos del accionista único como consecuencia de la primera reducción de capital.

- 10 de diciembre de 2018: la sociedad **transmite un inmueble** situado en ZZZ 2 **por valor de 4.500.000,00 euros** y obtiene un **beneficio de 1.894.194,19 euros.**

Nuevamente, SOC 1, dispone de cantidades en metálico.

El asiento por el que se da de baja el citado inmueble es el que sigue.

(omitido)

Si bien la transmisión de dicho inmueble se eleva a escritura pública en diciembre de 2018, de la contestación al requerimiento de información número XXXXX efectuado a SOC 2 se deduce que **la formalización de la operación de venta tuvo lugar el 3 de octubre de 2018**, fecha en la que SOC 2 percibe la comisión por los servicios de intermediación en la venta del inmueble referenciado.

Es decir, SOC 1, **era concedora de los beneficios que le iba a reportar la transmisión del inmueble** en fecha 3 de octubre de 2018, fecha anterior a la segunda reducción de capital con devolución de aportaciones en especie.

Cuando PF 1 adopta el acuerdo de reducción de capital con devolución de aportaciones en especie (en fecha 19 de noviembre de 2018) SOC 1, era plenamente consciente también de la segunda transmisión y, por tanto, de la totalidad de los beneficios que iba a obtener en el citado período, derivados de

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

las transmisiones de los tres elementos patrimoniales referenciados en los puntos anteriores.

- 11 de diciembre de 2018: nuevamente, **la totalidad del líquido obtenido en la transmisión del inmueble sito en ZZZ 2 se transfiere a PF 1** al día siguiente a aquel en que se lleva a efecto la venta del inmueble.

El asiento contable se repite:

Fecha	Subcuenta	DESCRIPCION	CONCEPTO	Debe	Haber
11-12-18	55100001	PF 1	ENTREGA A PF 1- REDUCC.CAPI	4.050.000,00	
11-12-18	57200010	BANCO 2	ENTREGA A PF 1- REDUCC.CAPI		4.050.000,00

- 27 de diciembre de 2018: PF 1 acuerda **reducir el capital social** de la sociedad por el importe obtenido en la venta del inmueble anterior y da de **baja la cuenta 551 por la cantidad ya transferida** efectivamente a PF 1 el 11 de diciembre de 2018.

En conclusión, **PF 1 recibe en sus cuentas corrientes el producto íntegro de las ventas de elementos patrimoniales ejecutadas por su sociedad**. De este modo, PF 1 percibe liquidez vía transferencias bancarias ordenadas por la sociedad por los siguientes importes:

Fecha transmisión elemento patrimonial	Fecha transferencia a PF 1	Concepto	Importe transferido PF 1
21/03/2018	26/03/2018	OBRA ARTISTA 1	10.000.000,00
04/07/2018	09/07/2018	OBRA ARTISTA 2	5.650.000,00
10/12/2018	11/12/2018	ZZZ 2	4.050.000,00
		TOTAL	19.700.000,00

Como consecuencia de las **transmisiones de elementos patrimoniales** a terceros referidas, SOC 1, obtiene un **beneficio** que se detalla para cada uno de los elementos patrimoniales en el siguiente cuadro:

Fecha transmisión elemento patrimonial	Fecha transferencia a PF 1	Concepto	Beneficio obtenido
21/03/2018	26/03/2018	OBRA ARTISTA 1	1.312.737,97
04/07/2018	09/07/2018	OBRA ARTISTA 2	2.895.417,32
10/12/2018	11/12/2018	ZZZ 2	1.894.194,19
		TOTAL	6.102.349,48

La obtención de dicho beneficio como consecuencia de la venta a terceros de elementos patrimoniales no generó tributación alguna en el Impuesto sobre Sociedades 2018 de la sociedad. Estos importes se vieron **compensados con las pérdidas derivadas de la transmisión de obras de arte a PF 1** en virtud de una

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

reducción de capital con devolución de aportaciones en especie, que se analizará en detalle a continuación.

2º. Reducciones de capital y reparto de prima de emisión.

En el período 2018 SOC 1, efectúa dos reducciones de capital:

- La primera de ellas se realiza con devolución de aportaciones dinerarias a PF 1 y se reduce el valor nominal de las acciones junto con la devolución de prima de emisión.

Esta reducción de capital, que se efectuó conjuntamente con una devolución de prima de emisión, ya ha sido comentada en el epígrafe anterior y se llevó a término dando de baja los créditos que la sociedad ostentaba frente a PF 1 como consecuencia de la transferencia del producto de dos de las ventas de elementos patrimoniales ya comentadas.

- La segunda se efectúa mediante la devolución de aportaciones en especie a PF 1.

El detalle de tales reducciones es el que sigue:

Fecha del acuerdo de PF 1	Fecha de elevación público	CS inicial	CS tras reducción	Importe reducción	Núm. acciones	Prima devuelta	Modalidad
12/07/2018	27/12/2018	71.800.182,00	61.148.297,25	10.651.884,75	1.905.525,00		Transferencia bancaria
12/07/2018	27/12/2018	71.800.182,00	61.148.297,25	-	-	5.000.000,00	Transferencia bancaria
19/11/2018	27/12/2018	61.148.297,25	53.888.247,00	7.260.050,25	1.905.525,00		En especie: entrega obras de arte

Analizamos a continuación cada una de ellas:

2º.1. Reducción de capital con devolución de aportaciones en metálico y reducción de prima de emisión.

El 27 de diciembre de 2018 se eleva a escritura pública ante el Notario Y, con el número XXX de su protocolo, el Acuerdo de la Junta General de Accionistas adoptado en fecha 12 de julio de 2018, por el que se reduce el capital social de la sociedad de SETENTA Y UN MILLONES OCHOCIENTOS MIL CIENTO OCHENTA Y DOS EUROS (71.800.182,00 €) a SESENTA Y UN MILLONES CIENTO CUARENTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y SIETE EUROS CON VEINTICINCO CÉNTIMOS (61.148.297,25 €), y se disminuye el valor nominal de las acciones de 37,68 euros a 32,09 euros.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Según consta en la escritura, la reducción de capital se efectúa con devolución de aportaciones en metálico a PF 1 mediante dos transferencias bancarias por importe global de 10.650.000,00 euros. La diferencia resultante de 1.884,75 euros no se transfiere a PF 1 y se anota en contabilidad en la Cuenta Corriente Socios.

En realidad, tales transferencias, como ya se ha indicado, se efectúan con carácter previo a la reducción de capital y motivan el registro en contabilidad de un crédito de la sociedad frente al socio único, apuntado en la cuenta 551.

Sirva como ejemplo la transferencia de fecha 26 de marzo de 2018, anterior al acuerdo de reducción de capital, de 12 de julio de 2018. El concepto indicado, tal como consta en el recibo de la operación incorporado al expediente electrónico es “Reducción capital por devolución aportaciones”.

El asiento contable de reducción de capital y de reparto de prima de emisión es el que sigue:

ASIE.	FECHA	SUBCUENTA	DESCRIPCION	CONCEPTO	DEBE	HABER
354	30-06-18	11000000	PRIMA DE EMISION DE ACCIONES	APROB.REPARTO PF 1 PRIMA EM	5.000.000,00	
354	30-06-18	55100001	PF 1	APROB.REPARTO PF 1 PRIMA EM		5.000.000,00
355	27-12-18	10000000	CAPITAL ORDINARIO	REDUCC.CAPITAL-ENTREGA PF 1	10.651.884,75	
355	27-12-18	55100001	PF 1	REDUCC.CAPITAL-ENTREGA PF 1		5.000.000,00
355	27-12-18	55100001	PF 1	REDUCC.CAPITAL-ENTREGA PF 1		5.650.000,00
355	27-12-18	55100001	PF 1	REDUCC.CAPITAL-ENTREGA PF 1		1.884,75

De este modo, se cancela la cuenta 551 por los importes ya transferidos de forma efectiva a PF 1 en fecha 26 de marzo de 2018 y se cancela la deuda que mantenía con la sociedad.

2º.2. Reducción de capital con devolución de aportaciones en especie.

El 27 de diciembre de 2018 se eleva a escritura pública el Acuerdo de la Junta General de Accionistas, adoptado en fecha 19 de noviembre de 2018, por el que se reduce el capital social de la sociedad de SESENTA Y UN MILLONES CIENTO CUARENTA Y OCHO MIL DOSCIENTOS NOVENTA Y SIETE EUROS CON VEINTICINCO CÉNTIMO (61.148.297,25 €) a CINCUENTA Y TRES MILLONES OCHOCIENTOS Y OCHO MIL DOSCIENTAS CUARENTA Y SIETE euros (53.888.247,00 €), y se disminuye el valor nominal de las acciones de 32,09 euros a 28,28 euros.

En el Acuerdo de la Junta de Accionistas, anexo a la escritura pública de reducción de capital, se hace constar expresamente que la **reducción de capital** se lleva a cabo **mediante la devolución de** aportaciones en especie, en concreto, **539 obras de arte y objetos de valor** (en el “Anexo” al Acta de PF 1, se refiere la relación concreta de obras de arte devueltas, en la que se detalla, para cada una de ellas, el valor de

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

adquisición y la tasación efectuada por la casa de subastas, junto con la consiguiente minusvalía a aflorar).

Por tanto, **la sociedad devuelve a PF 1 539 activos de la partida “Otro inmovilizado” con valor de mercado de 7,26 millones de euros y cuyo coste adquisición fue de 14 millones de euros aproximadamente.**

Los valores de mercado tomados como referencia tienen su fundamento en sendas tasaciones efectuadas por las casas de subastas CS 1 (informes de tasación de fechas 5 y 30 de octubre de 2016) y CS 2 (informe de tasación de 13 de enero de 2017). Las fechas de los informes son muy anteriores a la reducción de capital (17 de noviembre de 2018), lo que pone de manifiesto que la entidad conocía que la transmisión de dichas obras de arte le iba a generar pérdidas.

Estas tasaciones fueron aportadas junto con las facturas de adquisición por la sociedad de todas las obras de arte referenciadas, tal como consta en el asiento registral RGEXXX

A requerimiento de la Inspección sobre **la razón o causa económica de las reducciones de capital con devolución de aportaciones en especie a PF 1**, SOC 1 contestó mediante escrito presentado en fecha 27 de junio de 2023 (tal como consta en el asiento registral con número RGEXXX lo siguiente (la negrita es nuestra):

“Las reducciones de capital con devolución de aportaciones realizadas a PF 1 en el año 2018 respondieron a la necesidad de liquidez que tenía esta última para poder hacer frente a una serie de deudas relevantes”.

Asimismo, se requirió a SOC 1, mediante correo electrónico dirigido al representante de la entidad, aclaración sobre la siguiente cuestión:

¿las obras recibidas en la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie fueron posteriormente transmitidas por PF 1? Y, si fue así, ¿se declararon en IRPF de forma específica a las cantidades obtenidas de dichas transmisiones?

La respuesta fue aportada en fecha 10 de enero de 2023.

De esta respuesta se desprende que, de las 538 obras transmitidas a PF 1 en la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie en 2018, únicamente han sido transmitidas a terceros hasta la actualidad 58 obras (10,70% del total). De estas, 17 habrían sido vendidas en subasta a terceros independientes, 13 a su ex cónyuge y 28 habrían sido donadas a diferentes familiares.

Si nos centramos en las obras que fueron transmitidas a cambio de un precio, por cuya disposición obtuvo liquidez, únicamente se han transmitido en 6 años el 5,57% del total de las obras recibidas. Atendiendo al valor de mercado que se les asignó con ocasión de la reducción de capital, las obras vendidas representan el 7,92% del total

de 7.260.050,25 euros en que se tasaron los elementos objeto de la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie.

El total de liquidez obtenida por PF 1 mediante la venta de elementos afectados por la reducción de capital (que constituía, según sus manifestaciones, la finalidad perseguida con la reducción de capital), valorados en 7.260.050,25 euros, asciende a 336.335,56 euros, de los cuales 282.900,00 deriva de una única operación con su ex cónyuge y el resto de la venta en subasta a terceros sin relación.

3º. Obras de arte a disposición de PF 1.

SOC 1 es titular de una importante colección de obras de arte que se encuentra, no obstante, a entera disposición de PF 1.

Tal circunstancia se desprende de la información obrante en el expediente, aportada en contestación a los requerimientos de información efectuados a las casas de subastas o de los correos electrónicos intercambiados entre SOC 1, y estas últimas, aportados por la propia sociedad.

En algunos de estos correos se señala como ubicación concreta de las obras el inmueble situado en CALLE, vivienda habitual de PF 1, y del tenor de los mismos se evidencia que es PF 1 quien decide en todo momento la forma en la que se ha de proceder en lo que a la gestión de las obras concierne.

Lo anterior se ve corroborado por la información aportada en contestación a requerimiento de información con referencia INSP - XXXX a la entidad SOC 3. En la documentación que consta incorporada al expediente electrónico puede comprobarse cómo el seguro suscrito en el año 2019 establece como lugar de ubicación de las obras el inmueble situado en CALLE. La ausencia de gastos de transporte de obras de arte en el período 2019, permite concluir que la colección de arte de titularidad de SOC 1, no ha variado su ubicación y, por tanto, se encontraba también en la vivienda habitual de PF 1 en el período 2018, con carácter previo a la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie.

Finalmente, cabe señalar que en la documentación obtenida son constantes las referencias a la colección particular de PF 1.

A modo de ejemplo, se puede mencionar que en las distintas comunicaciones entre SOC 1 y la ENTIDAD 1 en relación con la cesión de ciertas obras de arte de titularidad de la sociedad, son continuas las referencias a PF 1, Además, a la hora de ser expuestas se presentan como 'COLECCIÓN PARTICULAR PF 1.

4º. Ajustes extracontables.

Los ajustes extracontables practicados por SOC 1, se corresponden con gastos no deducibles, por tratarse de gastos personalísimos de PF 1 y con donaciones.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por I.S.)	2018
Aumentos. Gastos por donativos y liberalidades (art. 15 e) LIS)	2.507,17
Aumentos. Operaciones vinculadas: aplicación del valor de mercado (art. 18 LIS)	104.556,62
Aumentos. Total correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)	107.063,79

Se ha podido comprobar por la Inspección que la entidad satisface determinados gastos en favor de PF 1 respecto de los que efectúa el correspondiente ajuste positivo en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, negando expresamente su deducibilidad.

Igualmente, se ha verificado por la Inspección que PF 1 transfiere importes equivalentes a dichos gastos desde sus cuentas a la sociedad.

5º. Bases imponible negativas.

Con la salvedad de los períodos 2013 y 2017, la sociedad no obtiene, durante la práctica totalidad de su existencia, resultados positivos que denoten rentabilidad alguna en el ejercicio de su actividad económica. Los resultados positivos puestos de manifiesto en estos ejercicios son neutralizados a efectos fiscales mediante la compensación de bases imponibles negativas pendientes de aplicación de ejercicios anteriores.

Tras la compensación de bases imponibles negativas en 2017, el importe de bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio de 2018 alcanza únicamente 342.980,51 euros, insuficiente para anular la base imponible positiva correspondiente con los beneficios derivados de la venta de elementos patrimoniales durante el ejercicio.

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Resultado contable	-317.347,79	-1.779.725,03	-1.912.381,08	-282.705,54	-476.260,57	-593.146,45
Correcciones al resultado contable: AJUSTES POSITIVOS BI	202.529,67	1.546.301,68	1.630.709,16	30.322,11	289.275,37	310.010,05
BIN	-114.818,12	-233.423,35	-281.671,92	-252.383,43	-186.985,20	-283.136,40
BIN períodos anteriores pendientes de aplicación al inicio del período	-1.995.517,23	-2.110.335,35	-2.343.758,70	-2.625.430,62	-2.877.814,05	-3.064.799,25
BIN períodos anteriores aplicados en esta liquidación	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
BIN pendientes de compensación a futuro	-2.110.335,35	-2.343.758,70	-2.625.430,62	-2.877.814,05	-3.064.799,25	-3.347.935,65

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Resultado contable	-590.132,57	2.319.626,39	-453.284,31	-358.041,09	-344.780,94	800.674,92
Correcciones al resultado contable: AJUSTES POSITIVOS BI	350.320,37	238.876,70	281.683,19	320.095,92	244.466,59	195.449,97
BIN	-239.812,20	2.558.503,09	-171.601,12	-37.945,17	-100.314,35	996.124,89
BIN períodos anteriores pendientes de aplicación al inicio del período	-3.347.935,65	-3.587.747,85	-1.029.244,76	-1.200.845,88	-1.238.791,05	-1.339.105,40
BIN períodos anteriores aplicados en esta liquidación	-	-2.558.503,09	-	-	-	-996.124,89
BIN pendientes de compensación a futuro	-3.587.747,85	-1.029.244,76	-1.200.845,88	-1.238.791,05	-1.339.105,40	- 342.980,51

En todo caso, se observa que la entidad efectúa ajustes positivos en la base imponible relacionados con correcciones al resultado contable por tratarse de gastos personalísimos de PF 1.

CUARTO. ALEGACIONES PRESENTADAS POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO

De conformidad con el artículo 194.1 del RAGT, con fecha 25 de enero de 2024 se comunicó a SOC 1, que el órgano de inspección encargado de la tramitación del procedimiento estimaba que podían concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT y se le concedió un plazo de 15 días para formular las alegaciones que convinieran a su derecho.

Con fecha 8 de febrero de 2024 la sociedad solicitó la ampliación del plazo inicialmente concedido.

SOC 1, presentó escrito a través de la Sede Electrónica en fecha 4 de marzo de 2024, tal como consta en el asiento registral con número RGEXXX esto es, fuera del plazo legalmente establecido, con alegaciones que se pueden resumir de la siguiente forma:

PRIMERA.- En primer lugar, SOC 1, señala que *“la Inspección hace referencia a la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie. Sin embargo, en ningún momento se especifica en qué medida dicho negocio es artificioso o impropio para la consecuencia del resultado obtenido.”*

SEGUNDO.- La sociedad alega que *las únicas formas legales, usuales o propias, de poder acceder un socio a los ingresos o elementos patrimoniales de la sociedad en la que ostenta su participación son las cuatro siguientes:*

- *Reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios;*
- *Distribución de prima de emisión o de aportaciones de socios,*
- *Reparto de dividendos con cargo a beneficios del ejercicio o reservas procedentes de beneficios no distribuido.*
- *Cuota de liquidación,*

Y continúa, además, manifestando que:

la pérdida contable no se manifiesta en 2018 como consecuencia de la reducción de capital. Se manifiesta como consecuencia de un deterioro evidente del valor de los activos entregados, sustentado en las tasaciones aportadas, que la inspección no discute. De acuerdo con la norma contable, esa pérdida de valor hubiera implicado en todo caso, de no haberse entregado los activos al socio por virtud de la reducción de capital, el obligado reconocimiento contable de un deterioro del valor de los citados activos por el mismo importe, impactado en la cuenta de resultados de SOC 1 y, por tanto, hubiera reducido el resultado contable de la misma forma y por el mismo importe de la pérdida que la inspección achaca a la reducción de capital.

TERCERO.- SOC 1, alega, en contra de la postura de la Inspección, que:

“hay un efecto jurídico de enorme trascendencia, cual es la transmisión de determinados bienes del patrimonio de la sociedad al patrimonio de la persona física.”

Igualmente señala que:

“Debe reseñarse que en sendas actas con acuerdo suscritas en el seno del mismo procedimiento inspector, con fecha 14 de febrero de 2024, se recoge que se ha comprobado que SOC 1 es propietaria de una relevante colección de obras de arte que es disfrutada por PF 1, quien puede disponer de ella a voluntad y a título gratuito, pudiendo colocar las obras en sus distintos domicilios y fincas de recreo y se ha regularizado la obtención de este derecho de uso y disfrute sobre las obras de la colección como una renta en especie que debe ser integrada en la base imponible del IRPF de PF 1 por su valor de mercado, calificándose como rendimientos de capital mobiliario, en los términos del artículo 25.1.d) de la LIRPF.

..

Establecido lo anterior si, según la inspección, es lo mismo la situación existente antes de la reducción que la de después, ¿por qué imputa una renta al socio, en ese mismo ejercicio si bien por el período anterior a la reducción, por el uso de las obras entregadas? Si la situación antes y después de la reducción fuera la misma, es decir, la situación propia de un propietario, no cabría imputación alguna por el uso al socio en su IRPF y, sin embargo, la inspección la aplica. Ambas posiciones, la imputación de rendimiento al socio y la inexistencia de efecto jurídico o económico relevante, son

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

totalmente incompatibles entre sí y, habiéndose considerado correcta y conforme a Derecho la primera (la imputación del rendimiento), la segunda (la inexistencia de efectos relevantes) sencillamente no cabe. En conclusión, no se cumple el requisito de que no existan efectos económicos y jurídicos relevantes, tal como la Inspección implícitamente acepta al efectuar la regularización por el IRPF del socio.”

CUARTO.- En cuarto lugar, la entidad manifiesta que:

“el planteamiento de la inspección supone tanto como aplicar “de facto”, por la vía de hecho, una norma de imputación temporal que está prevista en el Impuesto sobre Sociedades, para el caso de rentas negativas cuando el adquirente sea otra entidad del mismo grupo de sociedades, pero no cuando el adquirente sea personas físicas socios de la compañía, previsión ésta que, si hubiera sido esa la voluntad del legislador se hubiera contemplado en la normativa. Nos estamos refiriendo al artículo 11.9 de la LIS

QUINTO.- Finalmente, SOC 1, alega la existencia de economía de opción y también, trae a coalición la doctrina del Tribunal Supremo que prohíbe la “economía de opción inversa”.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. COMPETENCIA

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 159 de la Ley 58/2003, General Tributaria, para que la Inspección de los Tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya a estos efectos. El artículo 194 del RGAT, desarrolla la composición de la Comisión Consultiva en los siguientes términos:

“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, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano.

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

- a) Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de ésta designados por el director del departamento competente.*

(...)

En los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente.”

SEGUNDO. PROCEDIMIENTO

El procedimiento que se debe seguir en los supuestos de posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma se regula en el artículo 159 de la LGT en los siguientes términos:

“Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria 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 las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días 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.

3. 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.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior 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

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. 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 del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.”

Por su parte, el artículo 194 del RGAT establece, en lo que respecta al procedimiento:

“Artículo 194. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

1. Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días, 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 concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.

En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 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 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 un informe en el que, de forma motivada, se indicará si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente, que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección.

En el caso de acordarse la ampliación del plazo para emitir el mencionado informe, el acuerdo deberá notificarse al obligado tributario y se dará traslado, asimismo, al órgano de inspección tributaria.

(...)

5. La suspensión del cómputo del plazo de duración del procedimiento se producirá por el tiempo que transcurra entre la notificación al interesado a que se refiere el apartado 2 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 dicha situación pudieran desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión consultiva.”

TERCERO. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA: CONCEPTO Y REQUISITOS

La regulación que se realiza de este instituto viene a sustituir a la anterior figura del fraude de ley, tal y como dispone la propia LGT en su Exposición de motivos, con la finalidad de erigirse como un instrumento efectivo de la lucha contra el fraude sofisticado que a la vez supere los tradicionales problemas de aplicación que había presentado el fraude de ley en materia tributaria.

A este respecto, la Audiencia Nacional, en Sentencia de fecha 3 de mayo de 2006 (Rec. 562/04), ha manifestado que:

“la nueva regulación del fraude de ley previsto en la vigente LGT bajo la denominación de conflicto en la aplicación de la norma aún con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo claramente la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria alemana.”

Así pues, el conflicto viene a ser un nuevo instrumento jurídico en poder de la Administración tributaria, que le permite reaccionar contra las infracciones indirectas del ordenamiento pero que no presenta características sustanciales que lo diferencien de su precedente, el fraude de ley. En esencia, ambas figuras se dirigen contra los comportamientos elusivos de los obligados tributarios que pretenden reducir indebidamente sus cargas tributarias; propósito que se manifestaba fundamentalmente mediante la ausencia de una verdadera sustancia económica o sustrato sociedad en la operativa realizada como se explicita en la actual figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En este sentido, el artículo 15 de la Ley establece lo siguiente:

“Artículo 15. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.”

El análisis de dicho precepto implica delimitar qué requisitos se han de cumplir para que nos encontremos ante un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma. Éstos se pueden condensar en los siguientes: la utilización de una forma incorrecta o inadecuada al fin obtenido (actos artificiosos o impropios), la ausencia de otros efectos económicos relevantes y la existencia, en cambio, de una ventaja tributaria o ahorro fiscal.

Procede, por tanto, analizar el conjunto de las operaciones realizadas por SOC 1, para resolver si la operación considerada ha sido o no artificiosa en orden a la consecución del resultado obtenido. Para poder hallarnos dentro del ámbito de esta figura, la conclusión a la que debe llegarse es que el efecto relevante contrastado de las operaciones llevadas a término sea el ahorro fiscal, y no otras eventuales consecuencias jurídicas o económicas. Este ahorro fiscal podrá consistir en la elusión total o parcial del hecho imponible, la minoración de la base o la deuda tributaria o bien, con carácter general, la persecución de cualquier ventaja fiscal que pueda reputarse ilícita.

En la delimitación de lo que debe entenderse como actos notoriamente artificiosos o impropios, en contraposición a aquellos usuales o propios, debe tomarse como punto de partida la configuración de la figura del fraude de ley efectuada por los Tribunales, ya que, como se ha señalado, la figura del conflicto puede calificarse como una sucesora de aquélla.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 29 de julio de 1996, ha señalado que las actuaciones en fraude de ley se realizan *“infringiendo el espíritu y verdadero sentido de las normas y su contenido ético y social, en la procura del logro de un resultado beneficioso”*.

El Tribunal Constitucional, por su parte, en Sentencia 220/2005, de 10 de mayo, ha definido el fraude de ley en los siguientes términos (FJ Cuarto):

“En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada “norma de cobertura”; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.”

Tomando como base estos pronunciamientos, distintas resoluciones del TEAC asimismo relativas al fraude de ley hacen hincapié en la impropiedad de los negocios celebrados que debe resultar del examen del conjunto de operaciones, en tanto que determinan una creación artificiosa por parte del sujeto pasivo de las condiciones necesarias para la consecución del efecto pretendido. A estos efectos, se destaca si la operativa utilizada sólo se justifica o adquiere sentido para evitar el efecto exigido por el ordenamiento tributario. En síntesis, señala el Tribunal (Resolución de 22 de octubre de 2009):

“En suma, cuando todas estas operaciones en su conjunto consideradas no responden a una lógica empresarial pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal, la finalidad elusoria resulta evidente. En la terminología del Tribunal Constitucional, el conjunto de operaciones, sin suponer una violación directa del ordenamiento jurídico, ha constituido un rodeo que buscaba crear artificiosamente las condiciones de aplicación de unas normas (deducibilidad de intereses, consolidación fiscal, etc.) merced a las que conseguir la reducción de la carga fiscal, pero violando su espíritu (minoración de la tributación que verdaderamente corresponde a la sociedad operativa).”

En consecuencia, no puede identificarse la artificiosidad con la realización de operaciones tortuosas, insólitas o complejas, pues lo cierto es que las operaciones realizadas, buscando una ventaja fiscal ilícita, pueden no revestir tortuosidad ni extravagancia. En efecto, en la apreciación de la artificiosidad debe atenderse a si la valoración del conjunto de operaciones desarrolladas o de la estructura negocial desplegada responde a alguna lógica empresarial o, en cambio, se reduce a la persecución de una estricta ventaja o elusión fiscal.

Obsérvese cómo, en realidad, existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley, toda vez que la utilización de los negocios de forma inadecuada o impropia sólo se pondrá de manifiesto como consecuencia de la ausencia de una explicación plausible (efecto económico o de otra índole) que lo justifique y que no sea el ahorro de impuestos.

La jurisprudencia comunitaria también ha amparado esta asociación en numerosas ocasiones. Así, como tiene declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la necesidad de prevenir la evasión fiscal o el abuso puede constituir una imperiosa razón de interés público, capaz de justificar incluso una restricción de las libertades fundamentales. Pero, para que una restricción a la libertad de establecimiento, por ejemplo, pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales (sentencia de 12 de diciembre de 2002, Lankhorst-Hohorst GmbH, C-324/2000), carentes de realidad económica o motivos comerciales reales, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio de un Estado miembro (sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury-Schweppes y Cadbury-Schweppes Overseas, C-196/04, y de 13 de marzo de 2007, Thin Cap Group, C-524/2004, entre otras). Son diversas las sentencias en que el Tribunal de Luxemburgo identifica la elusión impositiva que se pretende alcanzar mediante esos montajes puramente artificiales con la búsqueda, como único objetivo o como objetivo esencial, de una ventaja fiscal (en este sentido, *vid.* sentencias de 4 de diciembre de 2008, Jobra, C-330/2007, de 21 de febrero de 2008, Part Service Srl, C-425/2006 y de 22 de mayo de 2008, Ampliscientifica Srl y Amplifin SpA, C-162/2007).

En lo atinente a esta materia, el Tribunal viene declarando que, si bien la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), no es menos cierto que el principio de prohibición de prácticas abusivas constituye un principio general del Derecho de la Unión que se aplica independientemente de si los derechos y ventajas objeto de abuso encuentran su fundamento en los Tratados, en un reglamento o en una directiva (*vid.*, en este sentido, la sentencia de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16). De ello se sigue que el principio general de prohibición de prácticas abusivas debe oponerse frente a una persona que invoca determinadas normas del Derecho de la Unión que establecen una ventaja si la

aplicación que pretende de tales normas es incongruente con los objetivos para los que se adoptaron. De este modo, el Tribunal de Justicia afirma que este principio puede oponerse frente a un sujeto pasivo para denegarle el derecho a la exención del IVA aun cuando no existan disposiciones de Derecho nacional que prevean tal denegación (vid., en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16).

Así pues, el análisis conjunto de los actos realizados y sus consecuencias en el ámbito tributario nos permitirá delimitar su eventual artificiosidad o carácter inusual en relación con el resultado obtenido. Debe tratarse de actos queridos por las partes pero que, analizados desde el punto de vista de la norma tributaria, llevan a la conclusión de que no existen efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del puro ahorro fiscal. Hay pues que analizarlos y verificar si mantendrían su sentido caso de ignorarse el elemento fiscal. En definitiva, dilucidar si responden a una lógica empresarial o si, como ocurrirá en los supuestos de conflicto, la operativa realizada no reporta ventajas relevantes en otros órdenes, de modo que el objeto fundamental de las mismas resulte ser el ahorro fiscal obtenido. Esto sucede cuando se comprueba que el conjunto de operaciones, sin suponer una violación frontal del ordenamiento jurídico, supone un rodeo que busca crear artificiosamente la aplicación de unas normas con la que primordialmente se consigue disminuir la carga tributaria.

En este contexto, cobra especial interés la concepción alemana de fraude, que ha servido de inspiración de la nueva regulación del fraude de ley según la interpretación dada por la Audiencia Nacional, por cuanto hace especial hincapié en el análisis de la finalidad de la operación supuestamente fraudulenta. Se entiende así que se produce un abuso en las posibilidades de configuración jurídica cuando se utiliza una forma inadecuada al fin perseguido por las partes, que pretenden, en definitiva, obtener una ventaja tributaria al margen de otras razones económicas o extratributarias.

Por último, la ventaja fiscal obtenida, en tanto que finalidad última de los actos artificiosos o impropios, ha de existir siempre en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma, y como se ha dicho anteriormente, debe entenderse en un sentido necesariamente amplio, ya que puede suponer desde la no tributación directa e inmediata a la aplicación de alguna norma más beneficiosa que implique menor tributación, o bien a la obtención indebida de beneficios tales como exenciones, compensaciones, reducciones, bonificaciones, deducciones, etc., presentes o futuras.

CUARTO. CIRCUNSTANCIAS FÁCTICAS CONCURRENTES

Una vez expuestos los antecedentes, los hechos y la delimitación y requisitos de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, corresponde analizar si en el supuesto sometido a nuestra consideración se reúnen tales condiciones. A juicio de esta Comisión, las circunstancias que resultan relevantes en orden a la fijación de una postura sobre la operativa analizada son las siguientes.

De acuerdo con los hechos descritos, se ha comprobado que la operación articulada por SOC 1, consistente en realizar una reducción de capital con devolución de aportaciones en especie a PF 1 de una selección escogida de obras de arte y antigüedades sobrevaloradas en el balance de la entidad es un mecanismo artificioso dirigido a aflorar fraudulentamente minusvalías con las que neutralizar las plusvalías obtenidas con la transmisión de varios elementos patrimoniales a terceros en el período impositivo objeto de examen.

Esta operación, que tiene por objeto un conjunto de activos que se han comprobado ilíquidos, es incoherente con la finalidad declarada de dotar de liquidez a PF 1, toda vez que precisamente se corresponden con elementos patrimoniales respecto de los que se ha comprobado su difícil salida al mercado, y contrasta frontalmente con el proceder habitual de PF 1 a la hora de obtener liquidez de su sociedad. Como se pone de manifiesto en el propio período impositivo, en el resto de casos observados es la propia sociedad la que transmite los elementos patrimoniales a terceros para, inmediatamente, entregar el producto de dichas ventas a su socio único con cargo a unos créditos que son en último término compensados con sucesivas reducciones de capital u operaciones de devolución de prima de emisión.

Los indicios acumulados durante la instrucción del presente procedimiento inspector conducen de manera razonada y justificada a afirmar la existencia de una operación societaria de reducción de capital que podemos considerar artificiosa, siendo su único efecto relevante aflorar en el período impositivo 2018 unas minusvalías latentes con las que compensar unos beneficios generados como consecuencia de transmisiones de elementos patrimoniales a terceros independientes, y, en definitiva, motivada exclusivamente por el importante ahorro fiscal obtenido. En efecto, uno de los factores clave a la hora de afirmar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la operación de reducción de capital es la ausencia de modificación alguna en lo que afecta a las circunstancias concernientes a las obras de arte, antes y después de la operación. Las obras eran y son disfrutadas, controladas y gestionadas por PF 1; se encuentran ubicadas, antes y después de la operación, en el mismo lugar y el tratamiento de las mismas, de igual manera, sigue siendo exactamente idéntico.

La valoración conjunta de los siguientes indicios lleva a considerar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria:

1º. Obras de arte empleadas en la reducción de capital.

No parece casual que las obras de arte empleadas para acometer la operación de reducción de capital sean precisamente aquellas cuya transmisión genera minusvalías importantes en la sociedad.

Las obras de arte devueltas a PF 1 hacen aflorar una pérdida de 6.822.337,67 de euros, prácticamente coincidente con el beneficio derivado de las transmisiones de las

dos obras de arte y del inmueble a terceros independientes por importe de 6.102.349,48 de euros.

Estas obras de arte, que no pudieron ser vendidas a terceros, tal y como se pone de manifiesto en los correos incorporados al expediente electrónico, constaban registradas en el balance por un valor superior a su valor de mercado. Emplear esa minusvalía latente para compensar los beneficios generados en el período 2018 y anular así la carga tributaria correspondiente requería que la transmisión de las obras de arte consideradas se produjera en el mismo período impositivo. Dada la imposibilidad de transmitir dichos elementos a terceros, se ordena la reducción de capital objeto de análisis, que no logra ningún efecto relevante distinto del ahorro fiscal y, desde luego, que no logra la finalidad que, según declara el contribuyente, perseguía la operación: dotar de liquidez a PF 1.

2º. Incoherencia de la supuesta finalidad perseguida con la operación controvertida, según las manifestaciones de SOC 1.

Existen ciertas incongruencias en las afirmaciones efectuadas por SOC 1, en cuanto a los motivos que llevan a la sociedad a efectuar la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie.

La Inspección preguntó sobre esta cuestión y la sociedad, en escrito de 27 de junio de 2023, señaló lo siguiente:

“Las reducciones de capital con devolución de aportaciones realizadas a PF 1 en el año 2018 respondieron a la necesidad de liquidez que tenía esta última para poder hacer frente a una serie de deudas relevantes”

Esta afirmación no se compeadece con la documentación aportada por la sociedad.

Por una parte, tal y como analizamos en el siguiente punto, existen pruebas de que la sociedad trató de transmitir tales obras de arte a terceros y no lo consiguió, al ser obras que presentaban un escaso interés en el mercado. Por tanto, es difícil que PF 1 pudiera pretender obtener liquidez derivada de su venta.

Si realmente esa fuera la finalidad perseguida, el objeto de la devolución a PF 1, ordenada a través de la reducción de capital, se habría correspondido con otras obras de arte titularidad de la entidad con verdadero potencial en el mercado. Puede servir de ejemplo, la obra de artista 3 o cualquiera de los artistas 4 o de los artistas 5 de que dispone la sociedad. La atribución de la titularidad de estas obras a PF 1 le habría permitido obtener una importante liquidez con el producto de su venta. Sin embargo, la transmisión ordenada afloraría importantes plusvalías latentes que acarrearían un coste fiscal relevante para la sociedad.

Con la transmisión efectuada no se logra el fin último pretendidamente perseguido, pero se obtiene un ahorro fiscal relevante, al compensar las pérdidas así afloradas con los beneficios obtenidos en la venta de elementos patrimoniales, cuyo producto, esta

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

vez sí, fue utilizado para dar liquidez a PF 1. De hecho, la referida liquidez ya es obtenida por PF 1 inmediatamente después de la venta de los elementos patrimoniales a terceros y articulada mediante las reducciones de capital en metálico; pero ninguna liquidez puede obtener mediante la transferencia de unas obras que no tienen salida en el mercado, como ya hemos argumentado en diversas ocasiones.

Que la finalidad alegada no se corresponde con la realidad es algo que se confirma por los hechos posteriores. En los años siguientes a la reducción de capital, PF 1 únicamente transmite un número insignificante de las obras de arte “devueltas” por la sociedad, considerando el número total de obras que le fueron transmitidas. Además, la mayoría de las obras transmitidas lo fueron a título lucrativo, mediante donaciones a familiares, lo cual es evidentemente contradictorio con su alegada pretensión de obtener liquidez. Por último, el importe obtenido con las ventas a terceros (el grueso mediante la transmisión de un conjunto de elementos, la mayoría de los cuales de naturaleza claramente personal) es absolutamente insignificante, en relación con el patrimonio de PF 1 y con la liquidez obtenida en las otras operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones y, también, en relación con el valor de mercado de la totalidad de elementos transmitidos en la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie objeto de análisis.

3º. Las obras de arte de titularidad de SOC 1 empleadas en la reducción de capital en especie trataban de ser vendidas a terceros independientes.

Existen una serie de indicios que constan en el expediente y evidencian la intención de SOC 1 de transmitir a terceros las obras de arte empleadas en la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie a lo largo del propio período 2018.

En particular, ha quedado constatado por la Inspección que PF 4 y PF 5 – encargados de gestionar las obras de arte de titularidad de la sociedad en nombre de PF 1 – mantienen conversaciones con las distintas casas de subastas a fin de intentar transmitir gran cantidad de obras y objetos de arte, y que, finalmente, al no poder venderlas, son empleadas en la reducción de capital en especie, con el objetivo de poder poner de manifiesto de manera fraudulenta pérdidas latentes y neutralizar los importantes beneficios derivados de la transmisión de la obra de ARTISTA 1, de ARTISTA 2 y del inmueble situado en ZZZ 2.

En concreto, se ha encontrado que tal circunstancia concurre en las obras de arte que a continuación detallamos – y que, como ya hemos adelantado, al no conseguir su venta, son empleadas en la reducción de capital con devolución de aportaciones a favor de PF 1–:

Código Activo	DESCRIPCIÓN	Coste Adquis.	Tasación Actual	Minusva.
22900567	OBRA DE ARTE 10	111.119,05	56.127,45 €	-54.991,60 €
22900762	OBRA DE ARTE 11	56.172,56	8.980,39 €	-47.192,17 €
22900782	OBRA DE ARTE 12	6.414,82	4.375,60 €	-2.039,22 €
22900950	OBRA DE ARTE 13	446.823,00	224.509,80 €	-222.313,20 €

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

22900303	OBRA DE ARTE 14	15.434,54	14.031,86 €	-1.402,68 €
22900657	OBRA DE ARTE 15	10.703,07	8.980,39 €	-1.722,68 €
22900326	OBRA DE ARTE 16	7.341,36	4.375,60 €	-2.965,76 €
22901134	OBRA DE ARTE 17	13.120,93	7.438,52 €	-5.682,41 €
22900750	OBRA DE ARTE 18	11.184,96	2.806,37 €	-8.378,59 €
22900752	OBRA DE ARTE 19	149.132,85	52.507,22 €	-96.625,63 €
22900732	OBRA DE ARTE 20	11.457,02	6.735,29 €	-4.721,73 €
22901098	OBRA DE ARTE 21	74.577,50	40.000,00 €	-34.577,50 €
22900799	OBRA DE ARTE 22.	5.907,31	1.683,82 €	-4.223,49 €
22900798	OBRA DE ARTE 23	6.461,11	2.245,10 €	-4.216,01 €
22900753	OBRA DE ARTE 24	13.049,13	4.375,60 €	-8.673,53 €
22900772	OBRA DE ARTE 25	3.514,14	743,85 €	-2.770,29 €
22900706	OBRA DE ARTE 26	15.045,34	7.296,57 €	-7.748,77 €
22901104	OBRA DE ARTE 27	688.609,26	437.560,16 €	-251.049,10 €
22900707	OBRA DE ARTE 28	32.598,24	14.031,86 €	-18.566,38 €
22900921	OBRA DE ARTE 29	55.178,10	22.450,98 €	-32.727,12 €
22900916	OBRA DE ARTE 30	270.450,86	112.254,90 €	-158.195,96 €
22900830	OBRA DE ARTE 30	178.894,72	56.127,45 €	-122.767,27 €
22900755	OBRA DE ARTE 31	34.729,84	17.502,41 €	-17.227,43 €
22900460	OBRA DE ARTE 32	22.317,07	6.735,29 €	-15.581,78 €
22900997	OBRA DE ARTE 33	547,46	505,15 €	- 42 ,31 €
22901050	OBRA DE ARTE 34	12.198,15	3.648,28 €	-8.549,87 €
22900915	OBRA DE ARTE 35	73.997,63	28.063,73 €	-45.933,91 €
22900823	OBRA DE ARTE 36	15.340,00	5.500,00 €	-9.840,00 €
22900943	OBRA DE ARTE 37	12.237,12	2.245,10 €	-9.992,02 €
22900920	OBRA DE ARTE 38	40.698,71	24.134,80 €	-16.563,91 €
22901031	OBRA DE ARTE 39	78.519,53	36.482,84 €	-42.036,69 €
22900945	OBRA DE ARTE 40	2.259,16	1.403,19 €	-855,97 €
22901008	OBRA DE ARTE 41	3.301,29	1.122,55 €	-2.178,74 €
22901030	OBRA DE ARTE 42	112.170,75	44.901,96 €	-67.268,79 €
22901029	OBRA DE ARTE 43	102.823,19	44.901,96 €	-57.921,23 €

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

22900707	OBRA DE ARTE 44	32.598,24	14.031,86 €	-18.566,38 €
22900758	OBRA DE ARTE 44	34.406,19	16.838,24 €	-17.567,96 €
22901054	OBRA DE ARTE 45	15.013,10	5.612,75 €	-9.400,36 €
22901213	OBRA DE ARTE 46	96.357,15	72.965,69 €	-23.391,47 €
22900871	OBRA DE ARTE 47	765.407,01 €	437.560,16 €	-327.846,85 €

La imposibilidad de transmitir estas obras en 2018 habría determinado que dichas minusvalías latentes no hubieran podido ser utilizadas para compensar los beneficios obtenidos con la venta de otros elementos a terceros en el mismo período, lo que habría implicado tener que asumir un coste fiscal significativamente más elevado que el finalmente asumido.

Este hecho conecta con el siguiente indicio.

4º. Correlación temporal de las operaciones de venta de los elementos patrimoniales y la reducción de capital.

Resulta relevante que la operación de reducción de capital con devolución de aportaciones en especie generadora de las pérdidas se ha realizado, precisamente, en el mismo ejercicio en el que se han conseguido vender elementos patrimoniales con importantes beneficios y siempre con posterioridad a dichas transmisiones; esto es, cuando la sociedad conoce perfectamente el montante de los beneficios por los que debe tributar.

Como ya hemos analizado en el punto anterior, al no existir la posibilidad de efectuar la transmisión de las obras a terceros independientes, socio y sociedad efectúan la operación de reducción de capital con una única finalidad fiscal de generar las minusvalías que necesitaban aflorar para evitar la tributación de los importantes beneficios generados.

Así, hay que tener en cuenta que, mientras las transmisiones a terceros no dependen de la voluntad de PF 1, esta sí puede decidir cuándo acometer la reducción de capital en especie y, en definitiva, el ejercicio fiscal al que atribuir las pérdidas.

La utilización en este caso de la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie pretende eludir la normativa de imputación temporal de ingresos y gastos del Impuesto sobre Sociedades, que busca que los beneficios y las pérdidas derivados de la transmisión de elementos patrimoniales se integren en la base imponible del período impositivo en que efectivamente se realicen.

El análisis de la evolución de la cuenta de pérdidas y ganancias y de las declaraciones del impuesto a lo largo del tiempo pone de manifiesto la conveniencia de efectuar la reducción de capital analizada precisamente en 2018.

Ejercicios	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
------------	------	------	------	------	------	------	------

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Resultado de explotación	-309.705,66	800.656,23	-1.603.889,09	-330.423,36	-471.954,22	-239.537,17	-228.479,76
Importe neto de la cifra de negocios	47.796,48	44.137,70	57.309,34	87.254,50	34.576,09	82.951,73	123.095,28
Trabajos realizados por el grupo para su activo	0,00	0,00	196.205,87	0,00	0,00	0,00	0,00
Aprovisionamientos	-24.426,48	-16.061,22	-21.281,09	-28.562,12	-22.411,09	-42.581,57	-14.171,25
Consumo de mercaderías	-19.696,58	-12.761,22	-21.281,09	-21.909,57	0,00	-35.504,22	-9.961,00
Consumo de materias primas y otras materias consumibles	0,00	0,00	0,00	0,00	-12.364,79	0,00	0,00
Trabajos realizados por otras empresas	-4.729,90	-3.300,00	0,00	-6.652,55	-10.046,30	-7.077,35	-4.210,25
Otros ingresos de explotación	35.579,42	4.285,35	22.992,15	14.930,63	16.290,32	17.548,42	18.424,54
Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio	35.579,42	4.285,35	22.992,15	14.930,63	16.290,32	17.548,42	18.424,54
Gastos de personal	-60.806,85	-58.797,85	-58.767,57	-44.740,31	-36.358,95	-37.496,48	-41.448,22
Sueldos, salarios y asimilados	-53.961,18	-52.055,92	-51.875,93	-40.359,97	-32.580,59	-33.348,28	-36.541,75
Seguridad Social a cargo de la empresa	-6.845,67	-6.741,93	-6.891,64	-4.380,34	-3.778,36	-4.148,20	-4.906,47
Otros gastos de explotación	-212.486,74	-277.659,43	-880.321,79	-184.558,18	-302.049,74	-189.279,22	-247.080,76
Servicios exteriores	0,00	0,00	0,00	0,00	-277.926,99	-169.672,62	-228.456,93
Tributos	0,00	0,00	0,00	0,00	-24.122,75	-19.606,60	-18.623,83
Amortización del inmovilizado	-27.038,71	-27.039,12	-27.039,12	-27.039,12	-27.095,46	-32.071,12	-35.290,57
Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	-68.322,78	1.131.790,80	-892.986,88	-147.708,76	-134.905,39	-38.608,93	-32.008,78
Resultados por enajenaciones y otras del inmovilizado	-68.322,78	1.131.790,80	-892.986,88	-147.708,76	-134.905,39	-38.608,93	-32.008,78
Beneficios del inmovilizado	0,00	1.131.790,80	6.104.122,66	0,00	0,00	0,00	0,00
Pérdidas del inmovilizado	-68.322,78	0,00	-6.997.109,54	-147.708,76	-134.905,39	-38.608,93	-32.008,78
Resultado antes de impuestos	-344.780,94	800.674,92	-1.603.875,18	-330.410,34	-470.556,96	-238.434,43	-228.479,76
Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	-344.780,94	800.674,92	-1.603.875,18	-330.410,34	-470.556,96	-238.434,43	-228.479,76
AUMENTOS: Correcciones al Resultado contable		195.449,97					
BI previa		996.124,89					
Compensación BIN períodos anteriores		996.124,89					
BASE IMPONIBLE		0,00					
Impuestos sobre beneficios	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Puede comprobarse cómo la tendencia sistemática de obtención de pérdidas por parte de la sociedad se ve rota puntualmente en períodos impositivos en que afloran beneficios significativos procedentes de importantes ventas de elementos patrimoniales. Estos beneficios son compensados con las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación, de modo que no suponen coste fiscal alguno para la sociedad.

Así, puede observarse cómo en 2017 se obtienen beneficios derivados de la venta de inmovilizado por importe de 1.131.790,80 de euros. Este beneficio no determina la exigencia de cuota íntegra alguna, ya que una parte es “anulado” con la deducción de los gastos del propio período y otra con la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 996.124,89 euros. Tras esta compensación sólo resta pendiente de compensar a futuro bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 342.980,51 euros.

En la medida en que estos 342.980,51 euros se hacen insuficientes para contrarrestar el efecto tributario de los beneficios de 6.104.122,66 euros generados con las ventas de inmovilizado en el período impositivo 2018, se hace preciso generar mayores pérdidas para evitar cualquier coste fiscal. Estas pérdidas, que no existirían en una operativa normal o usual de la entidad, se hacen aflorar con la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie objeto de análisis.

Por otra parte, del análisis de dicha evolución de la cuenta de Pérdidas y Ganancias a lo largo de los años también se pone de manifiesto que es una operación completamente impropia en el modo de proceder de la sociedad, ya que en los años siguientes prácticamente no efectúa devoluciones de obras a PF 1.

5º. Ausencia de modificación de circunstancias antes y después de la operación de reducción de capital en lo que concierne a la gestión, disponibilidad y control de las obras.

Existen indicios de que las obras de arte se siguen gestionando exactamente de la misma forma, antes y después de la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie.

En el periodo 2019, tras la reducción de capital y siendo ya las obras de arte titularidad de PF 1, continúan las negociaciones acerca de algunas de ellas para su posible subasta o venta privada y se efectúa la gestión exactamente de la misma manera que antes de la controvertida reducción de capital.

La reducción de capital con devolución de aportaciones en especie no despliega ningún efecto jurídico o económico relevante distinto del ahorro fiscal conseguido, debiendo descartarse que el cambio de titularidad de las obras de arte transmitidas a PF 1 pueda tener tal consideración. En efecto, pueden encontrarse en el expediente electrónico numerosos ejemplos de esta situación. Así, por ejemplo, puede observarse cómo, en respuesta a requerimientos de información efectuados por la Inspección, la CASA DE SUBASTAS se dirige a SOC 1, para tratar las cuestiones relativas a obras que son de titularidad de PF 1 desde la reducción de capital. Es decir, la gestión se lleva a cabo de modo indistinto independientemente de que la titularidad corresponda a la sociedad o a PF 1.

Asimismo, consta en el expediente un correo electrónico de fecha 10 de octubre de 2019 en el que se pone de manifiesto que PF 5 y PF 4, empleados de otra entidad controlada por PF 1 que se encargaban de gestionar las obras de arte también antes

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

de la reducción de capital, siguen intentando vender a terceros obras de arte incluidas entre las que fueron objeto de devolución en la reducción de capital.

Como prueba de que se gestionan del mismo modo con independencia de a quién corresponda su titularidad formal, reproducimos la contestación al requerimiento de información efectuado a la CASA DE SUBASTAS donde se observa cómo en diciembre de 2019 la citada casa de subastas informa a SOC 1 de que va a proceder a la subasta de algunas de sus obras. El texto del correo electrónico es el siguiente:

*“Buenas tardes,
cometí un error, el Lote XX también es propiedad de PF 1. Por ello os ruego hagáis la liquidación a nombre y a favor de PF 1, en la misma cuenta que el otro Lote YY también vendido.*

Muchas gracias y disculpen la confusión.”

Otro ejemplo de que las obras se gestionan exactamente igual, con independiencia de a quién corresponda su titularidad formal, es el correo electrónico accesible en la ruta *Exp. ELECTRÓNICO XXXX*, en el que puede observarse cómo PF 4, va indicando, en relación con un conjunto de obras titularidad indistintamente de PF 1 o de SOC 1, simplemente, a quién hay que facturar una obra u otra.

6º. Las obras de arte se encuentran a disposición de PF 1.

Sin perjuicio de las pruebas de la gestión indistinta analizadas en el punto anterior, cabe destacar también la ubicación de las obras, que se encuentran en la propia vivienda habitual en LOCALIDAD de PF 1, o en otros inmuebles a su disposición.

En las conversaciones entre SOC 1., y la ENTIDAD 1, relacionada con la cesión de ciertas obras de arte de titularidad de la entidad, son continuas las referencias a PF 1. Asimismo, a la hora de ser expuestas, se presentan como COLECCIÓN PARTICULAR PF 1, nunca se hace mención a la entidad SOC 1.

Asimismo, se observa que, a la hora de gestionar las valoraciones y las subastas de las obras de arte de titularidad de SOC 1, en ningún momento se hace mención a la referida entidad, sino que todas las referencias son a PF 1 y a su colección particular.

7º. Ausencia de transporte de las obras de arte.

En la Diligencia nº 1 se requirió a SOC 1, para que aportara las facturas, albaranes de entrega o cualquier otra documentación acreditativa del transporte de las obras que probase que se produjo un traslado efectivo de las mismas, como consecuencia de la transmisión de la posesión de las obras de la entidad a PF 1.

En respuesta a este requerimiento, la sociedad en virtud de escrito presentado en fecha 30 de mayo de 2023 señaló que:

La sociedad no ha podido localizar dicha documentación. Cabe destacar que, en muchas ocasiones, tal y como acreditan los correos electrónicos de gestión de obras de arte que fueron aportados en respuesta a la Diligencia número 1, son las galerías en las que se exponen las obras de arte quienes se encargan de recogerlas y de su transporte.

Dicha afirmación es del todo incongruente, ya que no se solicitaba por la Inspección que se aportara justificación del transporte de las obras destinadas a ser objeto de exposición y venta, sino de las que se transmitieron a PF 1.

Parece más bien que dicha documentación no se ha podido localizar porque es inexistente, en el sentido de que, como se ha señalado en diversas ocasiones a lo largo del presente documento, las obras de arte, se encuentran, en realidad, a entera disposición de PF 1, y están ubicadas en su propia vivienda.

8º. Ahorro fiscal obtenido.

Mediante la referida reducción de capital se anticipa la deducción de unas pérdidas correspondientes con la sobrevaloración de una serie de elementos patrimoniales del balance a fin de evitar la tributación de las rentas positivas obtenidas por la transmisión de otros elementos del inmovilizado a terceros.

La transmisión de las obras de arte a PF 1 ordenada a través de la reducción de capital en especie no tiene ningún efecto jurídico ni económico relevante distinto del ahorro fiscal. Las obras siguen dentro de la esfera económica de PF 1, a su entera disposición, son gestionadas del mismo modo y por el mismo personal antes y después de la reducción de capital y, al tratarse de una reducción de capital, no supone traslado de fondos de ningún tipo entre adquirente y transmitente.

El único efecto relevante conseguido con esta operación es aflorar las minusvalías latentes del balance de la sociedad en el momento más conveniente desde el punto de vista fiscal, defraudando así el espíritu de la norma, que pretende diferir la integración en la base imponible de las pérdidas vinculadas a elementos patrimoniales hasta el momento de su efectiva materialización. Así puede inferirse, por ejemplo, de las disposiciones contenidas en el artículo 13 de la LIS que niegan, con carácter general, la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de valor o las reglas de imputación temporal de los apartados 9 y 10 del artículo 11 que retrasan la imputación temporal de las pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales a otras empresas del grupo hasta que dichos elementos salgan definitivamente de su esfera económica.

QUINTO. ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS EXIGIDOS POR EL ARTÍCULO 15 LGT EN EL SUPUESTO PRESENTE. CALIFICACIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS Y SU ENCAJE EN LA FIGURA DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA

A la vista de los indicios, de la normativa aplicable y de la jurisprudencia a la que se ha hecho referencia, podemos afirmar que **concurren, en este caso, las dos notas características consideradas típicas del conflicto en la aplicación de la norma:**

- 1. Existencia de operaciones que, consideradas en su conjunto, son notoriamente artificiosas o impropias para la consecución de los resultados obtenidos.**
- 2. Ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal** y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Los argumentos que se deben tener en cuenta para considerar que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie a PF 1 son:

1. La operación es artificiosa o impropia para la consecución del resultado obtenido.

El negocio de reducción de capital con devolución de aportaciones en especie a PF 1, posterior a la transmisión de las obras de arte y del inmueble sito en XXXX y a la primera de las reducciones (que posibilita a PF 1 obtener la liquidez que justifica su realización), ha de considerarse, dadas las circunstancias concurrentes expuestas, como notoriamente artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido. El único efecto que ha generado esta operación es la obtención de un ahorro fiscal muy relevante por parte del contribuyente, al referirse exclusivamente a elementos patrimoniales cuya transmisión genera una renta negativa. De hecho, si el resultado que se pretende con la operación de reducción de capital con devolución de aportaciones en especie es que PF 1 obtenga liquidez, carece de sentido que dicha operación tenga por objeto elementos patrimoniales cuya iliquidez se conoce, pues se han intentado vender sin éxito durante un periodo de tiempo considerable, existiendo en la sociedad otros muchos elementos que habrían sido susceptibles de aportar liquidez efectivamente a PF 1.

Resulta muy elocuente el contraste entre la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie controvertida y la otra reducción de capital con devolución de aportaciones en metálico y la devolución de prima de emisión también en metálico. Mientras que en estos dos casos resulta evidente que el objetivo era poner a disposición de PF 1 la liquidez obtenida como producto de la venta de tres elementos patrimoniales titularidad de la sociedad a terceros, con la primera únicamente se consigue atribuir la titularidad formal de un conjunto de obras de arte y antigüedades sobrevaloradas, respecto de las que se había comprobado su difícil salida a mercado y que, aun antes de la reducción de capital, ya se encontraban a entera disposición de PF 1.

La operativa utilizada sólo tiene sentido para eludir la normativa de imputación temporal del Impuesto sobre Sociedades, forzando la materialización de una pérdida latente. Si no existiera fiscalidad, los indicios recabados nos llevarían a pensar que tal

reducción de capital con devolución de aportaciones en especie, que tiene por objeto un conjunto de elementos patrimoniales que incorporan una pérdida de valor latente, no se hubiera realizado. No hay una explicación plausible que la justifique, más allá de eludir el pago del Impuesto sobre Sociedades.

El único elemento que induce a entender el cambio en el patrón de comportamiento de la sociedad para dotar de liquidez a PF 1, consistente en vender elementos patrimoniales y transferir inmediatamente el montante obtenido, es que se hacía preciso aflorar pérdidas en el mismo ejercicio 2018 para contrarrestar el efecto en la base imponible del beneficio obtenido con las ventas a terceros. No era posible aflorar estas pérdidas vendiendo los mismos elementos patrimoniales a terceros, por haberse demostrado imposible dada de la falta de interés del mercado por ellos, así que resultaba del todo conveniente hacer uso del poder de PF 1 sobre la sociedad para, a través de una reducción de capital con devolución de aportaciones, aflorar las pérdidas necesarias en el momento oportuno, sin que cambiaran materialmente las condiciones en cuanto al control y poder de disposición de las mismas por parte de PF 1.

De los hechos posteriores a la controvertida operación societaria (ya que se realiza de forma excepcional en dicho período) parece inferirse que si la sociedad no hubiese obtenido los importantes beneficios como consecuencia de la transmisión de los tres elementos patrimoniales referenciados, SOC 1 no hubiese llevado a cabo tal reducción de capital con devolución de aportaciones en especie, más aún si aceptamos el motivo alegado por la sociedad respecto de la finalidad perseguida con la misma, que era supuestamente dotar de liquidez a PF 1.

Afirma también la obligada tributaria que otra finalidad perseguida con la operación es adecuar la titularidad formal de estos elementos patrimoniales a la realidad, de modo que todos aquellos elementos de la sociedad que se encuentran a disposición de PF 1 para su disfrute pasen a ser de su titularidad. No obstante, la afirmación anterior se compadece mal con el hecho de que la devolución de aportaciones únicamente tenga por objeto aquellos elementos respecto de los que puede acreditarse una minusvalía latente, que afloraría con su transmisión a PF 1, pero no aquellos otros muchos elementos en poder de la sociedad cuya transmisión provocaría la generación de importantes beneficios.

Se ha instrumentado una forma de actuar sorprendente por artificiosa y carente de cualquier otra significación sociedad o empresarial distinta del ahorro fiscal.

2. No concurren efectos jurídicos o económicos relevantes al margen del ahorro fiscal derivado de las operaciones analizadas.

El segundo requisito exigido para poder aplicar la cláusula anti-abuso del artículo 15 de la LGT es que de la utilización del acto o negocio abusivo no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con actos o negocios usuales o propios.

Como se ha desarrollado anteriormente, la transmisión producida como consecuencia de la operación produce únicamente un cambio de titularidad sobre unos bienes que no sufren cambio alguno en cuanto a su gestión, disponibilidad y control. Lo cierto es que con esta reducción de capital con devolución de aportaciones en especie no se consigue ningún efecto jurídico ni económico relevante más allá del ahorro fiscal obtenido en sede de SOC 1 como consecuencia de la integración en la base imponible de ejercicio 2018 de las minusvalías latentes correspondiente a los elementos objeto de devolución a PF 1 y su compensación con los beneficios derivados de la venta a terceros de elementos patrimoniales realizada, en este caso sí, con la finalidad de dotar de liquidez a PF 1 con el producto de las transacciones.

El ahorro fiscal obtenido deriva de la integración, en la base imponible del período, de la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos objeto de la reducción de capital con devolución de aportaciones llevada a cabo en el ejercicio 2018, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 17, apartados 4.c) y 5 de la LIS.

SEXTO. CONTESTACIÓN A LAS ALEGACIONES DE LA SOCIEDAD

A lo largo del presente informe se han analizado profusamente los antecedentes y fundamentos jurídicos en los que esta Comisión se apoya para sostener la concurrencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Tanto los hechos-base (ciertos e indubitados) como el resto de pruebas indiciarias que concurren en el supuesto que nos ocupa, han sido detallados con el máximo rigor en los párrafos precedentes, así como su conexión con las conclusiones alcanzadas por la Inspección.

Se han analizado conjuntamente todos los indicios o pruebas constatados durante el procedimiento inspector de los cuales, mediante un proceso mental razonado y lógico, se infiere la existencia de un abuso de formas en los términos expuestos. Dichos hechos que, si bien tomados individualmente, pueden no ser significativos, sin embargo, en conjunto y en relación con las circunstancias que concurren en el caso concreto, son reveladores de una actuación impropia, artificiosa y carente de una finalidad distinta que el mero ahorro fiscal.

En el presente supuesto, los indicios acumulados son sólidos y apuntan racionalmente hacia una misma dirección, esto es, que la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie es notoriamente artificiosa.

Se reproducen, seguidamente, las alegaciones realizadas por SOC 1 y las razones que llevan a entender que las mismas han de ser desestimadas, con remisión a la contestación a las respectivas alegaciones incorporada al informe sobre la concurrencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria remitido por el órgano actuante, que se dan por reproducidas. Se añade exclusivamente la valoración que sobre dichas alegaciones efectúa la Comisión.

PRIMERO.- En primer lugar, la sociedad señala que *“la Inspección hace referencia a la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie. Sin embargo, en ningún momento se especifica en qué medida dicho negocio es artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido.”*

La operación es notoriamente artificiosa e impropia para la consecución de los resultados obtenidos, como se justifica en el apartado 1 del fundamento de derecho quinto anterior, a cuyo contenido nos remitimos.

SEGUNDO.- Por otro lado, SOC 1 alega que *“las únicas formas legales, usuales o propias, de poder acceder un socio a los ingresos o elementos patrimoniales de la sociedad en la que ostenta su participación son las cuatro siguientes:*

- *Reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios;*
- *Distribución de prima de emisión o de aportaciones de socios,*
- *Reparto de dividendos con cargo a beneficios del ejercicio o reservas procedentes de beneficios no distribuido.*
- *Cuota de liquidación”.*

Tal circunstancia, esto es, las opciones que la normativa sociedad ofrece a los socios para poder acceder a los recursos de las sociedades en las que participan, no es de modo alguno, objeto de discusión.

La sociedad continúa, además, señalando que *“la pérdida contable no se manifiesta en 2018 como consecuencia de la reducción de capital. Se manifiesta como consecuencia de un deterioro evidente del valor de los activos entregados, sustentado en las tasaciones aportadas, que la inspección no discute. De acuerdo con la norma contable, esa pérdida de valor hubiera implicado en todo caso, de no haberse entregado los activos al socio por virtud de la reducción de capital, el obligado reconocimiento contable de un deterioro del valor de los citados activos por el mismo importe, impactado en la cuenta de resultados de SOC 1 y, por tanto, hubiera reducido el resultado contable de la misma forma y por el mismo importe de la pérdida que la inspección achaca a la reducción de capital”.*

A efectos de contestar esta alegación debe partirse de la distinción entre resultado contable y base imponible – sobre la que las alegaciones parecen querer introducir cierta confusión –, siendo este último elemento el objeto de la discusión.

En ningún momento la Inspección discute las tasaciones aportadas y que las obras de arte se encuentren sobrevaloradas en el balance. Lo que se pone de manifiesto es que su transmisión a PF 1 de la entidad a través de la operación de reducción de capital con devolución de aportaciones en especie tiene como único efecto que las mencionadas pérdidas latentes se integren en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Además, el tratamiento fiscal de las pérdidas por deterioro pone de manifiesto que la voluntad del legislador, el espíritu de la norma, es que estas pérdidas no tengan efecto fiscal hasta que se materialicen de manera definitiva, siendo precisamente este objetivo el que ha pretendido burlar la obligada tributaria con la transmisión de las obras de arte a PF 1 en el marco de la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie controvertida.

TERCERO.- La sociedad alega que *“hay un efecto jurídico de enorme trascendencia, cual es la transmisión de determinados bienes del patrimonio de la sociedad al patrimonio de la persona física.”*

Igualmente señala que *“Debe reseñarse que en sendas actas con acuerdo suscritas en el seno del mismo procedimiento inspector, con fecha 14 de febrero de 2024, se recoge que se ha comprobado que SOC 1 es propietaria de una relevante colección de obras de arte que es disfrutada por PF 1, quien puede disponer de ella a voluntad y a título gratuito, pudiendo colocar las obras en sus distintos domicilios y fincas de recreo y se ha regularizado la obtención de este derecho de uso y disfrute sobre las obras de la colección como una renta en especie que debe ser integrada en la base imponible del IRPF de PF 1 por su valor de mercado, calificándose como rendimientos de capital mobiliario, en los términos del artículo 25.1.d) de la LIRPF*

(...)

Establecido lo anterior si, según la inspección, es lo mismo la situación existente antes de la reducción que la de después, ¿por qué imputa una renta al socio, en ese mismo ejercicio si bien por el período anterior a la reducción, por el uso de las obras entregadas? Si la situación antes y después de la reducción fuera la misma, es decir, la situación propia de un propietario, no cabría imputación alguna por el uso al socio en su IRPF y, sin embargo, la inspección la aplica. Ambas posiciones, la imputación de rendimiento al socio y la inexistencia de efecto jurídico o económico relevante, son totalmente incompatibles entre sí y, habiéndose considerado correcta y conforme a Derecho la primera (la imputación del rendimiento), la segunda (la inexistencia de efectos relevantes) sencillamente no cabe. En conclusión, no se cumple el requisito de que no existan efectos económicos y jurídicos relevantes, tal como la Inspección implícitamente acepta al efectuar la regularización por el IRPF del socio.”

La ausencia de un efecto jurídico o económico relevante de la operación distinto del ahorro fiscal derivado de la operación artificiosa se observa en la coincidencia de las circunstancias que afectan al poder de disposición, disfrute y medios de gestión de las obras de arte objeto de la reducción de capital antes y después de la misma.

Las características de los elementos transmitidos, que se encuentran ubicados y son utilizados en las distintas viviendas de PF 1, hace que ni siquiera sea preciso transportar los mismos después de la transmisión. Todos los elementos decorativos o de mobiliario siguen estando en poder de PF 1 en todo momento, lo que pone de manifiesto la permanencia de las circunstancias.

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

La gestión de los intentos de venta, de transporte a casas de subasta o de actuaciones de conservación siguen realizándose del mismo modo antes y después de la reducción de capital, por parte de personas empleadas indirectamente (a través de otra de las entidades bajo su control) por PF 1.

Para los terceros (salas de exposiciones interesadas, casas de subasta, empresas de transporte) tampoco ha existido ningún cambio: se trata de elementos incluidos dentro de la “colección privada de PF 1”, resultando indistinto a quién corresponda la titularidad formal y explicitando la confusión patrimonial hacia terceros existente.

De este modo, el único efecto jurídico relevante, como puede observarse, es el ahorro fiscal producido como consecuencia del afloramiento de las minusvalías latentes en 2018. Haciendo uso del poder de PF 1 sobre la sociedad, elige los elementos concretos que serán objeto de devolución, que serán aquellos cuya transmisión generen pérdidas y en importe suficiente para neutralizar los beneficios obtenidos por la sociedad en la transmisión de elementos patrimoniales a terceros para obtener liquidez, que, en este caso sí, sería en último término trasladada a PF 1.

La reducción de capital con devolución de aportaciones no tiene por objeto el conjunto de elementos titularidad de la sociedad que están a disposición de PF 1, lo que determinaría que afloraran tanto las minusvalías latentes en los elementos efectivamente devueltos como las plusvalías latentes en los elementos que siguen remansados en la sociedad, sino que únicamente afecta a un conjunto de elementos cuidadosamente seleccionados cuya transmisión genera pérdidas fiscales en la cantidad suficiente y en el momento adecuado para neutralizar la tributación de los importantes beneficios obtenidos por la sociedad en la venta de otros elementos de inmovilizado a terceros. Asimismo, también se selecciona convenientemente el momento de aflorar estas pérdidas, siendo este un elemento esencial del fraude, dada que debe tener lugar, necesariamente en el período 2018.

Por otra parte, son las partes implicadas, esto es, tanto el contribuyente como PF 1, quienes en ejercicio de su libre voluntad deciden que los bienes titularidad de la sociedad sean disfrutados por su socio, lo que tiene unas consecuencias tributarias que han debido ser regularizadas por parte de la Inspección. En este sentido, no resulta admisible que, a la vista de la regularización practicada, el contribuyente alegue ahora que este efecto fiscal colateral pueda considerarse como efecto jurídico o económico relevante para rechazar la existencia de conflicto en la aplicación de la norma. Es el contribuyente quien decide poner de forma gratuita a disposición de su único socio los elementos patrimoniales de su titularidad, sin que a la vista de la regularización de este hecho por parte de la Inspección pueda justificar ahora que la operación perseguía este efecto.

CUARTO.- En cuarto lugar, la sociedad manifiesta que *“el planteamiento de la inspección supone tanto como aplicar “de facto”, por la vía de hecho, una norma de imputación temporal que está prevista en el Impuesto sobre Sociedades, para el caso de rentas negativas cuando el adquirente sea otra entidad del mismo grupo de sociedades, pero no cuando el adquirente sea personas físicas socios de la compañía,*

Comisión consultiva conflicto en la aplicación de la norma tributaria

previsión ésta que, si hubiera sido esa la voluntad del legislador se hubiera contemplado en la normativa. Nos estamos refiriendo al artículo 11.9 de la LIS”.

Si se recogiera de forma expresa en el artículo 11.9 de la LIS, no se estaría planteando la posible existencia de un conflicto, sino que, simplemente, estaríamos ante un choque frontal y directo con la norma tributaria; es decir, lo que se defiende es que el obligado tributario ha infringido claramente el espíritu (que no la letra) perseguido por la normativa fiscal, al intentar evitar situaciones de abuso, compensando unas pérdidas que no se han puesto de manifiesto de forma real y efectiva en sede de la sociedad, al permanecer los bienes en la esfera de control de un mismo obligado.

QUINTO.- Finalmente, SOC 1 alega la existencia de economía de opción y también trae a coalición la doctrina del Tribunal Supremo que prohíbe la *“economía de opción inversa”*.

En este sentido hay que traer a colación el concepto de economía de opción señalado por el Tribunal Supremo en la sentencia de 23 de febrero de 2012, recurso de casación número 821/2008, donde señala que aparece cuando *“los actos o negocios jurídicos realizados son los habituales o propios del resultado obtenido y además es el ordenamiento jurídico el que invita al ejercicio de la opción económica”*.

En este punto, es necesario precisar que ni concurre la habitualidad o propiedad de los negocios realizados, como se ha puesto de manifiesto sobradamente en líneas precedentes en este informe, ni esta opción se prevé en el ordenamiento jurídico.

En efecto, no existen distintas opciones perfectamente válidas entre las que el contribuyente escoge la más ventajosa desde el punto de vista fiscal, sino que se trata de una operación que se realiza en fraude de la normativa aplicable por motivos exclusivamente fiscales.

Esta materialización de plusvalías no está permitida en nuestro ordenamiento tributario, como pone de manifiesto, por ejemplo, lo dispuesto en el apartado 9 del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En dicho precepto se establece una norma antiabuso específica que no es de aplicación en el presente caso pero que pone de manifiesto la intención del legislador de no permitir que los contribuyentes materialicen las pérdidas latentes sino cuando las mismas se produzcan, impidiendo la integración en la base imponible del Impuesto de las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades.

De esta manera y al objeto de evitar repeticiones innecesarias, esta Comisión reitera las conclusiones alcanzadas a lo largo del presente informe, dándolas por reproducidas y teniendo por contestadas las alegaciones de SOC 1, que deberán, por tanto, ser desestimadas.

SÉPTIMO. CONCLUSIONES

Esta Comisión considera, en definitiva, que la reducción de capital con devolución de aportaciones en especie es una operación anómala que ha producido únicamente como efecto relevante un ahorro fiscal.

De los hechos y circunstancias contenidos en el presente informe, se pone de manifiesto que nos encontramos ante una operación notoriamente artificiosa para la consecución del resultado obtenido. La operación realizada tiene como único efecto el ahorro fiscal y no responde a la alegada finalidad de proveer de liquidez a PF 1, pues afecta precisamente a aquellos elementos patrimoniales que incorporan una minusvalía latente y que la entidad ha intentado, sin éxito, transmitir en el mercado.

De la operación efectuada no se desprenden efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Los elementos transmitidos siguen estando a disposición de PF 1, no han sido transportados, no han sido destinados a usos distintos, las gestiones para su conservación y para intentar su venta en subasta siguen siendo realizadas por las mismas personas antes y después de la operación y, del análisis de las circunstancias en los períodos impositivos posteriores, hasta la actualidad, se pone de manifiesto que tampoco han sido transmitidos a terceros más que en una pequeña parte.

Por todo lo anterior, y ante la evidencia de los elementos probatorios examinados y las circunstancias concurrentes acreditadas, esta Comisión consultiva concluye que PROCEDE DECLARAR, con el carácter vinculante que confiere a este informe el artículo 159.6 LGT:

LA CONCURRENCIA EN EL EXPEDIENTE DE COMPROBACIÓN DE SC 1, DE LAS CIRCUNSTANCIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 15.1 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, en relación con la operación analizada llevada a cabo por el concepto Impuesto sobre Sociedades en el período impositivo 2018.

A 18 de junio de 2024

EL PRESIDENTE

LA VOCAL

EL VOCAL

EL VOCAL