

Supuestos prácticos sobre conflicto en la aplicación de la norma y sobre enajenación de bienes embargados: subasta

Carlos Javier Lacorte Sentenach

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

A continuación se plantean dos casos prácticos, uno de ellos, sobre la nueva infracción tributaria introducida por la Ley 34/2015 de reforma de la Ley General Tributaria, en el nuevo artículo 206 bis, en relación con la figura del conflicto en la aplicación de la norma regulada en el artículo 15.3 del citado texto legal, y el otro, sobre una subasta de bienes, ya que el pasado 1 de septiembre de 2018 ha entrado en vigor la reforma introducida por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, en el Reglamento General de Recaudación, en relación con el régimen jurídico de la enajenación de bienes embargados, en particular en el procedimiento de subasta. Este supuesto que presentamos tiene por objeto familiarizarnos con el nuevo sistema que supone el impulso definitivo a la utilización de los medios electrónicos en las subastas practicadas por la Hacienda Pública.

Palabras clave: conflicto en la aplicación de la norma; enajenación de bienes embargados; subasta de bienes; casos prácticos.



1. Supuesto sobre conflicto en la aplicación de la norma. Nueva infracción tributaria (art. 15.3 en relación con el art. 206 bis LGT)

La entidad neerlandesa C BV tenía el 100 % del capital de dos sociedades operativas en España: A España, SA y B España, SA, domiciliadas en Madrid y dedicadas a la fabricación y distribución de cosméticos.

Por escritura de 31 de enero de 2006 se constituye C Grup Spain, SL, con un capital social de 5.000.000 de euros suscrito íntegramente por la neerlandesa C BV. El capital estaba representado por 5.000.000 de participaciones de 1 euro y una prima de emisión de 5 euros por participación.

El desembolso del capital y prima se realiza por C BV mediante la aportación no dineraria del 25 % de las acciones de cada una de las entidades A España, SA y B España, SA.

Quince días después de su constitución, por escritura de 15 de febrero de 2006, C Grup Spain, SL compró a C BV el resto de las acciones de las sociedades operativas españolas (el 75 % del total del capital restante) por 110 millones de euros, precio que se confiesa recibido por la vendedora.

Por escritura de la misma fecha C BV concedió un préstamo a C Grup Spain, SL de 110 millones de euros con vencimiento a 31 de enero de 2021 fijándose un interés del 3 % anual.

Las acciones de las dos entidades españolas se valoraron a efectos de las anteriores operaciones a un valor muy superior al teórico resultante de sus respectivos balances.

De este modo, las dos empresas operativas del grupo en España cuya matriz era la entidad neerlandesa C BV pasan a depender de C Grup Spain, SL (que es 100 % propiedad de dicha entidad neerlandesa), que se configura como un holding y que soporta importantes gastos financieros generados por el préstamo concedido por su matriz y que reducen muy significativamente las bases imponibles del impuesto sobre sociedades del grupo fiscal español. Por otra parte, la interposición entre la matriz neerlandesa y las dos filiales operativas españolas de la entidad C Grup Spain, SL no alteró la estructura y el funcionamiento anterior de estas.

En los últimos años, y de forma reiterada, la comisión consultiva que establece el artículo 159 de la Ley general tributaria (LGT), prevista para emitir dictamen en los casos de conflicto

en la aplicación de la norma del artículo 15 del citado texto legal, se ha pronunciado favorablemente al criterio de la Inspección de los tributos en el sentido de dictaminar la existencia de dicho conflicto en los casos –como el planteado en el anterior enunciado– de adquisición de filiales de grupos internacionales por una entidad perteneciente al grupo, financiando la operación con créditos de alguna de las empresas del propio grupo internacional.

El resultado que se obtiene es que las entidades que cambian de propietario siguen estando dentro del grupo, pero pasan a depender de otra empresa filial del mismo y que para su adquisición se endeuda con otra entidad controlada por el propio grupo. Normalmente el crédito lo otorga una entidad residente en un Estado con un régimen fiscal benevolente con el tratamiento de los ingresos financieros y se concede a una entidad adquirente residente en otro Estado con normativa permisiva para la deducibilidad fiscal de los gastos financieros.

A la vista de la nueva posibilidad –establecida por el art. 206 bis introducido en la LGT por la Ley 34/2015–, de fijar criterio administrativo de los casos más reiterados de conflicto en la aplicación de la norma de los que conoce la comisión consultiva, con fecha 31 de mayo de 2016, se ha publicitado por la Administración tributaria su criterio sobre la existencia del mismo en los casos en que se den las circunstancias señaladas en el párrafo anterior.

El grupo fiscal formado por la entidad dominante C Grup Spain, SL y las dominadas A España, SA y B España, SA presenta el 25 de julio de 2016 declaración consolidada por el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2015 incluyendo 3.300.000 euros de gastos financieros devengados por el préstamo de los 110 millones de euros que formalizó con la entidad neerlandesa C BV, que es el mismo importe que ha ido computando año tras año desde que se formalizó la operación en 2006 y sin efectuar ningún ajuste a la hora de obtener la base imponible por el citado impuesto.

El 1 de octubre de 2016 se inicia por parte de la inspección de Hacienda procedimiento de comprobación por el impuesto sobre sociedades del grupo encabezado por C Grup Spain, SL, y en relación con los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015.

Cuestiones:

- 1.^a Cuantificar y comentar la regularización de la situación tributaria que propondrá la inspección en acta por el impuesto sobre sociedades de dichos ejercicios y, en su caso, el expediente sancionador, en el supuesto de que el único motivo de regularización sea el de los gastos financieros.
- 2.^a Introducir en la solución la hipótesis de que en el ejercicio 2011 se hubiera ultimado una inspección por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009 en la se hubieran formalizado actas de conformidad con propuesta de regularización sobre elementos y circunstancias ajenos al tema de los gastos financieros.

Solución

La Ley 34/2015 de reforma de la LGT ha modificado el régimen jurídico de la figura del «conflicto en la aplicación de la norma» –heredero de la antigua figura del fraude de ley–, en el sentido de permitir la posibilidad de imponer sanciones con una doble finalidad: adecuar dicho régimen a la doctrina jurisprudencial que no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, asimismo apoyada por un amplio sector doctrinal y que constituye la situación habitual en el derecho comparado y facilitar el cumplimiento del mandato establecido por el artículo 31 de la Constitución del deber general de contribución, mediante la persecución de aquellos dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria (ataque directo a la ingeniería fiscal «agresiva»).

La reforma consiste en modificar el apartado 3 del artículo 15 (conflicto en la aplicación de la norma tributaria), eliminando el último inciso del mismo: «... sin que proceda la imposición de sanciones», y se introduce en la LGT un nuevo artículo 206 bis (infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria), que tipifica la infracción y establece las sanciones aplicables.

Según la disposición transitoria única, apartado 1, de la ley de reforma, que regula el derecho transitorio de entrada en vigor de las disposiciones reformadas de la LGT, la nueva redacción del apartado 3 del artículo 15, será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta ley (que se produce según establece la disp. final duodécima a los 20 días de su publicación en el BOE). Como se publicó en el BOE de 22 de septiembre de 2015, la entrada en vigor fue el 12 de octubre de 2015.

Dado que el periodo de liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2015 –del periodo impositivo coincidente con el año natural– concluye el 25 de julio de 2016, al primer ejercicio al que le será de posible aplicación la nueva regulación será al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2015.

Según la nueva regulación de la figura del «conflicto en la aplicación de la norma» y el nuevo artículo 206 bis de la LGT:

- 1.º Se mantiene como principio general la no imposición de sanciones.
- 2.º Excepcionalmente, procederá la imposición de sanciones tributarias cuando existiese *igualdad sustancial* entre el caso cuya regularización vaya a ser objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma según lo dispuesto en el artículo 15 y aquel o aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformedo el criterio administrativo preexistente y público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. A estos efectos, se entenderá por criterio administrativo el es-

tablecido en los informes de la comisión consultiva a la que se refiere el artículo 159 de la LGT, y que esta emite preceptivamente para que pueda declararse el conflicto en la aplicación de la norma según establece el artículo 15.2 de la LGT.

A estos efectos, la Administración tributaria hará públicos los informes de la comisión consultiva eliminando los datos que permitan identificar a los contribuyentes concretos a los que se refieren.

(Para que pudiera ser aplicable al impuesto sobre sociedades de 2015 dicha publicación debería hacerse antes del día 1 de julio de 2016, fecha en la que se inicia el plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación del impuesto).

El artículo 206 bis de la LGT califica la infracción como grave en su apartado 3, y establece las sanciones en el apartado 4, consistentes en multa pecuniaria proporcional del 50 % para los casos de falta de ingreso u obtención indebida de devoluciones y del 15 % para solicitudes de devolución, beneficio o incentivo fiscal o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos de impuesto a compensar o deducir en la base –y del 50 % a deducir en cuota– (con posibilidad de reducción de la sanción por conformidad y pago en aplicación del art. 188).

También en relación con esta infracción, es necesario destacar que se introduce una regla de inversión de la carga de la prueba en un inciso final que se introduce novedosamente en el artículo 179 (principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias), último párrafo, del apartado 2, letra d):

A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior.

1. Veamos como se desarrollaría el procedimiento de inspección iniciado con la comunicación de 1 de octubre de 2016 por el concepto de impuesto sobre sociedades y ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015:

Con ocasión de la verificación de cuál es el origen de los gastos financieros contabilizados por la entidad C Grup Spain, SL, la inspección localizará el origen en las operaciones efectuadas en 2006, cuando se constituyó esta sociedad, analizará la escritura de constitución de la misma de fecha 31 de enero de 2006, comprobará que se han aportado acciones de dos sociedades que ya venían operando en España y que dependían directamente de la entidad neerlandesa C BV, comprobará que por la escritura de 15 de febrero de 2006 se ha vendido el resto de las acciones de estas entidades que no se habían aportado en la constitución, verá

que la operación la ha financiado la propia entidad neerlandesa mediante el préstamo de 110 millones de euros según una segunda escritura de 15 de febrero de 2006. En resumen, en esta fase se tratará de reconstruir fácticamente la operación de reestructuración empresarial que ha generado que la nueva matriz española haya soportado esos importantes gastos financieros.

A continuación vendrá el análisis y calificación desde un punto de vista jurídico de las consecuencias de esa reestructuración empresarial y sus implicaciones fiscales y llegará a la conclusión de que las empresas operativas españolas en nada han variado en su actividad por el hecho de que antes dependían directamente de la entidad neerlandesa y ahora siguen dependiendo de ella, pero mediante la interposición de una nueva entidad residente en España.

La conclusión será que lo único relevante que ha generado la reestructuración citada es que se está disminuyendo la base imponible del impuesto sobre sociedades con los gastos financieros devengados, que están reduciendo la tributación en España de esas actividades empresariales desarrolladas por A España, SA, y B España, SA.

Respecto a la posibilidad de que la inspección cuestione unos negocios jurídicos efectuados en 2006 y que originan consecuencias a largo plazo –los gastos financieros del préstamo se van a extender desde dicho ejercicio hasta el 2021 en que vence el mismo– en una comprobación inspectora que, cuando se inicia el 1 de octubre 2016, ya hace mucho que ha prescrito la posibilidad de efectuar liquidación no solo de 2006 sino hasta el ejercicio 2011 inclusive, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha consagrado la imprescriptibilidad del derecho a comprobar que es distinto al derecho a liquidar que sí prescribe. Es decir, la inspección puede analizar negocios jurídicos –para calificarlos posiblemente de forma distinta a como los entiende el contribuyente–, efectuados en un ejercicio prescrito si tienen consecuencias fiscales en ejercicios no prescritos con ocasión de la comprobación de estos últimos (SSTS de 5 y 26 de febrero de 2015, recs. cas. núms. 4075/2013 –NFJ057615– y 4072/2013 –NFJ058191–, respectivamente).

El equipo de inspección encargado de las actuaciones, a la vista de las circunstancias concurrentes en la operación que hemos enunciado, elaborará un informe en el que se analizarán las circunstancias que concurren a su juicio y que son determinantes de la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 de la LGT, y mencionará expresamente en el mismo el criterio publicitado del informe de la comisión consultiva que considera coincidente con la actuación seguida por el obligado tributario de acuerdo con la nueva regulación establecida por la Ley 34/2015, con las implicaciones desde el punto de vista de poder sancionar la conducta desarrollada por el contribuyente.

El informe junto con las alegaciones que haya podido presentar la entidad interesada y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes de conformidad con lo que establece el artículo 159.2 de la LGT –en unión del expediente administrativo de la inspección– se remiten al inspector-jefe quien, a la vista de todo lo anterior, determina que, efectivamente, pueden concurrir las circunstancias de la existencia de conflicto en la aplicación de la norma y por ello se dirigirá mediante oficio a la comisión consultiva solicitando la emisión

del informe preceptivo que establece el artículo 159 de la LGT y el artículo 194 del Reglamento de aplicación de los tributos.

Recordemos que el plazo que tiene la comisión consultiva para emitir el informe es de tres meses (ampliable por un mes) –art. 159.4 LGT– y que, de conformidad con la nueva redacción del artículo 150.3 d) de la LGT, la notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma a la comisión consultiva es un supuesto de suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector –en ningún caso este plazo de suspensión puede ser superior al plazo máximo que tiene la misma para emitir su informe (3 meses + 1 de ampliación)–.

Recibido el informe favorable al criterio inspector, se reanudarán las actuaciones que concluirán con el levantamiento de actas por el impuesto sobre sociedades con la eliminación del cómputo de los gastos financieros a la hora de cuantificar las bases imposables de los ejercicios objeto de actuación:

Incremento de las bases imposables del grupo consolidado por 3.300.000 euros en cada uno de los ejercicios comprobados 2012, 2013, 2014 y 2015, lo que generará unas cuotas a ingresar –en la hipótesis de autoliquidaciones previas con base imponible positivas– de:

- En cada uno de los tres ejercicios 2012, 2013 y 2014 con el tipo de gravamen al 30 %: 990.000 euros.
- En el ejercicio 2015 con el tipo de gravamen al 28 %: 924.000 euros.
- Más los intereses de demora que procedan.

En la redacción del artículo 15 de la LGT aplicable a los ejercicios 2012, 2013 y 2014 –anterior a la reforma de la Ley 34/2015– la regularización en aplicación del instituto jurídico del conflicto en la aplicación de la norma no era sancionable. Esta situación se había mantenido desde la entrada en vigor de la LGT el 1 de julio de 2004. Con anterioridad, el «fraude de ley» que era la figura equiparable al actual conflicto en la aplicación de la norma sí era sancionable.

Ya cuando entró en vigor la Ley 58/2003, fue criticado por un sector de la doctrina –el más propenso a la defensa de los intereses públicos– el que se eliminara la posibilidad de sancionar en el caso de que la regularización practicada por la Administración tributaria utilizara la figura del conflicto en la aplicación de la norma. Piénsese en el tipo de contribuyentes y sus actuaciones que calificaríamos de «ingeniería fiscal agresiva», que incurren en conductas subsumibles en el artículo 15 de la LGT, se trata de grandes contribuyentes, normalmente multinacionales como la del caso práctico que estamos desarrollando. En el peor de los casos, que la Administración tributaria, primero localice, segundo cuestione la operación de ingeniería y tercero que gane el pleito al que irremediamente va canalizada la liquidación tributaria, se acabará pagando lo que se tendría que haber pagado –ni ya se recuerda cuándo–, eso sí, con liquidación de intereses de demora...

El legislador fiscal ha optado por una postura intermedia en la reforma de la LGT planteada por la Ley 34/2015:

De una situación que excluía la posibilidad de sancionar en los casos de conflicto en la aplicación de la norma, podía haber pasado al extremo contrario, es decir, eliminar sin más dicha exclusión, dejando libre la aplicación del régimen general de infracciones y sanciones ya existente. No lo hace así y siguiendo la moda imperante en el derecho tributario español que se basa en el principio de que cualquier reforma deberá complicar más lo ya de por sí complicado, se lanza a innovar inventándose un régimen de poner «puertas al campo» consistente en admitir la posibilidad de sancionar, pero solo en el caso en que la conducta del contribuyente coincida con supuestos ya previamente detectados y calificados como de conflicto por la comisión consultiva y que hayan sido debidamente publicitados.

Está claro que si ya nos movíamos en un terreno abonado al pleito, no vamos a salir de él con la nueva regulación. Ahora el pleito será doble: por la propuesta de regularización y por el expediente sancionador. Como cada caso tiene sus particularidades, la argumentación del contribuyente automáticamente incidirá en destacar los elementos diferenciadores de su caso en relación con el supuesto publicitado al que la Administración tributaria lo quiere equiparar.

¿Qué podría haber hecho el contribuyente para evitar la sanción?

Sencillamente –y casi nada–, renunciar a la deducción de los gastos financieros en el ejercicio 2015 una vez que sabe que su situación es equiparable a la publicitada por la Administración tributaria el 31 de mayo de 2016, antes de que se inicie el periodo voluntario para la presentación del impuesto sobre sociedades de 2015, ajustando positivamente el resultado contable a la hora de obtener la base imponible del impuesto en el importe de dichos gastos de 3.300.000 euros.

Como no lo ha hecho así, la inspección de Hacienda le abrirá expediente sancionador con una propuesta de imposición de sanción de conformidad con el nuevo artículo 206 bis de la LGT del 50 % de la cuota tributaria derivada del supuesto de conflicto, exclusivamente en relación con la cuota que corresponde al ejercicio 2015:

$$50\% \times 924.000 = 462.000 \text{ euros}$$

Esta cuantía podrá verse reducida en el caso de que el contribuyente dé su conformidad a la propuesta de regularización en un 30 % en aplicación del artículo 188.1 b) de la LGT:

$$30\% \times 462.000 = 138.600; 462.000 - 138.600 = 323.400 \text{ euros}$$

Y, en el caso de pago, según el artículo 188.3 de la LGT en un 25 % adicional:

$$25\% \times 323.400 = 80.850; 323.400 - 80.850 = 242.550 \text{ euros}$$

Es decir, la sanción aplicando las reducciones acumuladas anteriores representa efectivamente el 26,25 % del importe de la cuota defraudada:

$$26,25\% \times 924.000 = 242.550 \text{ euros}$$

Y todo ello porque el apartado 6 del nuevo artículo 206 bis de la LGT establece que, en los supuestos regulados en este artículo, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta ley (las reducciones que hemos aplicado).

2. Introduzcamos ahora la variante que se propone en la segunda cuestión del ejercicio, es decir, qué trascendencia tendría en el desarrollo de la inspección iniciada el año 2016 por los periodos impositivos 2012 al 2015 del impuesto sobre sociedades, que el grupo fiscal formado por C Grup Spain, SL, como entidad dominante, y las dos entidades dependientes A España, SA y B España, SA, hubiera sido ya inspeccionado con anterioridad y se le hubieran levantado actas en 2011 por la comprobación de los ejercicios 2006 a 2009 sin que la inspección hubiera puesto reparos a la operación de reestructuración que sí se cuestiona ahora en 2016.

Fijémonos en que en esta inspección se comprueba precisamente el ejercicio 2006 en el que se han realizado todos los negocios jurídicos cuyas consecuencias trascienden al propio ejercicio y extienden sus efectos en ejercicios futuros. No sabemos si la inspección se detuvo en el análisis concreto de las operaciones de reestructuración o si las dio por buenas sin analizarlas, es decir, implícitamente. ¿Vincula esta primera posición de la inspección a una futura inspección de ejercicios en los que no se han formalizado las operaciones, pero se siguen soportando sus efectos?

El Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de marzo de 2014 (rec. núm. 2171/2012 –NFJ072008–) ha tenido ocasión de pronunciarse en un caso como el planteado, en la que se declaran operaciones realizadas en fraude de ley, que, en su día, fueron objeto de comprobación inspectora de conformidad, es decir, se produce una valoración posterior de unos mismos actos jurídicos que contradice a la primera valoración llevada a cabo por la Administración tributaria. El Supremo anula las liquidaciones derivadas de la segunda inspección por infracción de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima.

Exponemos brevemente los hechos y antecedentes de esta sentencia:

La entidad financiera K. constituye en 1997, conjuntamente con las entidades financieras LA C. y C. C., una sociedad denominada REPIN para la gestión conjunta de las acciones de la petroquímica R. que hasta ese momento se gestionaban individualmente. A tal fin aportan a la nueva sociedad las acciones de R. de las que eran propietarias dichas entidades financieras. La entidad financiera K. alegó en su momento que la finalidad de la operación era la existencia de intereses estratégicos con otras entidades financieras, la obtención de un puesto en el Consejo de Administración de R. así como la consolda-

ción contable de la participación en dicha entidad, evitando las dotaciones derivadas de la fluctuación de sus acciones.

Se ampara la operación en las normas forales vascas que regulan el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales de activo y pasivo, de esta forma la entidad financiera K. cuando percibía los dividendos de R. por medio de la entidad interpuesta REPIN aplicaba la deducción del 100 % en concepto de doble imposición de dividendos y si se transmitían las acciones se aplicaba una deducción por doble imposición del 100 % a las rentas obtenidas por la venta de dichos títulos.

El servicio de inspección de la Hacienda Foral efectúa una primera inspección en el año 2000 en relación con los ejercicios 1997 y 1998, de la que se infiere la válida constitución de REPIN y de los efectos fiscales de esta operación materializados en el disfrute del régimen de deducción por doble imposición interna de dividendos además de que la aportación de acciones de R. que hizo la entidad financiera K. a REPIN fue oportunamente comunicada a la Dirección General de la Hacienda de la Diputación Foral de Gipuzkoa y acogíendose al régimen del capítulo X del título VII de la Norma Foral 7/1996. Se firmaron actas de conformidad.

Posteriormente, en 2006, se inician nuevas actuaciones inspectoras, esta vez para la comprobación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2001 a 2005. La inspección en este caso entiende que ha existido fraude de ley en los negocios que han supuesto la localización de las acciones de R. en la entidad REPIN así como en los consiguientes dividendos y prima de asistencia a juntas y los negocios jurídicos por los que, posteriormente, se restituyen las acciones a la entidad financiera K. Se declara el fraude de ley y se efectúan las correspondientes liquidaciones por los ejercicios citados. Esta segunda actuación inspectora es el origen del pleito que ahora resuelve el Tribunal Supremo.

El núcleo de la declaración de fraude de ley es que la inspección llega a la conclusión de que la constitución de REPIN no ha obedecido a la intención de desarrollar una gestión común, sino que REPIN es un medio que ha hecho posible la tenencia formal de más del 5 % de las acciones de R. para beneficiar a tres de sus socios.

Se resalta que, en tanto en cuanto el resultado económico es el mismo, a través de una titularidad indirecta, que por medio de una titularidad directa, el resultado tributario es muy diferente, pues en el periodo objeto de comprobación la titularidad directa hubiera determinado un resultado positivo de más de 27 millones de euros, mientras que el ocasionado a través de la titularidad indirecta fue de 4 millones. A la regularización que ahora se propone no es óbice que se origine en negocios jurídicos de aportaciones de acciones efectuadas en 1997 y que ahora estarían prescritos, ya que dichos negocios han seguido teniendo efectos económicos durante los ejercicios objeto de la comprobación actual.

También se hace mención al hecho de que el negocio jurídico se amparara en las normas especiales de fusiones, escisiones..., señalándose que aunque los negocios jurídicos

realizados son plenamente legales y la normativa fiscal a la que se han acogido los mismos, aparentemente permite alcanzar las ventajas fiscales perseguidas, la finalidad de las normas mencionadas es distinta y no puede amparar concentraciones ficticias de acciones sociales, como es la que ocurre en el presente caso.

La entidad financiera K. entiende que en la primera inspección existe un reconocimiento implícito del derecho de la entidad al régimen de tributación aplicado en sus liquidaciones por el impuesto sobre sociedades y, consiguientemente, la quiebra de los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica a consecuencia de las actuaciones desarrolladas por esta segunda inspección y que han motivado la declaración de fraude de ley.

El Tribunal Supremo anula dicha declaración y las liquidaciones subsiguientes argumentando:

Que la inspección al efectuar la primera actuación –en el año 2000– dispuso, o pudo disponer, de todos los elementos de juicio necesarios ya que las principales operaciones que ahora pretende declarar como realizadas en fraude de ley, ya se habían efectuado, por lo que el reconocimiento de que las mismas tenían motivos económicos no lo puede variar arbitrariamente ahora sin infringir los artículos 9.3 y 103.1 de la CE y 3.1 de la LPA de conformidad con la consolidada doctrina sentada por este Tribunal en relación al principio de confianza legítima. El acuerdo de declaración de fraude de ley infringe de forma clara los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, así como la doctrina de los actos propios de la administración tributaria.

Vemos que esta sentencia se refiere a un antiguo caso de fraude de ley. ¿Es aplicable la doctrina que sienta al moderno conflicto en la aplicación de la norma?

En última instancia, no estamos planteando otra cosa que dar contestación a la siguiente pregunta:

¿Puede la inspección de Hacienda cambiar de criterio en relación con la posición de la misma manifestada de forma expresa o tácitamente en una actuación anterior, cuando no ha cambiado ninguna circunstancia y los mismos antecedentes que ahora se califican de una forma se calificaron de otra distinta con anterioridad?

Parece que el Tribunal Supremo no está de acuerdo con esta posibilidad.

Nota: Con fecha 2 de octubre de 2018 se anuncia en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en el apartado «Le interesa conocer» la publicación de la copia del informe de conflicto n.º 1 «Impuesto sobre Sociedades. Gastos financieros intragrupo», de la comisión consultiva (NCR009227). Este informe trata también sobre la problemática que hemos planteado en el caso práctico.



2. Supuesto sobre enajenación de bienes embargados: subasta, tipos de licitación y adjudicación

La Agencia Tributaria va a subastar un bien inmueble con las siguientes características:

- Valor de mercado libre de cargas según tasación de los técnicos de la AEAT: 190.000 euros.
- Valoración contradictoria libre de cargas presentada por el deudor: 205.000 euros.
- Cargas o gravámenes de carácter real preferentes a la anotación de embargo practicada por los órganos de recaudación del Estado: nominal, 42.000 euros; saldo pendiente actual, 30.000 euros.
- Cargas o gravámenes de carácter real no preferentes a la anotación de embargo practicada por los órganos de recaudación del Estado: nominal, 18.000 euros; saldo pendiente actual, 15.000 euros.

Cuestiones:

- A) ¿Cuál será el tipo para la subasta?
- B) La subasta se anuncia en el BOE de 17 de septiembre de 2018, indicando que la misma se abrirá el 27 de septiembre de 2018, fijando un plazo de 20 días naturales para la realización de pujas y la obligación de constituir un depósito del 5 % (tramos para la licitación: 5.000 €).

Las pujas han sido:

- 1.^a El 28 de septiembre de 2018: 82.500 euros (depósito no reservado).
- 2.^a El 1 de octubre de 2018: 87.500 euros (depósito reservado).
- 3.^a El 15 de octubre de 2018: 120.000 euros (depósito no reservado).
- 4.^a El 16 de octubre de 2018 a las 23 h y 50 min.: 175.000 (depósito reservado).
- 5.^a El 17 de octubre de 2018 a las 0 h y 49 min.: 180.000 (depósito reservado).

La mesa de la subasta adjudica el bien al 5.º licitador por los 180.000 euros ofrecidos, pero en el plazo de 15 días dado a los efectos de pago, no cumple. A continuación lo adjudica al 4.º con el mismo resultado. A continuación al 2.º quien deposita en el plazo de 15 días 83.125 euros en concepto de pago.

¿Quién va a resultar adjudicatario? Comentar el desarrollo de la subasta.

Solución

A) Tipo para la subasta

Es preciso señalar la importancia que ha tenido en el desarrollo de las subastas de bienes embargados por la Hacienda Pública la irrupción de las nuevas tecnologías y, en concreto, la implantación de las pujas por internet en concurrencia con el desarrollo presencial de las subastas y las pujas *in situ*.

La posibilidad de concurrir a las subastas por medios telemáticos se empezó a implantar por la AEAT hace 15 años y se ha consolidado el sistema de una forma muy positiva a lo largo de este periodo.

El éxito del sistema ha supuesto que, aprovechando la reciente reforma del Reglamento General de Recaudación (RGR) por Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, para adaptarlo a la reforma de la LGT del año 2015, se haya introducido una importante modificación en todo el régimen de los sistemas de enajenación de bienes embargados por la Hacienda Pública, en especial en el régimen de la subasta. Desaparece la tradicional subasta presencial que se desarrollaba en las sedes de la Agencia Tributaria –y desde 2004 con posibilidad de presentación de pujas por internet–, estableciendo únicamente el sistema de subastas electrónicas, sin presencia de oferentes y sin constitución de la mesa *in situ*.

Dado lo novedoso del tema –y antes de entrar a resolver el caso planteado–, vamos a señalar los principales aspectos de la reforma introducida en el RGR en este tema:

En la exposición de motivos del real decreto de reforma del RGR se indica que se modifica el régimen jurídico de la enajenación de los bienes embargados, en particular, el procedimiento de subasta, para adaptarlo a los principios emanados del informe elaborado por la Comisión para la Reforma de la Administración (CORA) con el objetivo de la agilización y simplificación de dichos procedimientos así como la potenciación de los medios electrónicos.

En los procesos de enajenación de los bienes embargados, solo se requerirán los títulos de propiedad a los obligados al pago –para proceder a su subasta–, en caso de que no los hubieran facilitado al serles notificado el embargo y los mismos no consten inscritos en el Registro de la Propiedad (art. 98.1 RGR).

Subasta

- La subasta de los bienes será única y se realizará por medios electrónicos en el portal de subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado (<<https://subastas.boe.es/>>) con la única excepción de aquellos supuestos en los cuales la

ejecución material se encargue por el órgano de recaudación a empresas o profesionales especializados, en los términos previstos en el RGR (art. 100.2 RGR).

- Se baja el importe del depósito exigido para poder participar en la subasta del 20 % al 5 % con el objeto de potenciar la concurrencia de licitadores (art. 101.4 c) RGR).
- El acuerdo de enajenación deberá contener los datos identificativos del deudor y de los bienes a subastar, así como el tipo para la subasta de los mismos.
- En el acuerdo deberá constar la duración del plazo para la presentación de ofertas indicándose que las mismas se realizarán de forma electrónica en el portal de subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado (una vez abierta la subasta se podrán realizar pujas electrónicas durante un plazo de 20 días naturales desde su apertura) (art. 101.1 RGR).
- Practicada la notificación del acuerdo de enajenación a las personas indicadas en el artículo 101.2 del RGR, para la celebración de la subasta electrónica transcurrirán 15 días como mínimo.
- En la notificación se hará constar que, en cualquier momento anterior al de emisión de la certificación del acta de adjudicación de los bienes o, en su caso, al de otorgamiento de la escritura pública de venta podrán liberarse los bienes embarcados mediante el pago de las cantidades establecidas en el artículo 169.1 de la LGT (art. 101.2 RGR).
- La subasta se anunciará mediante su publicación en el BOE y se abrirá transcurridas al menos 24 horas desde la publicación del anuncio. El anuncio contendrá la fecha de la subasta, el órgano de recaudación ante el que se sigue el procedimiento y la dirección electrónica que corresponda a la subasta en el portal de subastas (art. 101.3 RGR).
- Se elimina la segunda licitación y también la posibilidad de adjudicación directa para el caso de que la subasta resulte desierta.
- Desarrollo de la subasta (art. 104 RGR). Una vez abierta la subasta se podrán realizar pujas electrónicas durante un plazo de 20 días naturales desde su apertura. Las pujas se enviarán electrónicamente a través de sistemas seguros de comunicación al portal, que devolverá un acuse electrónico garantizando con sello electrónico del momento exacto de recepción de la puja y de su cuantía. En ese instante se publicará electrónicamente la puja y el postor que viera superada su puja será advertido de esta circunstancia por el sistema. La subasta no se cerrará hasta que haya transcurrido una hora desde la realización de la última puja, aunque ello conlleve la ampliación del plazo inicialmente fijado, con un límite máximo de ampliación de 24 horas.
- Adjudicación y pago (art. 104 bis RGR). Finalizada la fase de presentación de ofertas, la mesa se reunirá en el plazo máximo de 15 días naturales y se procederá a la adjudicación de los bienes o lotes conforme a las siguientes reglas:

- a) En caso de que la mejor oferta presentada fuera igual o superior al 50 % del tipo de subasta del bien, la mesa adjudicará el bien o lote al licitador que hubiera presentado dicha postura.
- b) Cuando la mejor de las ofertas presentadas fuera inferior al 50 % del tipo de subasta del bien, la mesa, atendiendo al interés público y sin que exista precio mínimo de adjudicación, decidirá si la oferta es suficiente, acordando la adjudicación del bien o lote o declarando desierta la subasta.

Concurso

Enajenación por concurso (art. 106 RGR). La enajenación de los bienes embargados solo podrá celebrarse por concurso:

- a) Cuando la realización de lo embargado por medio de la subasta, por sus cualidades o magnitud, pudiera producir perturbaciones nocivas en el mercado.
- b) Cuando existan otras razones de interés público debidamente justificadas.

En la convocatoria del concurso se señalarán los bienes objeto de enajenación, el plazo y las condiciones para concurrir, la forma de pago y el depósito a realizar. Asimismo, se señalarán, si las hubiese, las condiciones especiales del concurso, referidas tanto a los requisitos de los concursantes como a la retirada y utilización de los bienes enajenados.

Adjudicación directa

Enajenación mediante adjudicación directa (art. 107 RGR). Se procederá a la adjudicación directa de los bienes o derechos embargados:

- a) Cuando, *después de realizado el concurso*, queden bienes o derechos sin adjudicar (queda eliminada la adjudicación directa en el caso de subastas que resulten desiertas, ahora solo será posible para el caso de concurso desierto).
- b) Cuando se trate de productos perecederos o cuando existan otras razones de urgencia, justificadas en el expediente.
- c) En otros casos en que no sea posible o no convenga promover concurrencia por razones justificadas en el expediente.

El órgano de recaudación competente procederá en el plazo de un mes (antes seis meses) contado a partir del día siguiente de la notificación del acuerdo de enajenación por adjudicación directa a realizar las gestiones conducentes a dicha adjudicación directa de los bie-

nes en las mejores condiciones económicas, para lo que utilizará los medios que considere más ágiles y efectivos. Los bienes podrán adjudicarse sin precio mínimo.

Transcurrido el trámite de adjudicación directa, se adjudicará el bien o derecho a cualquier interesado que satisfaga el importe del tipo del concurso realizado antes de que se acuerde la adjudicación de los bienes o derechos a la Hacienda Pública.

Escritura pública de venta

Escritura pública de venta (art. 111 RGR). Una vez notificada la adjudicación, el adjudicatario podrá solicitar el otorgamiento de escritura pública de venta del inmueble.

El adjudicatario deberá comunicar de forma expresa esta opción en el plazo de cinco días a contar desde la notificación de la adjudicación. En este caso, el adjudicatario, en el referido plazo de cinco días, deberá efectuar un ingreso adicional del 5 % del precio de remate del bien.

Levantamiento del embargo

Levantamiento del embargo (art. 112 RGR): Se modifica el apartado 2 de este artículo, con la siguiente redacción:

Si finalizados los procedimientos de enajenación y, en su caso, adjudicación a la Hacienda Pública, quedaran derechos, bienes muebles o inmuebles sin adjudicar, los mismos podrán ser objeto de nuevos procedimientos de enajenación siempre que no se haya producido la prescripción de la acción de cobro de las deudas respecto a las cuales se desarrollan dichos procedimientos.

Se introduce una nueva disposición transitoria cuarta en el RGR referida al «Régimen transitorio de las subastas» en el sentido de que las normas relativas al desarrollo del procedimiento de subastas a través del portal de subastas de la Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado *se aplicarán a los procedimientos iniciados a partir del 1 de septiembre de 2018.*

Nota: En el momento de cierre de esta revista, el sistema está en fase de pruebas, habiéndose iniciado las mismas con algunas subastas correspondientes a la Delegación Especial de la AEAT en Valencia.

Una vez realizada la introducción anterior –que nos va a ser útil para la resolución del caso–, vamos ya a plantearla:

- a) El artículo 97 del RGR, «Valoración y fijación del tipo», establece la forma de proceder a la hora de fijar el precio de salida de la subasta.

Lo primero que debe hacerse es concretar el valor del bien con referencia a precios de mercado y, luego, si hay cargas reales preferentes, es decir, de carácter anterior a la anotación preventiva de embargo practicada en el registro a favor de la Hacienda Pública, restarlas a efectos de calcular el tipo de subasta (art. 97.6 b) RGR).

1. Fijación del valor de mercado del bien objeto de subasta

- a) Valoración del bien fijada por la Administración tributaria: 190.000 euros.
- b) Valoración del perito del deudor: 205.000 euros.

El artículo 97.3 del RGR establece que la valoración practicada por la Administración será notificada al obligado al pago el cual, en caso de discrepancia, podrá presentar una valoración contradictoria realizada por perito adecuado en el plazo de 15 días contados a partir del siguiente a la notificación de la valoración.

La diferencia entre las dos valoraciones es de 15.000 euros, que representa el 7,89 % de la menor de ambas (190.000 €). Al ser el porcentaje inferior al 20 % se tomará como valor de mercado la tasación más elevada –en este caso la del deudor– (205.000 €).

En caso de que la diferencia de valoraciones hubiese sido superior al 20 %, se convocaría al obligado al pago para dirimir diferencias y tratar de llegar a un acuerdo y, caso de no lograrlo, se tendría que solicitar por la Administración la valoración de un perito tercero el cual deberá valorar el bien por un importe que esté comprendido entre las dos valoraciones anteriores.

2. Fijación del tipo de subasta

El tipo de subasta será el resultado de restar al valor del bien el saldo actual de las cargas reales preferentes (no el valor nominal de las mismas).

Para conocer el importe de las deudas actuales, el órgano de recaudación puede requerir de los acreedores –normalmente son entidades financieras– que certifiquen los importes actuales de deuda pendiente de los créditos preferentes.

En este caso:

$$205.000 - 30.000 = 175.000 \text{ euros (es el tipo de la subasta)}$$

Es decir, se resta de la valoración del bien el saldo vivo de las cargas preferentes.

En el caso de que las cargas o gravámenes preferentes hubieran excedido de la valoración del bien, el RGR establece que el tipo de la subasta será el importe de la deuda y las costas –en tanto no superen al valor del bien–, ya que si se supera prevalece la valoración del bien.

B) Desarrollo de la subasta

1.º La mesa de la subasta empieza adjudicando el bien inmueble a la 5.ª postura, es decir, al oferente de los 180.000 euros.

Aquí se plantean las siguientes cuestiones:

- Esta oferta es válida porque, pese a que la subasta concluía a las 24 h del día 16 de octubre de 2018 (20 días naturales desde el 27 de septiembre de 2018), como ha habido una oferta –la 4.ª– a las 23 h 50 min., de dicho día, se pueden presentar nuevas ofertas dentro de la hora siguiente –se ha presentado la 5.ª un minuto antes del límite– (hasta un máximo de 24 h, es decir, durante todo el día 17 de octubre, pero siempre que entre oferta y oferta no transcurra más de una hora: a las 0 h 49 min., del día 17 han transcurrido 59 minutos desde la presentación de la anterior oferta).

Esta prórroga de 24 h es para animar a que se «caliente» la subasta en los últimos instantes de la misma, ya que si estamos ante bienes «apetitosos» los licitadores verdaderamente interesados se suelen reservar para el último instante para evitar la competencia y, de paso, que no suba el precio. Por supuesto, por el contrario la Hacienda Pública va a estar muy interesada en que exista «pique» y el RGR, como no puede ser de otra forma, contribuye a ello evitando que todo concluya al transcurrir el último minuto de los 20 días naturales de recepción de pujas.

- El licitador habrá constituido un depósito del 5 % de su oferta de 180.000 euros, es decir, 9.000 euros, que perderá en beneficio de la Administración tributaria y que esta aplicará a la cancelación de la deuda (art. 101.4 c) segundo párrafo y, en el mismo sentido, art. 104 bis f) RGR):

La adjudicación será notificada al adjudicatario, instándole para que efectúe el pago de la diferencia entre el precio total de la adjudicación y el importe del depósito en los 15 días siguientes a la fecha de notificación, con la advertencia de que si no lo completa en dicho plazo perderá el importe del depósito que se aplicará a la cancelación de las deudas objeto del procedimiento. Todo ello, sin perjuicio de las responsabilidades en que pueda incurrir el adjudicatario por los perjuicios que origine a la Administración la falta de pago del precio de remate y a cuyo resarcimiento quedará obligado en todo caso.

Al no haber satisfecho los 171.000 euros, pierde los 9.000 euros del depósito.

2.º A continuación la mesa de la subasta se dirigirá al 4.º oferente –que había ofrecido 175.000 € constituyendo el depósito con reserva para el caso de que fallara el mejor pos-

tor– (art. 103 bis.2 RGR). Vuelve a pasar lo mismo, al no pagar la diferencia entre su depósito y el importe de su puja, perderá el mismo a favor de la Hacienda Pública:

Depósito $5\% \times 175.000 = 8.750$ euros. Los pierde al no haber satisfecho la diferencia de 166.250 euros en el plazo de los 15 días que le habrá otorgado la mesa de la subasta.

3.º Una vez que los dos aspirantes anteriores han sido eliminados al no haber satisfecho el precio de remate, la mesa se dirigirá al licitador 2.º que ofreció 87.500 euros y con reserva de su depósito, concediéndole un plazo de 15 días para que pague.

Este 2.º licitador satisface el importe de 83.125 euros que es justo la diferencia entre su oferta 87.500 euros y el importe de su depósito (el $5\% \times 87.500 = 4.375$ €).

Resulta, por tanto, ser el adjudicatario de la subasta del bien inmueble.

Recordemos las reglas establecidas por el artículo 104 bis del RGR que fijan los criterios que debe seguir la mesa de la subasta para la adjudicación de los bienes subastados. En concreto su letra a) establece:

En caso de que la mejor oferta presentada fuera igual o superior al 50 % del tipo de subasta del bien, la mesa adjudicará el bien o lote al licitador que hubiera presentado dicha postura.

El tipo fijado para la subasta del bien inmueble ha sido de 175.000 euros, y el licitador adjudicatario ha ofertado 87.500 euros –justo el 50 % del tipo–. No ha sido, inicialmente, la mejor oferta presentada pero, por el desarrollo de la subasta, ha devenido en la mejor y al ser igual como mínimo al 50 % del tipo de licitación, la mesa automáticamente la declarará adjudicataria en aplicación del mandato del nuevo artículo 104 bis del RGR. Solo –y tal como señala la letra b) del citado artículo–, la mesa tendrá discrecionalidad para adjudicar o no el bien si la oferta no llega al 50 %.

¿Qué ha pasado con los licitadores 1.º y 3.º?

Al haber constituido su depósito sin reserva, en el momento en que –por el desarrollo de la subasta– hay una puja superior a la oferta que han presentado, queda liberado su depósito y les es reintegrado por la Hacienda Pública. Esto pasa respecto al primer licitador que ha ofrecido 82.500 euros cuando un nuevo licitador ofrece 87.500 euros, y respecto al 3.º que ha ofrecido 120.000 euros cuando aparece el 4.º y ofrece 175.000 euros.

¿Qué sucede con las cargas de carácter real soportadas por el bien inmueble adjudicado?

Las cargas preferentes a la anotación de embargo –por el saldo actual existente al momento de la enajenación– quedan vivas y de ellas responderá el adjudicatario del bien. (Recordemos que al fijar el valor de licitación del bien hemos descontado del valor de mercado



del mismo los 30.000 € de cargas). Es decir, el adjudicatario, además de asumir el pago de su puja a la Hacienda Pública, se coloca en la posición deudora del anterior titular del bien frente a los acreedores preferentes a la Hacienda Pública y por el mismo importe que aquel tenía pendiente de pago.

En relación con las cargas posteriores al embargo de la Hacienda Pública y que en el supuesto hemos fijado en un importe nominal de 18.000 euros y un pendiente de 13.000 euros –según dispone el art. 111.3 RGR–, el órgano de recaudación expedirá un mandamiento de cancelación de las cargas posteriores, con relación a los créditos ejecutados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 175, regla 2.^a, del Reglamento hipotecario. Es decir, las cargas quedan canceladas y el adjudicatario no las asume.