

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069997

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 11 de enero de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 553/2014

SUMARIO:

IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Prescripción. Respecto a la transmisión de un inmueble en 2006 se planteó si se puede regularizar la deducción de los ejercicios 2007 y 2008 teniendo en cuenta que el ejercicio 2006 está prescrito. El derecho a comprobar no prescribe. **Base de la deducción.** La entidad había encargado un informe pericial de tasación que determinó un valor de mercado inferior al de transmisión. Aunque después aporta otra tasación por importe superior, se atiende a la primera, pues esta última ofrece dudas sobre su veracidad. Aunque la cuestión es compleja, valorando las actuaciones procede confirmar la decisión de la Administración de limitar la deducción al valor de mercado.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 16 y 42.

Ley 58/2003 (LGT), art. 134.

Código Civil, art. 1.282.

Ley 1/2000 (LEC), art. 270.

PONENTE:*Don Manuel Fernández-Lomana García.*

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Doña SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000553 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06222/2014

Demandante: NATIONALE NEDERLANDEN VIDA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS SAE

Procurador: ROCIO SAMPERE MENESES

Letrado: ESTHER ZAMARRIEGO SANTIAGO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA
D.ª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D.ª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a once de enero de dos mil dieciocho.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso n.º 553/2014 seguido a instancia de NATIONALE NEDERLANDEN VIDA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS SAE, que comparece representada por el Procurador D.ª Roció Sampere Meneses y asistida por Letrado D.ª Esther Zamarriego Santiago, contra la Resolución del TEAC de 3 de julio de 2014 (RG 7488/2012); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 156.196,47 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 16 de diciembre de 2014, se presentó escrito interponiendo recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC de 3 de julio de 2014 (RG 7488/2012).

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 7 de mayo de 2015 Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 3 de julio de 2015.

Tercero.

Se admitió y practicó la prueba solicitada. Presentándose escritos de conclusiones los días 15 de octubre y 3 de noviembre de 2015. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 11 de enero de 2018.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La Resolución recurrida y la regularización efectuada.*

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC de 3 de julio de 2014 (RG 7488/2012), que desestima el recurso interpuesto contra el Acuerdo de liquidación de 30 de octubre de 2012 del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en relación con los ejercicios 2007 y 2008.

Se analiza un supuesto de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. La operación que generó dicho derecho fue la transmisión de un edificio de oficinas sito en la Calle Severo Ochoa nº del Parque empresarial de Las Rozas (Madrid).

En concreto, mediante escritura de compraventa de 20 de noviembre de 2006, la demandante -NATIONALE NEDERLANDEN VIDA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS SAE-, transmitió el inmueble por cifra de 28.000.000 €. La sociedad demandante tomó como base de la deducción la renta obtenida en la transmisión calculada a partir del indicado valor -28.000.000 €-.

La Inspección, sin embargo, parte del valor de 26.601.015,95 €, que es, en su opinión, el valor de mercado acreditado. Como el valor de transmisión supera el de mercado, la Inspección regulariza deducción partiendo de la última cifra.

Para llegar a la conclusión de que el valor de mercado es el de 26.601.015,95 €, la Inspección parte de los siguientes hechos:

a. Un informe aportado por la propia demandante de la entidad TINSA, en el que se indica que " la finalidad de la tasación es la determinación del valor de mercado del inmueble", donde, en efecto, se dice que el valor es de 26.601.015,95 €.

b. El Acuerdo del Consejo de Administración de 1 de marzo de 2006 de la sociedad demandante en el que se indica que vista la tasación emitida por TINSA, " que fija como valor de mercado del inmueble 26.601.010,50 euros así como el correo electrónico de fecha 27 de febrero de 2006 ING EU SREM en el que se indica que según la entidad CB DIRECCION000 el importe del valor de mercado del inmuebles sería de 25.180.000 euros, los miembros del Consejo de Administración acuerdan por unanimidad un precio mínimo de compra-venta de 28.000.000 €..." - el texto íntegro del Acuerdo se recoge en las pp. 5 y 6 de la Resolución del TEAC-.

Segundo. *Sobre la prescripción.*

A. En las pp. 9 a 14 de la demanda se articula como primer motivo la existencia de prescripción. En resumen, viene a sostener la demandante que la operación objeto de debate se realizó en el ejercicio 2006, pues bien, como las actuaciones se iniciaron el 7 de noviembre de 2011, la posibilidad de analizar dicha operación habría prescrito, al haber transcurrido más de cuatro años desde julio de 2007.

Esta argumentación se contesta en las pp. 18 a 22 del Acuerdo de liquidación. Reconoce la Administración que el ejercicio 2006 está prescrito, pero no lo están los ejercicios 2007 y 2008 -objeto de la regularización-, sin que nada impida a la Inspección, a los efectos de regularizar la situación, analizar el valor de mercado de la transmisión efectuada en 2006.

El TEAC analiza la cuestión en las pp. 8 a 11, razonando que " es la reinversión el detonante de que la deducción se aplique, por lo que la norma (art 42.6.c)) prevé que se practicará en la cuota íntegra correspondiente al periodo impositivo en que se efectúe la inversión. En el presente caso se han realizado reinversiones en los ejercicios 2006, 2007 y 2008, generándose en cada uno de dichos ejercicios el derecho a practicar la deducción en proporción a la reinversión efectuada", añadiendo que si bien no puede corregirse la deducción generada y aplicada en 2006, si cabe regularizar " las deducciones generadas en los ejercicios objeto de comprobación". La Abogacía del Estado, en esencia, sostiene lo mismo en las pp. 6 a 14.

B. El juego de la prescripción en aquellos supuestos en que las consecuencias fiscales de determinada operación afloran o tiene efecto en ejercicios posteriores a aquellos en los que se realizó el negocio jurídico u operación en que traen causa, es una cuestión debatida y como señala la importante STS de 17 de octubre de 2016 (Rec. 2875/2015), " se han producido pronunciamientos que pueden considerarse contradictorios si no se tienen en

cuenta la normativa aplicable, "ratione temporis", y las circunstancias específicas que caracterizaban a los supuestos analizados en cada sentencia".

Ahora bien, como se infiere de la lectura de la demanda, la demandante es consciente de que la actual jurisprudencia permite a la Administración analizar la operación realizada cuando la misma produce efectos en ejercicios no prescritos. De hecho, la recurrente cita las STS de 5 y 26 de febrero de 2015 (Rec. 4075/2013 y 4072/2013) , así como la STS de 23 de marzo de 2015 (Rec. 682/2014) , que sabe son contrarias a su tesis, resaltando el voto particular y considerando que éste contiene la doctrina correcta.

Ahora bien, comprenderá la recurrente que la Sala debe aplicar la doctrina del Tribunal Supremo y ésta -sin que ello suponga demérito alguno para el voto particular-, se encuentra contenida en la resolución de la mayoría. Es más, la doctrina contenida en las sentencias que hemos descrito, ha sido ratificada con posterioridad, entre otras, en las STS de 16 de marzo de 2016 (Rec. 3162/2014) , STS de 17 de octubre de 2016 (Rec. 2875/2015) y STS de 22 de diciembre de 2016 (Rec. 3421/2015). Ciertamente, la primera y tercera citadas con voto particular, no así la segunda.

La doctrina aplicable, por lo tanto, como resume la STS de 17 de octubre de 2016 (Rec. 2875/2015) , es clara: " el derecho a comprobar e investigar no prescribe y....la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos.Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio ". Es más, esta sentencia afirma que la nueva doctrina es de aplicación indubitada -con excepción de lo establecido para las BINs- desde la entrada en vigor de la LGT de 2003 y, por lo tanto, en el caso de autos, no hay duda de que la nueva regulación es aplicable al producirse la operación en el año 2006.

El motivo, por lo tanto, se desestima.

Tercero. *Sobre la ausencia del procedimiento de comprobación de valores.*

A. En las pp. 15 a 21 se sostiene que el procedimiento debe declararse nulo. Se razona que la transmisión se efectuó entre partes vinculadas y que, por lo tanto, resultaba de aplicación el art 16 del TRLIS. Es decir, que si la Inspección consideró que el precio de transmisión entre las partes vinculadas no era el de mercado debió acudir al procedimiento de comprobación de valores dentro del procedimiento de inspección.

El Acuerdo de liquidación analiza el argumento en las pp. 16 a 18. En esencia se sostiene que " la inspección tributaria no cuestiona el precio convenido por las partes y, por ello, no tiene que proceder a la práctica de la comprobación de valores prevista en el art 134 de la LGT " ; y, por otra parte, se añade que sería de aplicación el art 16.4 del TRLIS " si la inspección tributaria estuviera valorando, por su valor normal de mercado, la operación efectuada entre entidades vinculadas, pero en el caso que nos ocupa la inspección no tiene que valorar nada ya que en ningún momento se cuestiona el valor de transmisión convenido por las partes sino que exclusivamente y a los solos efectos de calcular la base de deducción comprueba el cumplimiento de lo establecido en el art. 45.2 del TRLIS, ya que el valor de mercado del elemento transmitido opera como límite a efectos del citado cálculo".

Por su parte el TEAC contesta al argumento en la p. 14 indicando que " no era necesario realizar una comprobación de valores por la Inspección ya que ésta consideró como valor de mercado el mismo que había considerado el reclamante para fijar el valor de transmisión tal como deriva del expediente". La Abogacía del Estado sostiene la misma posición en las pp. 14 a 19, añadiendo que, en caso de estimarse la alegación, la consecuencia jurídica sería la retroacción del procedimiento con el fin de que se tramitase el oportuno procedimiento de comprobación de valores.

B. No cabe duda alguna de que las entidades implicadas en la transacción del inmueble son entidades vinculadas. Por otra parte, como se sostiene en la demanda, el art 16.4 del TRLIS, entonces vigente, permitía a la Administración valorar " por su valor normal de mercado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o

entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación".

Asimismo, el art. 42.5 del TRLIS, entonces vigente, establecía, en relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que " a los solos efectos del cálculo de esta base de deducción, el valor de transmisión no podrá superar el valor de mercado".

La argumentación de la recurrente es clara, siempre que estemos ante operaciones vinculadas y la Administración cuestione el precio de transmisión, esta debe acudir al procedimiento de comprobación de valores, afirmación que, visto el régimen entonces vigente, con carácter general es correcta, pero que la Sala entiende que no cabe aplicar al presente caso por las siguientes razones:

a. Como razona el TEAC no estamos ante un supuesto del art. 16 del TRLIS, sino ante un supuesto del art. 42.5 del mismo texto normativo. Es cierto, y en ello tiene razón la recurrente, que no parece lógico que a efectos de transmisión se tenga en cuenta un valor y a efectos de reinversión otro. No es razonable que el valor de mercado sea diferente. La Sala, debe quedar claro, comparte este argumento, lo que ocurre es que en el caso de autos concurre la singularidad de que el ejercicio 2006 está prescrito y ello impide alterar lo declarado en dicho ejercicio. Desarrollaremos más adelante las razones que determinan la singular solución del caso enjuiciado.

b. La técnica de la comprobación de valores es una técnica antifraude que la Administración puede utilizar cuando considere que el valor de transmisión declarado no se corresponde con el valor de mercado, Pues bien, en el caso de autos, la Sala no acudió al procedimiento de comprobación de valores porque de la pericial aportada ante la Inspección y del propio Acuerdo del Consejo de Administración se deducía que el valor de mercado del inmueble era de 26.601.010,50 €. Es decir, no era necesario comprobar el valor, porque la Administración dio por bueno el valor de mercado empleado por el obligado tributario.

El motivo se desestima.

Cuarto. *Sobre el valor de mercado del edificio en la fecha de la transmisión.*

A. El motivo se desarrolla en las pp. 22 a 28. Se razona que debe estarse a la tasación más cercana en el tiempo al momento de la escritura pública y, precisamente por ello, sostiene que esta Sala debe estar al nuevo informe pericial elaborado por TINSA el 11 de marzo de 2015, donde se indica que el valor de mercado en noviembre de 2006 era de 32.060.772,45 €, lo que implicaría que el valor de transmisión era inferior al valor de mercado. Lógicamente el informe destaca, así lo hace también la demanda, las razones por las que la inicial tasación ha sufrido variación. Por lo demás resalta que el informe de TINSA establece como fecha de caducidad del informe el 28 de agosto de 2006. Siendo conveniente resaltar que con el escrito de conclusiones se aportó copia de otro informe elaborado también por TINSA, que se dice realizado el 22 de diciembre de 2006 y en el que se fija el valor del inmueble en 32.105.774,11 €.

Frente a estos argumentos, el Acuerdo de liquidación -pp.14 a 16- indica que según la tasación efectuada el valor de mercado era de 26.601.010.15 € y que, pese a ello, se decidió, en el Consejo de Administración, que la transmisión se efectuase por 28.000.000 €.

El TEAC analiza la cuestión en las pp. 11 y ss. El Tribunal destaca que la cantidad de 26.601.010.15 €, fue " la tenida en cuenta por el Consejo de Administración", cuando decidió enajenar el inmueble por 28.000.000 €. Que la finalidad de la tasación era " la determinación del valor de mercado". Que consta en la diligencia nº 2 que " el representante de la entidad manifestó que el certificado de TINSA fue el tomado en consideración a los efectos de la transmisión del inmueble". Resaltando el Tribunal que " la valoración efectuada por TINSA era válida en el momento en que el Consejo de Administración acuerda la transmisión del inmuebles, esto es, el 1 de marzo de 2006". Concluyendo que es correcto tomar como valor de mercado el determinado por TINSA, " en la medida en que fue el tomado en consideración por el reclamante a efectos de transmisión del inmueble".

Por su parte la Abogacía del Estado sostiene el mismo criterio, resaltando que la nueva pericial es una tasación elaborada ad hoc varios años después, no siendo posible sostener que estemos ante una " mera actualización" del informe.

B. La cuestión sometida al enjuiciamiento de esta Sala es compleja, pero valorando el conjunto de las actuaciones, nos inclinamos por confirmar la decisión de la Administración por lo siguiente:

a. No cabe duda que las entidades NATIONALE NEDERLANDEN VIDA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS SAE e ING BANK SUCURSAL EN ESPAÑA, son entidades vinculadas y operan como grupo - de hecho en el Acuerdo del Consejo de Administración se hace explícita referencia al " visto bueno de la gerencia internacional del grupo "-.

La propietaria del inmueble tenía alquilada parte del mismo a ING BANK SUCURSAL EN ESPAÑA. Esta última entidad planteó a aquella que, debido a la fuerte expansión del negocio, necesitaba disponer de más espacio para ubicar sus oficinas centrales en España, lo que implicaba que cesaría el alquiler de la parte arrendada, pues ante la insuficiencia de espacio ING BANK SUCURSAL EN ESPAÑA, se trasladaría a otro edificio.

No se consideró conveniente esta posibilidad y por ello, se propuso y se obtuvo el visto bueno de la gerencia internacional del grupo para realizar la siguiente operación:

-La que trasladaría su sede central sería NATIONALE NEDERLANDEN VIDA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS SAE, indicándose el edificio al que se trasladaría, en Alcobendas.

-Se negociaría una ampliación del arrendamiento con ING BANK SUCURSAL EN ESPAÑA, de la totalidad del edificio. Otorgando un derecho de compra que podría ejercitarse hasta el 31 de diciembre de 2006.

-Que a la vista de la tasación emitida por TINSA, se fijaba el valor de mercado del inmueble en 26.601.010,50 €, acordando " un precio mínimo de compra-venta del inmueble de 28.000.000 €...".

Repárese en que la expresión " precio mínimo ", lo que hace realmente es fijar de forma definitiva el precio de venta. En efecto, si como argumenta la recurrente el valor del inmueble en la fecha de la escritura era de 32.060.772,45 € -la Sala, luego lo veremos tiene dudas sobre esta valoración-, no se entiende que el precio de transmisión fue de 28.000.000 € -no se ha dado explicación alguna al respecto por la demandante-. La cláusula de precio mínimo tenía como finalidad fijar que aunque la evolución del mercado fuese negativa, el precio de transmisión siempre sería de 28.000.000 €. La Sala, recuérdese, a la hora de interpretar la intención de las partes puede tener en cuenta los " actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato " art 1282 CC - . Norma que no es sino plasmación de una máxima de la experiencia y que nos lleva de nuevo a la conclusión de que la operación estaba cerrada.

Y es que, en efecto, si se observa lo acordado desde una perspectiva dinámica de operativa de grupo, se llega a la conclusión de que la transmisión estaba decidida en la fecha del Acuerdo del Consejo de Administración. La propietaria abandonaba el inmueble; la arrendataria y compradora ocuparía todo el inmueble; cuando se realizaron las gestiones y trámites para los que se autorizó al Consejero Delegado, se realizó la escritura pública de transmisión en el precio que se había establecido: 28.000.000 €.

Que se tardase más o menos en escriturar la operación, no era por lo tanto tal relevante, pues la operación se había decidido y cerrado en el Consejo de Administración de 1 de marzo de 2006. De hecho, abona esta conclusión la diligencia nº 2, de 2 de diciembre de 2011, donde la Inspección solicitó aclaración sobre el certificado de tasación del inmueble y se preguntó a la empresa sobre la existencia de uno posterior. Contando expresamente que " el compareciente manifiesta que el certificado aportado es el último que fue solicitado y que fue el tomado en consideración a efectos de la transmisión del inmueble".

Por ello, la Sala comparte las afirmaciones del TEAC cuando sostiene que la valoración efectuada " era válida en el momento en que el Consejo de Administración acuerda la transmisión del inmueble, esto es, el 1 de marzo de 2006". Añadiendo que " el Consejo de Administración de la entidad reclamante a la vista de una valoración emitida por un tasador externo e independiente...acuerda trasladar su sede social a otra ubicación y extender el contrato de arrendamiento a ING Direct NV Sucursal España a toda la superficie del inmuebles hasta que la transmisión se elevó a escritura pública el 20 de noviembre de 2006. Asimismo se acuerda el 1 de marzo de 2006 fijar el valor de transmisión como mínimo en 28.000.000 €, importe que a posteriori sería el precio que se fijara en la escritura de compraventa....todas estas decisiones se tomaron el 1 de marzo de 2006 a la vista de la tasación efectuada por TINSA el 21 de febrero de 2006....Entiende este Tribunal que es correcto toma como valor de mercado el determinado por TINSA, en la medida que fue el tomado en consideración por la reclamante".

b. En nuestra opinión es dudoso que el valor de mercado a fecha de noviembre de 2006 y antes de la venta sea el indicado por TINSA, tal y como ha venido sosteniendo la Abogacía del Estado por los siguientes motivos:

-Cuando la misma entidad, el 21 de febrero de 2006 valora un inmueble en 26.601.010,50 € y unos meses después (9 meses seuo) lo valora en 32.060.772,45 €; la tasadora debe estar en condiciones de exponer las razones por las que se produce una fluctuación tal relevante en tan corto periodo de tiempo.

Es cierto que TINSA expone dichas razones, pero las mismas no nos resultan convincentes.

En el informe elaborado en marzo de 2015 a instancia de la demandante, TINSA comienza por indicar que lo que ha hecho es actualizar el informe a la fecha de la escritura, lo que como veremos no es así, porque lo que hace, en el fondo, es alterar los criterios de valoración, como seguidamente explicaremos.

En efecto, TINSA dice que se realizaron obras y mejoras -las cuales salvo error no cuantifica- y que al cubrirse el patio del edificio se ganaron 272,64 m², que decidió pasar a calificar como espacio para oficinas. Lo anterior podría ser más o menos discutible, y podrían justificar algún incremento en el precio -repárese que las obras eran para el acondicionamiento definitivo de ING BANK SUCURSAL EN ESPAÑA y que en definitiva son soportadas por el grupo-; pero lo cierto es con ello no cabe justificar el incremento en varios millones de euros.

TINSA es consciente de lo anterior y cambia el modo en que efectuó la valoración. En efecto, razona que para calcular la rentabilidad del edificio, en el informe de febrero, tuvo que partir de la existencia de un arrendamiento de parte del edificio que estaba por debajo del valor de mercado y que en la nueva valoración no había tenido en cuenta dicho elemento porque, al fin y al cabo, arrendatario y propietario se fusionarían. De forma que al no existir ya un contrato de arrendamiento por debajo del precio de mercado, no había problema alguno, a efectos de valoración, en fijar el valor atendiendo al precio de explotación sin existencia de arrendamiento. Este fue, según se nos dijo, el hecho esencial que permitió incrementar la valoración.

Pero en opinión de la Sala esta forma de proceder no es correcta. El arrendamiento no sólo continuaba vigente en el momento de la elevación del acuerdo a escritura pública sino que, así se dice en el Acuerdo del Consejo de Administración, se proyectaba ampliarlo. Lo que hace TINSA es fijar como valor del inmueble, el valor posterior a la fecha de la escritura, pero antes de su firma a efectos de su valoración no se podía prescindir de la existencia y vigencia de un contrato de arrendamiento.

De hecho, la demandante omite que a la hora de decidir la operación tuvo a la vista dos informes en marzo de 2006. El de TINSA y el CB DIRECCION000 que valoró el inmueble en 25.180.000 €, cifra razonablemente próxima a la de TINSA y que indica que la forma de valoración empleada -teniendo en cuenta el arrendamiento vigente- fue la adecuada. De hecho, el informe se hizo, como se dice en las observaciones " en el supuesto de venta de la totalidad del edificio a un tercero " , que es lo que caracteriza y tipifica el valor de mercado y por ello no se podía dejar de tener en cuenta la existencia de un contrato de arrendamiento vigente hasta el año 2009. Y es que, como razona la propia demandante, por precio de mercado debe entenderse el que pagaría un tercero, y sin duda, ese tercero, tendría en cuenta la existencia del arrendamiento. Por eso, ambas tasadoras, aunque ahora se quiera sostener otra cosa, tuvieron en cuenta el precio pactado por el arrendamiento.

Por todas estas razones, no nos parece que el nuevo informe acredite la cuantía con el alcance y extensión que se pretende. Y ello dejando al margen de que no se nos ha dado en ningún momento, ni a la Sala, ni a la Administración, explicación sobre la cuantía fijada de 28.0000.000 €; o sobre el incremento de la vida útil del inmueble que, sin especificación concreta de las obras, pasa de 40 a 45 años.

c. Queda una última cuestión, en el escrito de conclusiones la parte unió al mismo una copia de un informe de TINSA, elaborado según se dice, en diciembre de 2010, en el que se dice que el valor de mercado era de 32.105.774,11 €, se pretende así rebatir la información de la Abogacía del Estado de que el informe presentado y elaborado para el presente litigio, lo ha sido ad hoc.

Ahora bien esta aportación debe ser procesalmente rechazada, pues al tratarse de un documento presentado en un momento " no inicial del proceso " , la parte tiene la carga de, al menos, justificar que concurre alguno de los supuestos descritos en el art 270 de la LEC , lo que no hace -probablemente porque no concurren dichas causas al tratarse de un informe encargado por la demandante en dichas fechas, por lo que operaba en su poder-.

Pero es que además, la Sala tiene dudas sobre la veracidad del documento, pues en la Diligencia nº 2, el representante de la empresa, que fue requerido para que aportase una tasación más próxima a la fecha de la escritura, nada dijo sobre su existencia y lo cierto es que, como hemos dicho, fue encargado por la demandante. Y, por último, en nada alteraría nuestras conclusiones, pues al tratarse de una valoración posterior al otorgamiento de la escritura, es lógico que no se tenga en cuenta el precio de alquiler fijado en el contrato de arrendamiento a efectos de valoración.

Todas estas razones, apreciadas en su conjunto y valorando la prueba, nos llevan a considerar que no se encuentra suficientemente probado y justificado que el valor del inmueble en la fecha de la escritura pública sea el indicado por la demandante. Siendo de carga de la demandante acreditar la alteración de la valoración que afirma se ha producido.

El motivo se desestima.

Quinto. *Sobre la incorrección del Acuerdo de liquidación, por la no regularización completa de la situación tributaria.*

A. El motivo se desarrolla en las pp. 28 a 33. Se viene a sostener que existe un enriquecimiento injusto por parte de la Administración, pues en la declaración del ejercicio 2006 se declaró el valor de transmisión, es decir, 28.000.000 €, habiendo tributado por la plusvalía generada en torno a dicha cifra. Sostiene, además, que el incremento sería imputable sólo al ejercicio 2008.

La forma en que se ha efectuado la regularización puede verse con detalle en las pp. 7 y 8 del acta de disconformidad y 23 a 25 del Acuerdo de liquidación. El TEAC analiza la cuestión en las pp. 14 y 15, expone que el reclamante reinvertió el importe de la renta obtenida en los ejercicios 2006, 2007 y 2008. E indica, " la inspección no regulariza el importe de la deducción generada y aplicada en el ejercicio 2006 en la medida que dicho ejercicio estaba prescrito". Añade que se recalcula la deducción partiendo de la cantidad de 26.601.010,15 € y reclama la diferencia entre " las deducciones comprobadas y las declaradas por la recurrente". Por lo que entiende que la misma ha sido conforme a lo establecido en el art. 45.2 TRLIS.

B. Es cierto que, en efecto, en el ejercicio 2006 la demandante declaró una plusvalía calculada sobre el precio de transmisión escriturado de 28.000.000 de pts. También lo es que, en aplicación del principio de íntegra regularización, no tiene sentido que a efectos de calcular la plusvalía se considere como valor de transmisión el de 28.000.000 € y a efectos de calcular la deducción por reinversión se tome la suma de 26.601.010,15 €. Como con acierto destaca la demandante, el valor de mercado, es el mismo para toda la operación.

Ahora bien, siendo cierto lo anterior, no lo es menos que el ejercicio 2006, como razona la propia demandante, está prescrito y, por lo tanto, la Administración no puede efectuar regularización alguna sobre el mismo. De hecho, la Administración, si no hubiese prescrito el ejercicio, también debería haber regularizado la deducción por inversión de beneficios del ejercicio 2006, lo que no hace por estar dicho ejercicio prescrito. La prescripción impide la revisión de la situación consolidada en un ejercicio prescrito.

La doctrina que hemos citado en el Fundamento de Derecho segundo es muy clara: es posible analizar el alcance de los efectos de una operación que afloran en un ejercicio no prescrito; pero no es posible cuestionar los efectos producidos en el ejercicio prescrito. La prescripción afecta a las dos partes y en ocasiones, como suele ser lo habitual, perjudica a la Administración, lo que no ocurre en este caso.

Por lo demás, se pide que imputemos la totalidad de la regularización al ejercicio de 2008.

El motivo de tal petición es esencialmente práctico. En efecto, en el ejercicio 2007 la demandante aplicó la deducción -casilla 585-; pero en el 2008 no lo hizo, quedando la deducción pendiente de aplicación -casilla 843-. Lo que pretende la recurrente es que la regularización se aplique exclusivamente a 2008, lo que implicaría que no procedería efectuar reingreso alguno, bastando con disminuir la cuantía de la deducción pendiente de aplicación.

Por el contrario, si se regulariza el ejercicio 2007 y 2008, no procedería reintegrar a la Hacienda Pública cantidad alguna en relación con éste último ejercicio; pero si procedería en relación con el ejercicio 2007, con el añadido de los correspondientes intereses.

La Sala considera correcto el proceder de la Administración que ha recalculado la deducción procedente partiendo de la cifra de 26.601.010,15 €. Regularizando la situación de 2007 y 2008, conforme a los propios actos de la recurrente, que pretende ahora alterar su declaración. Como razona el TEAC " la regularización de los ejercicios 2007 y 2008 se determina por la diferencia entre las deducciones comprobadas y las declaradas por la reclamante".

El motivo se desestima.

Sexto. *Costas.*

A. En las pp. 32 y 33 se sostiene que no procede condena en costas al existir " serias dudas de hecho y de derecho" y, en todo caso, que se limiten las costas a una cifra máxima, proponiendo la cantidad de 8.000 €, que es la cantidad máxima que suele fijar el Tribunal Supremo en la condena en costas en casación. La Abogacía del Estado, por el contrario, sostiene que debe condenarse en costas a la demandante.

B. De conformidad con lo establecido en el art 139.1 de la LJCA , " en primer o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia.....impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

Al analizar al alcance de esta norma la jurisprudencia tiene declarado que:

a. La regla general la del vencimiento objetivo con condena en costas a la parte perdedora del litigio, salvo que el caso plantee " serias dudas de hecho o de derecho".

b. Que la facultad del Juez de no aplicar el criterio objetivo del vencimiento se configura como una facultad " discrecional aunque no arbitraria puesto que su apreciación ha de estar suficientemente motivada, y su aplicación no está condicionada a la petición de las partes" - STS de 3 de diciembre de 2015 (Rec. 2030/2014)-.

c. "La fórmula utilizada de "serias dudas de hecho o de derecho", constituye un concepto jurídico indeterminado teñido de subjetividad que dificultará no sólo la razonabilidad de la no imposición de costas en virtud del criterio del vencimiento sino también las posibilidades de fiscalización en vía de recurso. En efecto, la fórmula imperativa utilizada ("... impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones..."), parece indicar que la exigencia de razonamiento adicional ("... y así lo razone...") se reserva para la salvedad de que aprecie que "... el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho...", lo que determina que cuando la Sala de instancia aplique el criterio del vencimiento objetivo, sin hacer uso de la aplicación de la excepción, no necesitará motivar o razonar la imposición de las costas,.....En este sentido, es pacífico el criterio en la jurisprudencia de este Tribunal, sobre la exigencia de motivar la decisión sobre la imposición o no de las costas cuando el órgano jurisdiccional no proyecta al caso enjuiciado la regla general" - STS de 3 de diciembre de 2015 (Rec. 2030/2014)-.

d. " La expresión "serias dudas" demanda una aplicación restrictiva, pues las discrepancias sobre una determinada cuestión, de hecho o de derecho han de revestir una entidad tal que justifique la excepción" - ATS de 5 de junio de 2012 (Rec. 258/2012)-. Añadiendo el Tribunal que " no basta para excluir la preceptiva condena en costas que existan discrepancias sobre una determinada cuestión, de hecho o de derecho, siendo preciso que aquéllas revistan una entidad tal que justifique la exención" .

e. Como regla general, el Alto Tribunal tiene establecida como doctrina, entre otras, en la STS de 16 de noviembre de 2015 (Rec. 1481/2015), con cita de varias sentencias, que la determinación de cuando existen serias dudas " se trata de una apreciación o juicio valorativo que pertenece al ámbito de decisión del Tribunal de instancia, y que no es revisable en casación ", siempre que la separación del criterio objetivo se encuentre debidamente motivada.

La seriedad debe aplicarse, por lo tanto, de forma restrictiva y limitarse a aquellos casos en los que existiendo una nítida controversia en la comunidad jurídica, de gran entidad, la misma configure el contenido de la pretensión instada, lo que no ocurre en el caso de autos - STS (dos) de 25 de octubre de 2016 (Rec. 1694 y 1512/2015)-. En efecto, la margen de que exista una razonable discusión entre las partes, lo cierto es que no nos encontramos ante un supuesto en el que, como ocurre en otros casos, pueda afirmarse que existan " serias dudas ", en la pretensión formulada.

Por otra parte, el art 139.4 de la LJCA dispone que " la imposición de las costas podrá ser a la totalidad, a una parte de éstas o hasta una cifra máxima" . La norma describe una facultad excepcional del Tribunal. Considerando la Sala más prudente y acorde con los intereses de las partes, que estas, en su caso, presenten la correspondiente tasación de costas y que la misma pueda ser objeto de discusión por la vía de los arts. 241 y ss de la LEC . Siendo mayores las posibilidades de debate y, en su caso, de acierto.

Por lo demás, la Sala no aprecia motivos para limitar la cuantía de las costas. En efecto, cuando se pretende que el Tribunal use de esta posibilidad, la parte debe aportar, al menos, indicios o razonamientos que nos permitan fijar de forma razonable y no arbitraria dicha cuantía. En el caso de autos, la recurrente se limita a indicar que el TS suele fijar en casación la cifra de 8.000 €, pero el parámetro ofrecido no es suficiente, pues la casación obedece a una dinámica distinta al proceso de instancia, por lo que el término de comparación ofrecido no es adecuado.

El motivo se desestima.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D^a Roció Sampere Meneses, en nombre y representación de NATIONALE NEDERLANDEN VIDA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS SAE, contra la Resolución del TEAC de 3 de julio de 2014 (RG 7488/2012), la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo Sr. Magistrado Ponente D, MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.