

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075078

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 1018/2019, de 10 de junio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 338/2009

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Sociedades de Inversión Mobiliaria (SIM). Simulación. Operaciones vinculadas. Reclamaciones económico-administrativas. Retroacción de actuaciones. La Inspección consideró que la SIM incumplía el requisito de la difusión (mínimo 100 socios) y del volumen de operaciones, siendo las pocas efectuadas entre miembros del grupo familiar y calificó la operación como simulada. El TEAR entiende que no se trata de un supuesto de simulación, sino de operaciones vinculadas. Sin embargo, el motivo de la anulación por parte del TEAR de la liquidación tributaria no fue un defecto formal, sino una errónea calificación jurídica del contrato de compraventa. La retroacción de actuaciones constituye un instrumento para reparar quebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario, ya sean defectos o vicios formales o instrucción del expediente no completa, pero no para corregir defectos sustanciales de la decisión. Se estima el recurso, dejando sin efecto la resolución.

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 15 y 16.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 83, 101 y 239.

RD 1065/2007 (Rgto. de Gestión e Inspección Tributaria), art. 190.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 62.

Ley 230/1963 (LGT), arts. 90 y 169.

PONENTE:*Don Agustín María Gómez-Moreno Mora.*

Magistrados:

Don MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES

Don AGUSTIN MARIA GOMEZ-MORENO MORA

Doña MARIA JESUS OLIVEROS ROSSELLO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION TERCERA

En la ciudad de Valencia a diez de junio de dos mil diecinueve.

En la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres. D. MANUEL JOSE BAEZA DIAZ PORTALES, Presidente, D. AGUSTÍN GÓMEZ MORENO MORA, D^a. MARIA JESUS OLIVEROS ROSELLO, Magistrados, ha pronunciado la siguiente:

SENTENCIA N° 1018

En el recurso contencioso administrativo n° 338/2009, interpuesto por WETRON HOLDING S.L., representado por el Procurador Sr. Bosch Melis, y defendido por D^a Lorena Colomer Romero contra resolución del TEARV de fecha 22-12-2008, en reclamación n° 46/1777/2005, formulada contra liquidación en I. sobre Sociedades, ejercicio 1998; habiendo sido parte en los autos como demandado TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL y Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. AGUSTÍN GÓMEZ MORENO MORA.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por ley, se emplazó a la demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplicó que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

Segundo.

Por la parte demandada se contestó a la demanda mediante escrito en el que solicitó que se dictase sentencia por la que se confirme la resolución recurrida.

Tercero.

No habiéndose recibido el proceso a prueba se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite prevenido en el art. 64 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, y cumplido dicho trámite quedaron los autos pendientes de votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló la votación y fallo del recurso para el día veintiocho de mayo de dos mil diecinueve.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Las actuaciones inspectoras de carácter parcial tuvieron por objeto, I. sobre Sociedades, ejercicio 1998, se limitaron a la comprobación a efectos tributarios, de las operaciones de compraventa de 500.000 acciones de la entidad Mobinver S.A., SIM, 450.000 acciones de la entidad Bolinver S.A., SIM y 405.789 acciones de la entidad Bolsiber S.A., SIM, correspondientes al 100 por 100 del capital de las citadas entidades, transmitidas por la demandante el 18-12-1998, a través de la Bolsa de Valores de Valencia, Madrid, Barcelona y Bilbao, a la entidad Sertomas S.L.

La Inspección apreció la existencia de simulación relativa a la estructura de la transacción que, afectaba al precio utilizado en la misma, determinando la existencia de un negocio mixto, compraventa en cuanto a la contraprestación equivalente al precio utilizado, y donación por el resto.

La Inspección entiende que con dichas operaciones se ha incumplido el requisito de la difusión (mínimo de 100 socios) de los valores de las SIM y en las pocas ocasiones que se ha cumplido se ha debido a la entrada de un "pool" de accionistas, es decir, de un grupo numerosa de accionistas que poseen una pequeña cantidad de acciones que no superan el 0,1% del capital de las SIM, mientras que el resto de las acciones están controladas por el citado grupo familiar. También se ha incumplido el requisito del volumen de contratación, correspondiendo las pocas excepciones habidas a operaciones realizadas por miembros del grupo familiar, y el requisito de frecuencia de cotización, de manera que los porcentajes de numerosas operaciones, mediante aplicaciones en

casi todos los casos, efectuadas por pequeños accionistas, o por operaciones efectuadas entre los propios miembros del grupo familiar, sin que ello suponga ningún cambio en el porcentaje de participación del grupo.

El tribunal en su resolución expone la procedencia de estar a "lo establecido en el art. 15.3 de la Ley 43/1995 , debiéndose integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de los elementos transmitidos y su valor contable y no pudiéndose considerar como tal valor de mercado el valor de cotización por las razones expuestas, la Inspección procede a valorar fiscalmente la operación según el valor de mercado que, de acuerdo con el informe ampliatorio, estaría próximo al valor liquidativo neto de los bienes en que estaba invertido su activo, en definitiva, al valor teórico".

El Tribunal estima debe procedente aplicar el procedimiento establecido en nuestra normativa a las operaciones vinculadas, al entender que el valor de cotización fue creado por las partes, no respondiendo al libre juego de la oferta y la demanda no respondiendo al valor de mercado a que se refiere nuestra normativa. Así, en su resolución estima parcialmente, "anulándose la liquidación impugnada y ordenando se retrotraigan las actuaciones inspectoras, con el fin de practicar el procedimiento de comprobación previsto en el art. 15 del RD 537/97 , teniendo en cuenta lo razonado en los fundamentos jurídicos de la presente resolución.

Segundo.

La impugnación de la resolución por la demandante gira sobre las siguientes cuatro cuestiones: 1- incongruencia ultra petitem al resolver al margen de las cuestiones planteadas en la reclamación, ordenando la retroacción de las actuaciones para la práctica de un procedimiento de valoración que no ha sido solicitado por la parte recurrente; 2- la liquidación impugnada adolece de un defecto sustancial (falta total de prueba) y no de un defecto formal, por lo que no procede la retroacción de las actuaciones; 3- extralimitación por el Tribunal en sus funciones revisoras ya que una vez anulado el acto administrativo no podía pronunciarse sobre cuestiones de fondo relativas a un acto administrativo futuro; 4- inversión de la carga de la prueba al no haberse desvirtuado el valor de mercado de las SIM, debe admitirse que el valor de cotización de las acciones coincide con el valor de mercado.

En la resolución de las cuestiones planteadas hay que tener presente el criterio de la S^a del T. Supremo, nº 3728/2014, de 15-09 en nº de casación 3948/2012 , interpuesto por la adquirente de las acciones, SERTOMAS, S.L. al haberse planteado los mismos motivos de impugnación en el recurso de casación por la representación de dicha entidad que los esgrimidos en esta demanda por WESTIN HOLDIN, S.L., transmitente de la totalidad de las acciones a SERTOMAS, S.L.

Así con remisión a dicha sentencia en la misma se fijan como motivos de casación, F^oD^o1^o : "7^o) SERTOMAS se alza en casación contra el anterior pronunciamiento, argumentando que infringe: (a) el artículo 56.1 de la Ley de esta jurisdicción , al dejar fuera del debate en la instancia varios de los argumentos de la demanda (tercer motivo de casación); (b) los artículos 239.3 y 101 de la Ley General Tributaria de 2003, así como el 190, apartados 6 y 7, del Reglamento General de Gestión e Inspección , aprobado en 2007, pues la retroacción de actuaciones sólo se admite para los casos en que la anulación de las liquidaciones tenga lugar por razones de forma, siendo así que en el supuesto actual se produjo por razones sustantivas (primero motivo de casación); (c) el artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 , los artículos 66 a 68 de la Ley General Tributaria de 2003 y la jurisprudencia que cita, ya que la liquidación tributaria era nula de pleno derecho, al haberse prescindido total y absolutamente para su aprobación del procedimiento legalmente establecido, no habiendo, por tanto, interrumpido el plazo de prescripción, con el efecto de haber prescrito el derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria (segundo motivo de casación); y (d) el artículo 16.1 de la Ley 43/1995 , porque la propia regulación del régimen de aplicaciones utilizado para la adquisición de las acciones litigiosas es garantía de que el precio pagado responde al principio de libre competencia, lo que tiene como consecuencia la imposibilidad de acudir a la regla de valoración del mencionado artículo 16.1, sin que quepa incurrir en la artificial distinción que realiza la Audiencia Nacional entre el régimen de la "operación bursátil" y el "régimen fiscal" al que queda sometida la misma (cuarto motivo de casación)."

Tercero.

Según se analiza en la STS 3728/2014 , FºDº3º, el error en que incurre la actuación inspectora en el procedimiento de instruido la Inspección de los Tributos, según han resuelto los órganos de revisión económico-administrativa, "se equivocó y calificó las compraventas como negocios simulados, cuando, en realidad -conforme a su criterio- no existía tal artificio y sí, sin embargo, una operación entre sociedades vinculadas. Esa equivocada calificación jurídica de los negocios examinados (que no constituye un defecto formal sino un error sustantivo) no remite a un procedimiento de inspección distinto, sino a uno que se ha de desarrollar con arreglo a la reglas generales, por lo que no cabe hablar de aquella segunda modalidad de nulidad radical ex artículo 62.1.e) de la Ley 30/1992 . Tan sólo reenvía a un método específico de valoración de las prestaciones económicas concernidas.

En efecto, si se tratase de un negocio simulado, la valoración debería llevarse a cabo, como hizo la Inspección, con arreglo al artículo 15 de la Ley 43/1995 , en concreto, siguiendo el criterio de su apartado 2.a), en el que se dispone que se valorarán por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales transmitidos o adquiridos a título lucrativo. Siendo una operación vinculada, el aprecio de las prestaciones contractuales debía realizarse conforme a las reglas de valoración previstas en el artículo 16 de la misma Ley , siguiendo el procedimiento disciplinado en el artículo 15.1 del Reglamento del impuesto sobre sociedades de 1997. El artículo 16.1 de la Ley remitía también al valor normal de mercado, que había de ser determinado por alguno de los métodos previstos en el apartado 3 del mismo precepto. A tal efecto, el mencionado precepto reglamentario disciplinaba un procedimiento en el que, por lo que aquí interesa, destaca, además del concurso de la entidad sometida a inspección, la intervención de la otra parte vinculada y la precisión de que el órgano competente para instruir el procedimiento y dictar el acto administrativo de determinación del valor normal de mercado es el que tiene competencia para aprobar la liquidación tributaria respecto de la parte vinculada en la que se inició la comprobación".

Cuarto.

En su FºDº4º se analiza el porque de la improcedencia de la retroacción, siendo el motivo esencial de impugnación igualmente esgrimido por la demandante, WESTIN HOLDIN S.L., por lo que procede remitirse a lo expuesto en la sentencia 3728/2014 , en dicho fundamento:

" CUARTO . SERTOMAS sostuvo también en la demanda (con un discurso que después reitera en esta sede mediante la articulación del primer motivo de casación) que, en cualquier caso, una vez anulada la liquidación del impuesto sobre sociedades de 1998 por el Tribunal Regional de Valencia, no procedía retrotraer las actuaciones, pues tal facultad, reconocida a los órganos de revisión económico-administrativa por el artículo 239.3, párrafo segundo, de la Ley General Tributaria de 2003 , sólo pueden actuarla cuando la anulación tiene lugar por la mediación de defectos formales, lo que no es el caso. Por ello, en el recurso de alzada, y después en la demanda, pretendió, sin atacar la anulación de la liquidación, que se revocase el pronunciamiento económico-administrativo en cuanto decreto la retroacción de las actuaciones.

Compartimos su planteamiento y hemos de darle la razón.

Para empezar, se ha de dejar constancia de que, como ya hemos apuntado, la razón por la que el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia anuló la liquidación tributaria no fue la presencia de un defecto formal que haya disminuido las posibilidades de defensa de reclamante (según los términos del citado artículo 239.3), sino una errónea calificación jurídica de los contratos de compraventa desde el punto de vista fiscal: contratos simulados en lugar de operaciones vinculadas. Tal error, por más que remita a un específico trámite para la valoración económica de las prestaciones contractuales, constituye un defecto sustantivo, que afecta a la regularidad sustancial de la liquidación tributaria. Siendo así, no le cabía al Tribunal Económico-Administrativo Regional, una vez anulada la liquidación, ordenar la retroacción de las actuaciones inspectoras, "con el fin de practicar el procedimiento de comprobación previsto en el artículo 15 del RD 537/97 " (sic), que, como se ha visto, no disciplina un procedimiento de comprobación, sino un "incidente" en el seno del mismo para tasar operaciones vinculadas con arreglo al valor normal del mercado, aplicando ordenadamente los métodos dispuestos en el artículo 16.3 de la Ley 43/1995 .

Es jurisprudencia de esta Sala que los órganos económico-administrativos no pueden a su albur decretar la retroacción de las actuaciones inspectoras, haciendo abstracción del vicio que determina la anulación de la liquidación tributaria [sentencias de 7 de abril de 2011 (casación 872/06 , FJ 3 º), 26 de marzo de 2012 (casación 5827/09, FJ 3 º) y 25 de octubre de 2012 (casación 2116/09 , FJ 3º)]. En la segunda de las sentencia citadas

hemos razonados que el legislador (véase el artículo 83 de la Ley General Tributaria de 2003 ; en el mismo sentido, el artículo 90 de la Ley homónima de 1963) ha querido distinguir entre las competencias en materia de liquidación ("gestión", en la terminología de la Ley de 1963, "aplicación de los tributos", en la de 2003) y de revisión, atribuyéndolas a instancias administrativas diferentes. Se trata de un principio nuclear de nuestro sistema tributario que debe presidir cualquier interpretación que se haga de las normas reguladoras de la materia. De modo que hay que eludir todo entendimiento que atribuya a los tribunales económico administrativo competencias en materia de liquidación, más allá de las que sean consecuencia obligada de su tarea de revisar el acto tributario reclamado..

Pues bien, el artículo 239.2 de la Ley General Tributaria de 2003 (como antes el 169 de la Ley de 1963) impone al órgano competente para resolver la reclamación la obligación de decidir todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados. En cuanto a su alcance, cabe que la resolución que adopten los órganos de revisión económico-administrativa sea estimatoria, desestimatoria o de inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales (artículo 239.3, primer párrafo, de la Ley de 2003).

El régimen jurídico expuesto, como hemos reconocido en reiteradas ocasiones, otorga a los tribunales económico-administrativos una amplia facultad revisora, que va desde la mera modificación a la nulidad radical de los actos impugnados y que les faculta para decidir cuantas cuestiones se deriven del expediente, hayan sido o no planteadas por las partes (sentencia de 11 de marzo de 2010, casación 8651/04 , FJ 4º). Sin embargo, tan amplias facultades deben ir acompañadas de las garantías necesarias para preservar la seguridad jurídica subjetiva y la defensa en plenitud de los derechos de los interesados (sentencia de 30 de junio de 2011, casación 3958/07 , FJ 3º), dentro siempre de los límites propios de la función que tienen atribuida.

Por ello, les cabe, en efecto, declarar la nulidad del acto impugnado, anularlo total o parcialmente e, incluso, ordenar a los órganos de gestión que dicten otro acto administrativo de liquidación con arreglo a las bases fijadas en la propia resolución de revisión. Pueden también aprobar resoluciones que expulsen del mundo del derecho dicho acto porque ha sido adoptado sin cumplir las garantías formales y procedimentales dispuestas en el ordenamiento jurídico o sin contar con los elementos de juicio indispensables para decidir, ordenando dar marcha atrás, retrotraer las actuaciones y reproducir el camino, ya sin los defectos o las carencias inicialmente detectadas.

Ahora bien, no debe olvidarse que en nuestro sistema jurídico la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales [el propio artículo 239.3 de la Ley General Tributaria de 2003, en su segundo párrafo, así lo expresa con meridiana claridad; véase también el artículo 66.4 del Reglamento general de desarrollo de la mencionada Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo)]. O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación; se trata de acopiar los elementos de hecho imprescindibles para dictar una decisión ajustada a derecho, que, por la ausencia de los mismos, no se sabe si es sustancialmente correcta o no. Desde antiguo este es el criterio del Tribunal Supremo [pueden consultarse las sentencias de 30 de noviembre de 1995 (apelación 945/92 , FJ. 2 º); 15 de noviembre de 1996 (apelación 2676/92, FJ 4 º); y 29 de diciembre de 1998 (casación 4678/93 , FJ 3 º); más recientemente, las sentencias de 26 de enero de 2002 (casación 7161/96 , FJ 4 º); 9 de mayo de 2003 (casación 6083/98 , FJ 3 º); 19 de septiembre de 2008 (casación para la unificación de doctrina 533/04 , FJ 4 º); 24 de mayo de 2010 (casación interés de ley 35/09, FJ 6º); y 21 de junio de 2010 (casación para la unificación de doctrina 7/05, FJ 3º), entre otras muchas].

La retroacción de actuaciones no constituye un expediente apto para corregir los defectos sustantivos de la decisión, dando a la Administración la oportunidad de ajustarla al ordenamiento jurídico. Es decir, cabe que, ordenada y subsanada la falla procedimental, se adopte un nuevo acto de contenido distinto a la luz del nuevo acervo alegatorio y fáctico acopiado; precisamente, por ello, se acuerda dar "marcha atrás".

Ahora bien, si no ha habido ninguna quiebra formal y la instrucción está completa (o no lo está por causas imputables a la Administración), no cabe retrotraer para que la Inspección rectifique, por ese cauce, la indebida fundamentación jurídica de su decisión.

Siendo así, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia no podía, una vez anulada la liquidación tributaria por la equivocada calificación jurídica a efectos fiscales de los contratos de compraventa,

ordenar la retroacción de las actuaciones, pues la anulación no vino determinada por un defecto formal que hubiese causado indefensión a SERTOMAS, o por una incompleta instrucción del expediente imputable al obligado tributario, sino, insistimos, por el error sustantivo de calificación en que incurrió la Inspección.

En consecuencia, hemos de estimar la demanda y anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia impugnada (así como la del Tribunal Económico-Administrativo Central, que la confirmó) en cuanto que una vez decretada la anulación de la liquidación reclamada no se detuvo ahí, como debería haber hecho, con las consecuencias que de tal decisión dimanaran en derecho tanto para la Administración tributaria como para la sociedad reclamante, y ordenó una improcedente retroacción de las actuaciones para "practicar el procedimiento de comprobación previsto en el artículo 15 del RD 537/97 " (sic)."

La estimación de la demanda por este motivo, improcedencia de la retroacción acordada, hace innecesario entrar en el examen de la impugnación relativa a la coincidencia del valor otorgado y el de mercado de las acciones objeto de transmisión.

Quinto.

En méritos a lo expuesto, procederá la estimación del recurso dejando sin efecto la resolución impugnada en cuanto ordena la retroacción de actuaciones declarando asimismo la nulidad del acto de liquidación impugnado.

La estimación del recurso interpuesto determina, en aplicación del art. 139.1 de la LJCA, la imposición de las costas procesales a la demandada. La Sala haciendo uso de la facultad reconocida en el art. 139.3 de la LJCA, fija las costas en la suma máxima de 2.000€ para el letrado y en la de 334,38€ por los derechos del Procurador y, en su caso, a la devolución de la tasa por el ejercicio de la potestad jurisdiccional.

Vistos los preceptos legales citados, concordantes y de general aplicación.

FALLO

Estimar el recurso contencioso administrativo nº 338/2009, interpuesto por el Procurador Sr. Bosch Melis, contra resolución del TEARV de fecha 22-12-2008, en reclamación 46/1777/2005, la que se estima contraria a derecho, y en consecuencia, se anula; con expresa imposición de las costas a la Administración.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016).

A su tiempo y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como Secretaria de la misma, certifico. En Valencia a diez de junio de dos mil diecinueve.

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.