

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075873

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGON

Sentencia 544/2019, de 7 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 63/2018

SUMARIO:

IRPF. Rendimientos del capital mobiliario. Otras cuestiones. Modelo 750. La parte actora viene a sostener que en su declaración modelo 750 (declaración tributaria especial) se incluyó los importes percibidos en concepto de rendimientos de capital mobiliario por la sociedad domiciliada en Andorra y en el modelo 720 (declaración de bienes en el extranjero) se incluyó tanto los importes correspondientes a las cuentas bancarias como los inmuebles propiedad dicha sociedad. Manifiesta asimismo que era titular real pero no jurídica de todos los bienes y derechos incluidos en el activo de la sociedad andorrana, y que llegó a ser titular jurídico de los mismos antes del 31 de diciembre de 2013 por lo que mediante el levantamiento del velo societario establecido en la citada disposición legal, quedó desvirtuada la existencia de un préstamo de la parte a la sociedad pues había una confusión entre el acreedor y el deudor. La Inspección puede comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, en este caso de las declaraciones 750 y 720 presentadas por la hora parte recurrente, y si era titular real pero no jurídico de los bienes y derechos incluidos en el activo de la sociedad residente en Andorra, si bien en el ámbito de la comprobación de otras concretas obligaciones tributarias, como el IRPF y, en particular, en lo concerniente a la apreciación de la existencia de operaciones vinculadas y devengo de los intereses derivados de las mismas. La Inspección considera probado que la sociedad no residente se constituyó con el objeto social de promoción y construcción de edificaciones, actividad que llevó a cabo mediante la adquisición de un terreno y la promoción sobre el mismo de cuatro chalets, dos de los cuales fueron vendidos a terceros, mientras que otros dos han permanecido en el activo de la sociedad desde su construcción en 2004, según los certificados de habitabilidad aportados al expediente. Frente a lo anterior la parte interesada no realiza actividad probatoria que pueda desvirtuar los extremos y conclusiones de la Inspección, más allá de mantener que los bienes y derechos de la sociedad, comprendida en las declaraciones especiales, ha pasado a ser de su titularidad jurídica antes del 31 de diciembre de 2013, por lo que no consta acreditado el carácter instrumental de la sociedad.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 16.

RD 1777/2004 (Rgto IRPF), art. 21.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 40, 101, 105 y 141.

RD-Ley 12/2012 (Medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público), disp. adic. primera.

PONENTE:

Don Eugenio Ángel Esteras Iguacel

Magistrados:

Don EUGENIO ANGEL ESTERAS IGUACEL

Don FERNANDO GARCIA MATA

Don EMILIO MOLINS GARCIA-ATANCE

SENTENCIA nº 000544/2019

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES



PRESIDENTE :

D. Eugenio A. Esteras Iguácel

MAGISTRADOS:

D. Fernando García Mata

D. Emilio Molíns García Atance

En Zaragoza, a siete de octubre de dos mil diecinueve.

En nombre de S.M. el Rey.

VISTO, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ARAGÓN (Sección 2ª), el recurso contencioso-administrativo número 63 del año 2018, seguido entre partes; como demandante Dª Julia , representada por el Procurador D. José Manuel Martínez Romasanta y asistida por el Letrado D. Fernando Justel Eusebio; y como Administración demandada la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO , representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado. Es objeto de impugnación la resolución de 30 de noviembre de 2017, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón que resuelve las reclamaciones NUM000 y acumuladas NUM001, NUM002 y NUM003, interpuestas contra liquidaciones por IRPF 2008 a 2012 y sanción IRPF 2008.

Procedimiento : Ordinario

Cuantía : 130.624,05 euros

Ponente : Ilmo. Sr. Magistrado D. Eugenio A. Esteras Iguácel.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte actora en el presente recurso, por escrito que tuvo entrada en la Secretaría de este Tribunal en fecha 28 de febrero de 2017, interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada en el encabezamiento de esta resolución.

Segundo.

Previo la admisión a trámite del recurso y recepción del expediente administrativo, se dedujo la correspondiente demanda, en la que tras relacionar la parte recurrente los hechos y fundamentos de derecho que estimaba aplicables concluía con el suplico de que se dictara sentencia por la que, estimando el recurso contencioso-administrativo y declarando la nulidad de los actos impugnados.

Tercero.

La Administración demandada, en su escrito de contestación a la demanda, solicitó, tras relacionar los hechos y fundamentos de derecho que, por su parte, estimó aplicables, que se dictara sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto.

Cuarto.

Acordado el recibimiento del recurso a prueba se propuso por la actora prueba documental que fue admitida.

Quinto.

Concluido el periodo probatorio las partes formularon conclusiones por escrito, señalándose para votación y fallo del recurso el día 2-10-2019.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

En el presente recurso jurisdiccional se cuestiona la conformidad con el ordenamiento jurídico de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 30 de noviembre de 2017 por la que, en relación con las actas de disconformidad extendidas y actos de aprobación de la Jefatura del Servicio de Inspección de Huesca, de la Agencia Tributaria se dispone:

- 1) Respecto a la liquidación por los periodos 2008 a 2010 del IRPF, reponer las actuaciones en los términos que se expresan en su Fundamento de Derecho Cuarto.
- 2) Confirmar las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2011 y 2012.
- 3) Anular la sanción impuesta por el periodo 2008.

Segundo.

Como antecedentes mas relevantes para el recurso importa destacar:

- 1) El acta de disconformidad extendida el 10 de abril de 2014 y liquidación subsiguiente, por los ejercicios 2008 a 2010 del IRPF se funda en dos extremos.

A) Promociones Nord S.L., sociedad domiciliada en Andorra, tiene un porcentaje de participación en los años objeto de comprobación siguiente:

D. Artemio: 50'50% .

D. Basilio: 49'50%.

D. Artemio y D^a Julia atribuyen a la participación en esta sociedad un carácter consorcial.

Se considera que la hoy parte actora no es titular real de los bienes y derechos de la sociedad citada y que los rendimientos obtenidos en las cuentas cuya titularidad jurídica y real pertenecen a dicha sociedad no deberían haber sido declarados en el modelo 750.

La existencia de determinados contratos de préstamo a la sociedad por sus partícipes, con cláusula de que no se devengarán intereses, se califica como una operación vinculada conforme al art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y se valora como cesión de capitales al tipo de interés de mercado que se hubiera aplicado entre partes independientes.

B) Construcciones M.G.Serveto, S.L., sociedad domiciliada en Barbastro, tiene un porcentaje de participación en los años objeto de comprobación siguiente:

Artemio: 53'60%.

Julia: 44'19%.

Hijos: 2'21%: restante.

Consta la adquisición por ambos cónyuges -en régimen económico matrimonial del consorcio conyugal aragonés- de una vivienda en Avda. DIRECCION000 nº NUM004- NUM005, en Montroig del Camp (Tarragona) según escritura de 29 de diciembre de 2008.

Previa consideración también de operación vinculada según el art. 16 de la LIS y valoración de la misma se practica la correspondiente regularización.

2) El acta de disconformidad extendida el 10 de abril de 2014 y liquidación subsiguiente, por los ejercicios 2011 y 2012 del IRPF, al igual que se ha consignado en el apartado 1.A) anterior, respecto de la sociedad domiciliada en Andorra, Promociones Nord, S.L., atribuye a los contratos de préstamo respectivos, con cláusula de no devengo de intereses, la consideración de operación vinculada y se valora también como cesión de capitales al tipo de interés de mercado que se hubiera aplicado entre partes independientes.

3) La resolución del TEAR impugnada decide sobre las reclamaciones presentadas en los términos que antes se han expuesto anteriormente, si bien procede ahora puntualizar que la estimación de la reclamación correspondiente a los ejercicios 2008 a 2010, con retroacción de actuaciones, lo es al efecto de que la Inspección tributaria notifique a la parte recurrente la posibilidad de instar el procedimiento de tasación pericial contradictoria para la valoración del inmueble reseñado en el anterior apartado 1.B).

Tercero.

La primera de las alegaciones del recurso se refiere a la "Nulidad de las liquidaciones: defectos procedimentales".

Después de una extensa consideración sobre el acuerdo del TEAR sobre la declaración de nulidad del procedimiento seguido en relación con los ejercicios 2008 a 2010 del IRPF, a fin de reponer las actuaciones para notificar al interesado la posibilidad de promover el procedimiento de tasación pericial contradictoria, se alega en la demanda que concurren otros defectos determinantes de la nulidad de las resoluciones.

El primero es, según se dice, que al apreciarse la existencia de operaciones vinculadas no se han notificado a las personas vinculadas a la parte recurrente (Construcciones M.G. SERVETO, S.L. y PROMOCIONES NORD, S.L.) las liquidaciones respectivas, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 16.9.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y 21 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (la invocación de este precepto que se transcribe en la demanda, se corresponde con la modificación efectuada por el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, aun cuando este último no se mencione expresamente).

La inviabilidad de este extremo deriva de que, respecto a CONSTRUCCIONES M.G.SERVETO, S.L., la declaración de nulidad y retroacción del procedimiento por el TEAR, comporta que ni siquiera se esté en el momento en que haya de practicarse la notificación pretendida a un tercero.

En cuanto a ambas sociedades la participación en ellas que se ha descrito pone de manifiesto que sus titulares tienen pleno conocimiento de las liquidaciones impugnadas lo que permitiría, a su vez, ejercitar los recursos procedentes en representación de las dos sociedades.

En especial, sobre PROMOCIONES NORD, S.L., debe significarse que, según el art. 16.9, apartado cuarto, al no encontrarse la sociedad en ninguno de los supuestos previstos, por ser una sociedad de Andorra, no resulta necesaria la notificación que la parte interesa. En el mismo sentido, respecto del procedimiento de comprobación del valor normal del mercado de las operaciones vinculadas, se expresa del art. 21.5 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción citada, que ha sido declarado conforme a la legalidad por la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de mayo de 2014 (recurso 8/2009), en el punto de que se trata.

Asimismo, no es apreciable la contravención del art. 40.3 de la Ley General Tributaria, alegada en la demanda, sobre la transmisión de obligaciones tributarias pendientes en caso de extinción o disolución sin liquidación de personas jurídicas pues, como se ha expresado, la forma en que se encuentra distribuida la participación en PROMOCIONES NORD, S.L., permite el conocimiento por sus socios de cuantos extremos conciernen a la sociedad.

En segundo lugar atribuye a la liquidación correspondiente a los ejercicios 2008 a 2010 el defecto de haber sido acordada como liquidación definitiva, cuando debió serlo como liquidación provisional, lo que vulnera los arts. 101.4b) de la Ley General Tributaria y 21 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades; alegación esta que no puede acogerse ya que, al haber sido declarada su nulidad con retroacción de actuaciones por el TEAR, no es este momento en que debe anticiparse el carácter que haya de darse a la liquidación que se dicte en el futuro.

Cuarto.

La segunda de las alegaciones de la demanda versa sobre la "Nulidad de las liquidaciones del IRPF-2008/09/10/11/12: Titularidad real y operaciones vinculadas".

Se concreta esta alegación en las operaciones vinculadas, descritas anteriormente, realizadas con la sociedad domiciliada en Andorra, Promociones Nord, S.L.

En síntesis y en el mismo sentido que en sus alegaciones ante la Inspección y, singularmente, en las reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR, la parte actora viene a sostener, sobre la base de la Disposición Adicional Primera, apartado Sexto, del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, introducido por el Real Decreto-Ley 19/2012, de 25 de mayo, que tramitado como proyecto de Ley, dio lugar a la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, que en su declaración modelo 750 (declaración tributaria especial) se incluyó los importes percibidos en concepto de rendimientos de capital mobiliario por la sociedad citada, y en el modelo 720 (declaración de bienes en el extranjero) se incluyó tanto los importes correspondientes a las cuentas bancarias como los inmuebles propiedad de Promociones Nord, S.L.

Manifiesta asimismo que la propia parte actora era titular real pero no jurídica de todos los bienes y derechos incluidos en el activo de Promociones Nord, S.L., residente en Andorra, y que llegó a ser titular jurídico de los mismos antes del 31 de diciembre de 2013 por lo que mediante el levantamiento del velo societario establecido en la citada disposición legal, quedó desvirtuada la existencia de un préstamo de la parte a la sociedad pues había una confusión entre el acreedor y el deudor.

La inviabilidad de estas alegaciones y de las pretensiones de nulidad de las liquidaciones respectivas se desprende de la propia fundamentación jurídica no solo de las actuaciones inspectoras sino también de la resolución del TEAR.

Así, debe significarse que, partiendo de la declaración de ser conforme a la Constitución del precepto de anterior referencia por la Sentencia del Tribunal Constitucional 73/2017, de 8 de junio, tanto el apartado 17 del informe de la Dirección General de Tributos de 27 de junio de 2012 como, en definitiva, la potestad de la Inspección tributaria prevista en el art. 141 de la Ley General Tributaria sobre comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, permite comprobar la conformidad con la realidad del contenido de las declaraciones 750 y 720 presentadas por la hora parte recurrente, y si era titular real pero no jurídico de los bienes y derechos incluidos en el activo de la sociedad residente en Andorra, si bien en el ámbito de la comprobación de otras concretas obligaciones tributarias, como aquí sucede respecto del IRPF y ejercicios indicados y, en particular, en lo concerniente a la apreciación de la existencia de operaciones vinculadas y devengo de los intereses derivados de las mismas.

En el mismo sentido, en el contexto del apartado 1 del mencionado informe de 27 de junio de 2012 de la Dirección General de Tributos y del apartado 3 del informe de este Órgano de 11 de octubre de 2012, sobre el carácter instrumental de la sociedad no residente y sus consecuencias, debe considerarse la cuestión desde la perspectiva probatoria según el art. 105.1 de la Ley General Tributaria, destacando que es a la parte demandante a quien incumbe la acreditación de aquel extremo y a quien corresponde la carga de la prueba, tanto desde principio de facilidad probatoria como desde el principio del interés en la prueba.

En el presente caso la Inspección tributaria, a partir de la pormenorizada consignación de diversos elementos de hecho en las actas correspondientes, considera probado que la sociedad no residente se constituyó con el objeto social de promoción y construcción de edificaciones, actividad que llevó a cabo mediante la adquisición de un terreno y la promoción sobre el mismo de cuatro chalets, dos de los cuales fueron vendidos a terceros, mientras que otros dos han permanecido en el activo de la sociedad desde su construcción en 2004, según los certificados de habitabilidad aportados al expediente.

Frente a lo anterior la parte interesada no realiza actividad probatoria que pueda desvirtuar los extremos y conclusiones de la Inspección, mas allá de mantener que los bienes y derechos de la sociedad, comprendida en las declaraciones especiales, ha pasado a ser de su titularidad jurídica antes del 31 de diciembre de 2013, por lo que no consta acreditado el carácter instrumental de la sociedad.

Quinto.

En el fundamento jurídico tercero de la demanda se aduce la existencia de un error material involuntario en la declaración de los rendimientos del capital inmobiliario del ejercicio 2012 e interesa la declaración de nulidad

de la liquidación correlativa, sin que esta pretensión pueda ser acogida pues no se planteó en la vía administrativa ni, por tanto, es objeto del recurso en relación con los actos impugnados.

Sexto.

De conformidad con el art. 139.1 de la LJCA procede imponer las costas procesales a la parte demandante por ser desestimado el recurso.

En atención a lo expuesto esta Sección pronuncia el siguiente

FALLO

Primero.

Desestimar el presente recurso contencioso-administrativo nº 63/2018.

Segundo.

Imponer las costas procesales a la parte actora.

Contra la presente resolución podrá interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo por infracción de norma estatal o de la Unión Europea o recurso de casación ante este Tribunal por infracción de derecho autonómico, según lo previsto en los artículos 86 y siguientes de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, redacción dada por la LO 7/2015, de 21 de julio. Recurso que se preparará ante esta Sala, en el plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la resolución, por escrito que deberá cumplir los requisitos del artículo 89 del citado texto legal.

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

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.