

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077894

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 469/2020, de 18 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2856/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Actas con acuerdo. Actas a UTEs impugnadas por los socios. IS. Regímenes especiales. Uniones Temporales de Empresas (UTES). En las actas con acuerdo la Inspección considera que es preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes, que no pueden cuantificarse de forma cierta por cuanto se producen de las empresas socios de las UTEs a la UTE, operaciones de prestaciones de servicios y otras aportaciones inmateriales incorrectamente valoradas. De acuerdo con el esquema de operaciones vinculadas entre la UTE y sus miembros, estos prestan servicios de cesión de personal a la UTE y otros servicios de apoyo además de ceder el *know-how* no facturado aparte y necesario para que la UTE cumpla con los compromisos que ha adquirido. La incorrecta valoración y/o ausencia de facturación supone que debería existir un ingreso adicional a efectos fiscales en sede de los miembros y un gasto también a efectos fiscales en sede de la UTE que minoraría la base imponible exenta de la UTE a imputar a sus miembros. En el procedimiento inspector se trataba de integrar en la base imponible de la recurrente relativa a los periodos regularizados, las alteraciones procedentes del ajuste del valor de determinadas operaciones llevadas a cabo con las dos UTEs mencionadas, de las que era miembro. La cuestión primordial que ofrece el caso es la relativa al valor que debe otorgarse a las actas con acuerdo del art. 155 LGT, abstraída de su posición subordinada en la estructura del auto de admisión, pues no se trata tanto de determinar si el régimen de las operaciones vinculadas del art. 16 TR Ley IS, en sus vertientes sustantiva y material, ha sido observado atendiendo a la realidad y valor de las efectivamente realizadas por cada uno de ellos -los miembros- y la relación normativa del ajuste con el régimen de imputación de bases a los miembros residentes conforme al art.48.1.b) TR Ley IS, cuanto de dilucidar el alcance y valor vinculante del acuerdo suscrito en las actas con la Administración, conforme al art. 155 LGT. El TS estima que prevalece el acuerdo suscrito en el acta de tal carácter -por la propia recurrente, a través de las UTEs en las que participa, y obediente a una declaración libre de voluntad que no puede ser desconocida ni contradicha sin incurrir, al mismo tiempo, en un quebrantamiento de las exigencias de la buena fe [Vid. STS de 13 de octubre de 2016, recurso n.º 1408/2015 (NFJ064296)]. Si el resultado de la valoración económica acometida ha sido concordado, esto es, aceptado por el obligado tributario y por la Administración, no puede alzarse aquél frente a tal conclusión, por estimarla perjudicial, cuando pudiendo no suscribir el acta, de no estar conforme con la valoración de las operaciones alcanzada, hizo lo contrario. Además, a lo signado por las UTEs -que no sólo carecen de personalidad jurídica, sino que no son sino un sistema de colaboración entre empresas, regido en todo por éstas- no puede ser opuesto desconocimiento, oposición o falta de voluntad. Procede desestimar el recurso de casación formulado, por fundarse en una interpretación errónea del ordenamiento jurídico, al tratar de zafarse la sociedad recurrente de lo concertado en las actas con acuerdo, cuyo contenido prevalece por razón de la aplicación del principio de vinculación a los actos propios, reflejado en el aforismo *venire contra factum proprium non auditur*, manifestación a su vez del principio de buena fe. [Vid., ATS, de 2 de octubre de 2017, recurso n.º 2586/2017 (NFJ077896), que admite el recurso de casación contra la SAN, de 9 de marzo de 2017, recurso n.º 144/2015 (NFJ077897) que se desestima].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 16, 48 y 50.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 148 y 155.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 178.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 469/2020

Fecha de sentencia: 18/05/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2856/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/03/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2856/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 469/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 18 de mayo de 2020.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 2856/2017, interpuesto por el procurador don Jaime Briones Méndez, en nombre y representación de la entidad mercantil ODEBRECHT INGENIERÍA Y CONSTRUCCIÓN ESPAÑA, S.L.U., contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de marzo de 2017, pronunciada en el recurso nº 144/2015, relativa al Impuesto sobre Sociedades. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación de la ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de la Audiencia Nacional, de 9 de marzo de 2017, que desestimó el recurso formulado por la mercantil ODEBRECHT INGENIERÍA Y CONSTRUCCIÓN ESPAÑA, S.L.U. (ODEBRECHT, en adelante) contra la resolución de 6 de noviembre de 2014, mediante la cual el Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- desestimó la reclamación formulada en única instancia contra el acuerdo de liquidación dictado por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria -AEAT-, en el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006, 2007 y 2008.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes, tal como resultan de las resoluciones impugnadas en la instancia y no han quedado controvertidos en el litigio:

a) El 25 de enero de 2012 se notificó a ODEBRECHT liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, derivado de acta de disconformidad, extendida el 14 de julio de 2011. La entidad presentó alegaciones al efecto el 9 de agosto de 2011. La liquidación confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad.

b) El 24 de febrero de 2012 el interesado interpuso reclamación ante el TEAC, que fue desestimada el 6 de noviembre de 2014, la cual fue objeto del litigio de instancia del que dimana el presente recurso de casación.

3. La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia de 9 de marzo de 2017, aquí impugnada, que desestima el recurso entablado, razonando lo siguiente (FJ 4º) -la mayor parte de su texto es mera reproducción de la resolución del TEAC, sin la debida separación con el razonamiento propio, que se hace así de difícil comprensión-:

"[...] CUARTO.- Y lo mismo debe suceder en el resto de los articulados por la parte, pues si las actuaciones practicadas a las UTES dieron lugar a dos Actas con Acuerdo, artículo 155 de la L.G.T . y a las correspondientes liquidaciones no recurridas, es evidente que las mismas son absolutamente ejecutivas y producen efectos en los términos de los artículos 56 y 57.1, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , entonces vigente, y no puede ahora la recurrente, pues esto es lo que pretende en este proceso, discutir las bases imponibles y demás elementos tributarios determinados para las UTES en el procedimiento de comprobación seguido respecto de esta. Como destaca la resolución recurrida en su Fundamento de Derecho Tercero esa posibilidad ha sido cerrada por el T.S. en STS de 20 de diciembre de 2009, RC 10220/2003 , F..16, que cita otras SSTs, señalando, aunque sea respecto del régimen de sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que sigue el mismo régimen que las UTES, lo siguiente: " Esta Sala ya ha estudiado en diversas ocasiones (sentencias, entre otras de 18 y 21 de enero y 23 de diciembre de 2008 , recursos para la unificación de doctrina num. 315 y 365/2003 y 253/2005) el problema de la supuesta indefensión provocada a los socios de una sociedad mercantil en régimen de transparencia fiscal por no haber podido tener acceso al expediente de inspección realizado a la sociedad y alegar respecto del régimen de transparencia fiscal aplicado, lo que, en sentir de los socios, les privaba de la posibilidad de defenderse de una base imponible que les afectaba directamente al no tributar en el Impuesto sobre sociedades de la entidad sino en su propio Impuesto sobre la Renta.

En el caso de autos, así como en los casos contemplados por las sentencias de referencia, los recurrentes eran declarantes por IRPF, que vieron incrementadas sus bases imponibles por su participación como socios en una sociedad en régimen de transparencia fiscal a raíz del aumento de la base imponible de la sociedad. La tesis de los recurrentes en este caso y en los de referencia era la misma: que el socio de una sociedad sometida al régimen de transparencia fiscal puede impugnar por sí solo las liquidaciones tributarias giradas a la sociedad y que hay indefensión si no se le deja alegar y recurrir contra la base imponible aplicada a la entidad en transparencia fiscal. Pues bien, en la citada sentencia de 23 de diciembre de 2008 (rec. num. 253/2005) dijimos claramente, a la vista de los pronunciamientos de esta Sala sobre los actos de determinación de la base imponible de las sociedades transparentes imputables a los socios (sentencias de 1 de abril de 1996; 24 de septiembre de 1999), rec. num. 7501/1994; 5 de julio de 2002, rec. num. 4577/1997; 14 y 15 de marzo de 2003, reos. num. 3131 y 3164/1998; y 23 de abril de 2003, rec. num. 4766/1998), que "no existe previsión normativa tributaria que permita el acceso del contribuyente persona física, socio de una sociedad transparente, al expediente de regularización que a dicha sociedad se le practique en el ámbito del Impuesto General sobre Sociedades,

A este respecto son bien elocuentes los arts. 19 de la Ley 61/78 , 12 de la Ley 44/78 y 387 del Real Decreto 2631/82 , ninguno de los cuales se refiere a ese derecho de acceso o participación del socio de una entidad transparente en la comprobación tributaria que a la misma se le practica y ello a pesar de quedar claramente establecidas las consecuencias fiscales que de dicha comprobación tributaria han de seguirse para el socio de la transparente a nivel de contribuyente individual.

La base imponible de la sociedad transparente por quien tiene que ser impugnada es por la propia sociedad y si ésta no lo hace deviene inatacable para los socios.

Por su parte, el art. 24, apartado 3, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos establece que "cuando la Inspección de los Tributos actúe cerca de sociedades o entidades en régimen de imputación de rendimientos o de transparencia fiscal y las actuaciones inspectoras se refieran a la comprobación de las bases imponibles, cantidades o conceptos a imputar a los socios, comuneros o partícipes, tales actuaciones se entenderán con la propia entidad".

Una sociedad que tribute en régimen de transparencia fiscal y que por ello impute a los socios su base imponible es un ente societario con personalidad jurídica propia, que voluntaria y libremente han constituido sus socios y participado los accionistas sometiéndose a su régimen jurídico. Ello no supone indefensión alguna para el socio puesto que la propia sociedad puede impugnar todas y cada una de las liquidaciones tributarias que afecten a la sociedad y el socio podría, en nombre de la sociedad y no en nombre propio, ejercer acciones en sustitución de las que dejaren de ejercer los gestores de la misma para impugnar liquidaciones tributarias; lo que no es

posible, porque desquiciaría el sistema, es que cada socio pueda discutir, por su cuenta y en litigio individual, frente a la Administración tributaria, los resultados de la gestión de la sociedad transparente y sus repercusiones fiscales".

Por todo ello no es de apreciar indefensión constitucionalmente relevante en el concreto supuesto que se nos plantea y, en consecuencia, la aplicación al mismo de la doctrina jurisprudencial expuesta de esta Sala relativa al caso de las sociedades transparentes debe llevarnos a la desestimación del presente motivo (...) ">>

De acuerdo con lo expuesto, y como no se efectúa ningún ajuste por operaciones vinculadas, procede rechazar los restantes motivos del recurso, teniendo además, en cuenta lo reseñado a tal efecto en el Acuerdo de Liquidación, pág. 18 de 21.

Añadir finalmente que el criterio de atribución de los servicios prestados por la sociedad a las UTES, se basa en su participación en las mismas, que es de un tercio, como reconoce el propio escrito rector (pág. 27 de 38) y reseña el Acuerdo de Liquidación (pág. 13 de 21) y no el de participación en los fondos propios de la misma.

En consecuencia, procede desestimar el recurso...".

Estos últimos párrafos finales condensan toda la motivación propia de la Sala dirigida a la desestimación del recurso jurisdiccional.

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Jaime Briones Méndez, en nombre y representación de ODEBRECHT, presentó el 24 de mayo de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas infringidas los artículos 16 y 48.1.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades -TRLIS-, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en la redacción aplicable a los tres ejercicios regularizados.

3. La Sala a quo, por auto de 29 de mayo de 2017, acordó tener por preparado el recurso de casación presentado el procurador don Jaime Briones Méndez, en la representación indicada, contra la sentencia de instancia.

Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación en auto de 2 de octubre de 2017, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Primera. Determinar si la valoración de las operaciones vinculadas efectuadas por sus miembros para las uniones temporales de empresas puede hacerse, en aplicación del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, atendiendo a las efectivamente realizadas por cada uno de ellos, con independencia del régimen de imputación de bases a los miembros residentes en territorio español que deriva del artículo 48.1.b) del mismo.

Segunda. Precisar si la respuesta sería distinta cuando las operaciones vinculadas regularizadas entre las uniones temporales de empresas y sus miembros haya sido valoradas globalmente en actas de con acuerdo (artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).

Tercera. Decidir si en todo caso cabría aplicar el mencionado artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para imputar las bases a los miembros de las uniones temporales de empresas residentes en territorio español, conforme a la participación de cada uno de ellos en las operaciones vinculadas regularizadas y no conforme a su participación en las uniones temporales de empresas".

2. El procurador don Jaime Briones Méndez, en nombre y representación de ODEBRECHT, interpuso recurso de casación mediante escrito de 12 de diciembre de 2017, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas los artículos 16 y 48.1.b) del TRLIS, en la redacción aplicable a los ejercicios liquidados.

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 16 de febrero de 2018, en el que alega que se dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que se postula en el apartado anterior, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho.

En particular, postula el Abogado del Estado el establecimiento de la siguiente doctrina, en respuesta a las interrogantes del auto de admisión:

"[...] en lo que se refiere a la cuestión doctrinal suscitada postulamos la siguiente interpretación:

La valoración de las operaciones vinculadas efectuadas por sus miembros para las uniones temporales de empresas puede hacerse, en aplicación del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, atendiendo a las efectivamente realizadas por cada uno de ellos, con independencia del régimen de imputación de bases a los miembros residentes en territorio español que deriva del artículo 48.1.b) del mismo, pero si las operaciones vinculadas regularizadas entre las uniones temporales de empresas y sus miembros han sido valoradas globalmente en actas de con acuerdo suscritas por las UTES (artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), habrá que estar al contenido del acuerdo".

Quinto. Auto de rectificación al auto de admisión

Por auto de 7 de febrero de 2018, la sección de admisión de esta Sala Tercera rectificó el auto de admisión en el siguiente sentido:

"[...] LA SALA ACUERDA: Rectifica los Razonamientos Jurídicos del auto de fecha 2 de octubre de 2017, al haberse incluido en los mismos nuevamente los hechos, sustituyendo su texto por el que se señala en el Razonamiento Jurídico Único"[...].

Por diligencia de ordenación de 1 de marzo de 2018 se concedió a las partes el plazo de diez días para alegaciones al efecto, lo que llevó a cabo ODEBRECHT en escrito de 19 de marzo de 2018. El abogado del Estado presentó escrito de 6 de marzo de 2018, donde manifiesta que no considera necesario formular alegaciones y se ratifica en su escrito de oposición.

Sexto. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad del artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo el 3 de marzo de 2020, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia impugnada ha interpretado el ordenamiento jurídico de forma acertada, al ratificar la validez de los actos de liquidación y revisión sometidos a su enjuiciamiento, al respecto de lo cual, se hace preciso dar respuesta a las cuestiones, de cuyo esclarecimiento se trata, en relación con el régimen de valoración de las operaciones efectuadas por sus miembros para las uniones temporales de empresas -UTES- y, en concreto, si puede hacerse, en aplicación del artículo 16 del TRLIS, atendiendo a las efectivamente realizadas por cada uno de ellos, con independencia del régimen de imputación de bases a los miembros residentes en territorio español que deriva del artículo 48.1.b) del TRLIS; así como, en relación con dicha cuestión, la de precisar si la respuesta sería distinta cuando las operaciones vinculadas

regularizadas entre las uniones temporales de empresas y sus miembros haya sido valoradas globalmente en actas de con acuerdo (artículo 155 LGT). Finalmente, el auto nos llama a decidir si en todo caso cabría aplicar el mencionado artículo 16 TRLIS para imputar las bases a los miembros de las UTEs residentes en territorio español, conforme a la participación de cada uno de ellos en las operaciones vinculadas regularizadas y no conforme a su participación en las uniones temporales de empresas .

Segundo. Hechos relevantes para la resolución del recurso.

Según la sentencia, que reproduce extensamente los antecedentes del asunto, tanto los de la fase inspectora como los de revisión -los cuales, por lo demás, no son objeto de polémica-, cabe significar:

a) Las actuaciones inspectoras tuvieron carácter parcial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del Real Decreto de aplicación de los Tributos (RD 2065/2007 - RGAT), limitándose a "...la comprobación de las consecuencias tributarias que se derivan de las actas con acuerdo de fecha 14/07/2010 números A11 70013853 y A11 70013862 firmadas por las UTEs: "TEC REUNIDAS INT SA ASTURIAS PETR SA UTE con NIF: U84554138 y T. REUN. I. SA AST. PET. SA ODEB.I.C.E SA UTE con NIF: U84554245 respectivamente, como miembro de las mismas, durante los años objeto de comprobación".

b) En diligencia número 3, punto 6, se comunicó la apertura del trámite de audiencia previsto en los artículos 99.8, 156.1 y 157.1 de la LGT, añadiendo un índice de documentos que constan en el expediente, concediendo un plazo de diez días para que pudiera examinarse éste, hacer las alegaciones que estimase oportunas y aportar los documentos que considerase necesarios para la defensa de su derecho.

La Entidad no presentó en el plazo concedido al efecto documentación o alegación alguna.

c) El 14 de julio de 2011 se firmó acta de disconformidad constando (punto 5) que "El obligado tributario suscribe el acta y manifiesta su disconformidad con la propuesta de regularización formalizada por la inspección".

d) el fundamento del acta de disconformidad extendida a ODEBRECHT se basa en los siguientes hechos relevantes:

"... 6.- Actas con Acuerdo firmadas por las UTEs.

En la comunicación de inicio de las actuaciones, las actuaciones inspectoras tienen carácter parcial, limitándose a la comprobación de las consecuencias tributarias que se derivan de las actas con acuerdo de fecha 14/07/2010 números A11 70013853 y A11 70013862 firmadas por las UTEs:

"TEC REUNIDADES INT SA ASTURAS SA UTE con NIF U84554138 y T. REUN.I.SA AST.PET.SA EDB.I.C. SAUTE con NIF U84554245 respectivamente, como miembro de las mismas, durante los años objeto de comprobación. En los hechos expuestos en las Actas con Acuerdo mencionadas, se ha puesto de manifiesto la gran complejidad de los proyectos que constituyen el objeto de las mismas. En la diligencia nº 3 de 14 de junio de 2011, se reproduce la parte de las actas con acuerdo firmadas por las UTEs de las que es miembro la entidad, que afecta a la regularización que se propone en el presente expediente de comprobación.

En concreto, en las actas con acuerdo se ha expuesto que, en virtud de lo establecido en el artículo 155.1 de la Ley 58/2003, la Inspección considera que es preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes, que no pueden cuantificarse de forma cierta por cuanto se producen, de las empresas socios de las UTEs a la UTE, operaciones de prestaciones de servicios y otras aportaciones inmateriales incorrectamente valoradas.

Además se indica que de acuerdo con el esquema de operaciones vinculadas entre la UTE y sus miembros, estos prestan servicios de cesión de personal a la UTE y otros servicios de apoyo además de ceder el know-how no facturado aparte y necesario para que la UTE cumpla con los compromisos que ha adquirido. La incorrecta valoración y/o ausencia de facturación supone que debería existir un ingreso adicional a efectos fiscales en sede de los miembros y un gasto también a efectos fiscales en sede de la UTE que minoraría la base imponible exenta de la UTE a imputar a sus miembros.

Por tanto, las bases imponibles declaradas por las UTEs se reducen en cada uno de los años objeto de comprobación en el valor estimado de dichos servicios y aportaciones, como queda reflejado en las mencionadas actas con Acuerdo [...]."

En resumen, se trataba en el procedimiento inspector de integrar en la base imponible de ODEBRECHT, relativa a los periodos regularizados, las alteraciones procedentes del ajuste del valor de determinadas operaciones llevadas a cabo con las dos UTEs mencionadas, de las que era miembro, siendo imprescindible, como elemento primordial para resolver el presente recurso y establecer la doctrina jurisprudencial, tomar en consideración que tales ajustes dieron lugar a sendas actas con acuerdo, previstas y ordenadas en el artículo 155 LGT que, por razón de su naturaleza y efectos, se trasladan a la base imponible de la entidad principal.

Tercero. *Precisiones necesarias sobre el orden en que debe acometerse el examen de las cuestiones de interés casacional contenidas en el auto de admisión.*

El auto de admisión del recurso presenta, en opinión de la Sala, dos problemas de difícil solución para el cumplimiento de la finalidad que le es propia, la de suministrar a la Sala sentenciadora los elementos y bases para el esclarecimiento de las cuestiones interpretativas en que se residencia el interés casacional para formar jurisprudencia, conforme a cierto orden lógico:

1) El primero de ellos, que las normas de cuya interpretación se trata son, en esencia, tres: el artículo 155 LGT (actas con acuerdo); y los artículos 16 y 48.1.b) TRLIS 2004, ley ésta derogada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), inaplicable *ratione temporis* al caso, teniendo en cuenta que hay una indudable interconexión entre todos ellos, pues de lo que se trata en el fondo es de determinar el alcance del acta con acuerdo -o del acuerdo alcanzado en el acta de tal naturaleza- y, en particular, si cuando se ajusta el valor de mercado de operaciones realizadas entre la UTE y la empresa que participa en ella es o no aplicable el artículo 16, en relación con el 48 -y éste, a su vez, aunque no se diga, con el 50 TRLIS-.

Siendo ello así, estimamos conveniente analizar en primer término y con carácter condicionante la cuestión relativa a las actas con acuerdo y, principalmente, si vinculan o no a la sociedad que es miembro de la UTE y que, formalmente, no la ha suscrito (el acta se entiende con la UTE, que carece de personalidad jurídica y que la ha firmado). Tal es el enfoque que propone el Abogado del Estado en su escrito de oposición y que aceptamos.

2) El segundo problema es que la primera y la tercera pregunta del auto de admisión obligarían a interpretar normas de derecho ya derogado, pues como se sabe hay una ley vigente -la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades- inaplicable al caso, problema que conecta, además, con otro de no menor importancia, cual es el de si, habiendo un acuerdo formalmente suscrito, dando lugar al acta de tal nombre del artículo 155 LGT, deben prevalecer frente a tal acto de voluntad la observancia de las normas procedimentales y sustantivas relativas al contenido de lo acordado.

A este respecto, se hace necesario recordar que es doctrina reiterada de la sección primera de esta Sala Tercera, acuñada en el ámbito del sistema casacional ahora vigente, la de que no cabe apreciar, en principio, el interés casacional para formar jurisprudencia cuando se trata de interpretar normas derogadas, salvo: a) que la norma que la sustituya tenga un contenido igual o similar a la sustituida; b) que exista una multiplicidad de casos regidos por la ley antigua y aún pendientes de decisión judicial, de suerte que sea de interés esclarecer el contenido de la norma; y c) que el recurrente, dada esa circunstancia, razone expresamente sobre los motivos por los que, a su juicio, el asunto mantiene interés casacional, por alguna de las dos razones mencionadas u otras posibles.

Nada de esto ha sucedido en este asunto.

Cuarto. *Sobre el valor vinculante de las actas con acuerdo para quienes las suscriben y su extensión subjetiva.*

1) La sentencia de instancia, de una extensión inusitada, se limita en lo sustancial a reproducir textos ajenos, como la resolución del TEAC, la liquidación y algunas sentencias judiciales.

La parte de razonamiento propio, en una resolución de 38 folios, se contrae a lo siguiente:

"[...] De acuerdo con lo expuesto, y como no se efectúa ningún ajuste por operaciones vinculadas, procede rechazar los restantes motivos del recurso, teniendo además, en cuenta lo reseñado a tal efecto en el Acuerdo de Liquidación, pág. 18 de 21.

Añadir finalmente que el criterio de atribución de los servicios prestados por la sociedad a las UTEs, se basa en su participación en las mismas, que es de un tercio, como reconoce el propio escrito rector (pág. 27 de 38) y reseña el Acuerdo de Liquidación (pág. 13 de 21) y no el de participación en los fondos propios de la misma [...]"

2) La clave del asunto está, a nuestro juicio, en que el contenido de las dos actas con acuerdo previas, suscritas por la UTE, han sido tomadas en consideración por la Inspección como uno de los elementos necesarios e indiscutibles para trasladar a la regularización de la base imponible de ODEBRECHT, miembro de ambas, en su impuesto sobre Sociedades, lo que en ellas se concuerda, en todo lo relativo a la determinación de los servicios prestados por aquélla a las UTEs y su valoración a precio de mercado.

3) Las actas con acuerdo son el fruto de una declaración de voluntad, que se debe presumir libre y consciente, y que no puede ser desconocida, a menos que lo que se venga a denunciar es la falta de voluntad al suscribirlas. Tal acuerdo vincula tanto al obligado tributario como a la Administración.

A tal respecto, la recurrente funda su impugnación en estos alegatos:

a) Las actas con acuerdo fueron suscritas por las UTEs, no por ODEBRECHT, invocando al efecto artículo 1.257 de nuestro Código Civil en los siguientes términos: "[...] los contratos sólo producen efecto entre las partes que los otorgan y sus herederos; salvo, en cuanto a éstos, el caso en que los derechos y obligaciones que proceden del contrato no sean transmisibles, o por su naturaleza, o por pacto, o por disposición de la ley".

Pero con tal alegación se olvida la recurrente, de un lado, que la UTE no es otra cosa que un mero "...sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro" (artículo 7.Uno de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional) y, de otro, que las UTEs carecen de personalidad jurídica (artículo 7.Dos). No es concebible que en la suscripción de las actas con acuerdo que nos ocupan ahora no participara activamente ODEBRECHT ni, por consecuencia, que el acuerdo no fuera un acto de voluntad de ésta de la que no puede desentenderse sin faltar a las exigencias de la buena fe.

A este respecto, razona acertadamente la liquidación lo siguiente:

"En este caso concreto, dada la existencia de un Comité de Gerencia en el que están representadas las tres sociedades que conforman las UTEs, y de un Gerente único que "goza de poderes suficientes de todos y cada uno de sus miembros para ejercitar los derechos y contraer las obligaciones correspondientes para la aplicación del régimen tributario establecido en la Ley, sin limitación alguna" supone tácitamente que las entidades miembros de las UTEs conocieran y aceptaran el acuerdo, asegurando la bilateralidad del ajuste al aplicarse el mismo valor en todas ellas".

b) La valoración de las operaciones llevadas a cabo en el seno de la comprobación que condujo a la suscripción de las actas con acuerdo, a fin de determinar la base imponible de las UTEs sujeta a traslación a la base de su empresa miembro, no está regida directamente por el régimen del artículo 16 TRLIS, en el sentido de que puedan oponerse, frente a la voluntad ya expresada en las actas con acuerdo, vicios o infracciones propias del régimen de las operaciones vinculadas o de la imputación de las bases a los miembros (arts. 48 y 50 TRLIS).

De hecho, nos resulta dudoso que la relación jurídica entre una empresa y la UTE en la que participa para la realización de concretas y determinadas obras o servicios, responda al modelo subjetivo de las operaciones vinculadas (art. 16 TRLIS). Así, establece el precepto:

"1.1.º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia".

[...] 3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes...", en una lista que cabe considerar ejemplificativa, pero a partir de la noción de personas o entidades que no se concilia con la

caracterización de las UTEs, en su legislación fiscal especial, como meros sistemas de colaboración entre empresarios que desplaza el protagonismo a estos.

c) Dicho de otro modo, el acuerdo firmado en el acta (art. 155 LGT) vincula a ODEBRECHT, que ha intervenido indudablemente en su adopción, como miembro de las UTEs respectivas, lo que le impide alzarse ahora contra aquéllos pretextando una supuesta ajenidad que en modo alguno puede admitirse -ni justificarse- como cierta. Así, el artículo 155 LGT dispone:

"Artículo 155. Actas con acuerdo.

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo".

Siendo ello así, aun cuando aceptáramos, dialécticamente, la aplicación del régimen de las operaciones vinculadas -dada la dificultad subjetiva que hemos puesto de manifiesto- el artículo 155 LGT no exige para la celebración del acuerdo una sumisión absoluta a las normas que, sobre operaciones vinculadas, establece el artículo 16.1.1. TRLIS. En todo caso, la conformidad o asentimiento con la valoración de las operaciones plasmada en el acta con acuerdo, libre y espontáneamente emitida, impide alzarse frente a su contenido perjudicial, máxime cuando se trata de un consentimiento que recae, propiamente, sobre la valoración de ciertos actos y negocios.

d) En el proceso no se suscita cuestión polémica alguna en relación con la imputación de la base imponible de la UTE a la de la sociedad miembro, por razón de la participación de ésta, en un tercio, en aquéllas, sin que el régimen de atribución, que no puede confundirse con el de determinación del valor de operaciones internas llevadas a cabo, guarde relación con el asunto que nos ocupa.

e) Las cuestiones planteadas en el escrito de interposición del recurso de casación en relación con la existencia o no de medios personales o materiales objeto de cesión o aportación a las UTEs, con la naturaleza o valor económico, discurren en el ámbito de la valoración de los hechos y, en tal virtud, no pueden ser examinadas en casación (artículo 87 bis,1 LJCA).

f) En definitiva, resulta especialmente problemático formar doctrina jurisprudencial a partir de los estrictos términos del auto de admisión, a menos que nos centrásemos sólo en la segunda pregunta y, además, nos abstraigamos de su relación con la primera y la tercera interrogantes, referidas, además, a normas sobre las que ya no cabría interpretación jurídica, conforme a lo razonado más arriba.

Quinto. *Interpretación procedente de las cuestiones planteadas por el auto de admisión.*

La cuestión primordial que ofrece el caso es la relativa al valor que debe otorgarse a las actas con acuerdo del artículo 155 LGT, abstraída de su posición subordinada en la estructura del auto de admisión, pues no se trata tanto de determinar si el régimen de las operaciones vinculadas del artículo 16 TRLIS, en sus vertientes sustantiva y material, ha sido observado atendiendo a la realidad y valor de las efectivamente realizadas por cada uno de ellos -los miembros- y la relación normativa del ajuste con el régimen de imputación de bases a los miembros residentes conforme al artículo 48.1.b) TRLIS, cuanto de dilucidar el alcance y valor vinculante del acuerdo suscrito en las actas con la Administración, conforme al artículo 155 LGT.

En tal sentido, resulta razonable acoger el planteamiento que postula el Abogado del Estado en su escrito de oposición, tanto en la reformulación de las cuestiones que nos suscitan interés casacional como en la respuesta que hemos de dar para formar doctrina. Dice así el escrito, es de repetir:

"La valoración de las operaciones vinculadas efectuadas por sus miembros para las uniones temporales de empresas puede hacerse, en aplicación del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, atendiendo a las efectivamente realizadas por cada uno de ellos, con independencia del régimen de imputación de bases a los miembros

residentes en territorio español que deriva del artículo 48.1.b) del mismo, pero si las operaciones vinculadas regularizadas entre las uniones temporales de empresas y sus miembros han sido valoradas globalmente en actas de con acuerdo suscritas por las UTEs (artículo 155 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), habrá que estar al contenido del acuerdo".

En suma, prevalece el acuerdo suscrito en el acta de tal carácter -por la propia ODEBRECHT, a través de las UTEs en las que participa, y obediente a una declaración libre de voluntad que no puede ser desconocida ni contradicha sin incurrir, al mismo tiempo, en un quebrantamiento de las exigencias de la buena fe.

Así, como dijimos en nuestra sentencia de 13 de octubre de 2016 (recurso de casación nº 1408/2015) - aunque para un caso no idéntico-:

"[...] Esta Sala viene aplicando el principio general que prohíbe a todos sujeto de Derecho ir contra sus propios actos. Lo ha hecho para impedir a la Administración Tributaria desdecir con sus opciones posteriores decisiones precedentes que han creado derechos y expectativas en los contribuyentes. Pero este principio es de "doble sentido" y alcanza también a estos últimos, que de igual modo quedan vinculados por sus actos, de manera que no pueden negar su alcance, contenido y eficacia cuando constatan que les pueden perjudicar. Y frente a esta conclusión no vale el hecho incontestable de que, como reconoce la Sala de instancia en la sentencia impugnada, en un plano teórico es posible admitir la presencia de circunstancias que determinen una variación entre el valor asignado en el contrato marco y el que correspondía al momento de la escisión [...] pero se trata de circunstancias cuya prueba e incidencia sobre el valor de los elementos patrimoniales transmitidos con la escisión pechaba sobre la recurrente, carga que no satisfizo [ninguno de los dictámenes técnicos explican tal alteración]".

Esto es, en realidad, el objeto propio de las actas con acuerdo que, aunque de difícil comprensión acerca de su objeto y efectos, persiguen el objetivo de reducir la litigiosidad y propiciar el entendimiento entre la Administración y los contribuyentes sobre elementos de la deuda tributaria a priori indefinidos, como los relativos "...a la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta", como ha sido el caso.

Si el resultado de la valoración económica acometida ha sido concordado, esto es, aceptado por el obligado tributario y por la Administración, no puede alzarse aquél frente a tal conclusión, por estimarla perjudicial, cuando pudiendo no suscribir el acta, de no estar conforme con la valoración de las operaciones alcanzada, hizo lo contrario. Además, a lo signado por las UTEs -que no sólo carecen de personalidad jurídica, sino que no son sino un sistema de colaboración entre empresas, regido en todo por éstas- no puede ser opuesto desconocimiento, oposición o falta de voluntad, dados los razonamientos que hemos señalado al efecto.

Sexto. *Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.*

Por las propias razones jurídicas ampliamente expuestas, se impone la solución establecida en el fundamento precedente, lo que a su vez nos conduce a la necesidad de desestimar el recurso de casación formulado, por fundarse en una interpretación errónea del ordenamiento jurídico, al tratar de zafarse la sociedad recurrente de lo concertado en las actas con acuerdo, cuyo contenido prevalece por razón de la aplicación del principio de vinculación a los actos propios, reflejado en el aforismo venire contra factum proprium non auditur , manifestación a su vez del principio de buena fe.

Séptimo.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede la condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto.

2º) Declarar no ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Jaime Briones Méndez, en nombre y representación de la entidad mercantil ODEBRECHT INGENIERÍA Y CONSTRUCCIÓN ESPAÑA, S.L.U, contra la sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional de 9 de marzo de 2017, pronunciada en el recurso nº 144/201.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén

Ángel Aguillo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que 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.