

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080617

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 62/2021, de 25 de enero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 36/2019

SUMARIO:

Procedimiento contencioso-administrativo. Recurso de revisión. Motivos. Maquinación fraudulenta.

Del examen de la demanda de revisión y de la documentación que a ella se acompaña no se desprende la existencia de ardidés o artificios que hubieran tenido lugar en el proceso judicial en el que se dictó la sentencia cuya revisión se pretende, utilizados por la parte favorecida (que en este caso sería la AEAT) para impedir la defensa de la contraria (que en este caso sería el actor). La maquinación fraudulenta no la sitúa la recurrente en el debate procesal, sino ante los órganos administrativos, lo cual invalida la denuncia. El recurrente no ofrece la menor explicación para justificar la supuesta maquinación fraudulenta que denuncia, ni la acompaña del menor principio de prueba o de argumento que lo avale o lo haga verosímil. La apreciación de este motivo requiere la prueba irrefutable de la existencia de ardidés, artificios fraudulentos o asechanzas en virtud de los cuales hubiera sido obtenida la sentencia, de su utilización en el procedimiento jurisdiccional a que hubiese puesto fin aquélla en términos tales que hubieran torcido erróneamente la voluntad del juzgador, así como de la existencia de un eficiente nexo causal entre el proceder malicioso y la resolución judicial. En este caso, no se cumple el requisito de la prueba irrefutable de los supuestos ardidés o artificios fraudulentos que habrían servido de medio o instrumento para la obtención de la sentencia ahora censurada. Y es que, como sigue señalando el Ministerio Fiscal, «el ardid o artificio que está en la base de la maquinación fraudulenta, necesita ser acreditado para, a partir de él, comprender la relación de causalidad que lleve a la formación de una convención errónea del juzgador y que por ello aboque también a una resolución judicial injusta, abarcando la prueba de tal ardid o artificio la lo que es de un elemento subjetivo de inequívoca naturaleza dolosa: el *consilium fraudis*, en este caso entre operadores administrativos o funcionarios, para confundir al Tribunal sentenciador. Tampoco se razona específicamente por parte de la recurrente sobre la eficacia de la supuesta maniobra procesal, en tanto conducente causalmente al fallo desestimatorio de la sentencia, que tiene que haber sido dictada "en virtud" de maquinación fraudulenta, estableciendo así un nexo causal inexorable entre la conducta procesal de la contraparte y el sentido del fallo de la sentencia, lo que no se ha acreditado. La apreciación de este motivo requiere la prueba irrefutable de la existencia de ardidés, artificios fraudulentos asechanzas en virtud de los que hubiera sido obtenida la sentencia, de su utilización en el procedimiento jurisdiccional a que hubiese puesto fin aquélla en términos tales que hubieran torcido eficazmente la voluntad del juzgador, así como de la presencia de un eficiente nexo causal entre el proceder malicioso y la resolución judicial. Por último, como advierte el Ministerio Fiscal, la maquinación ha de deducirse de hechos ajenos al proceso y de los alegados y discutidos en él y, en esta ocasión, resulta que ya en la demanda que dio lugar a los autos la recurrente expuso lo que es en esencia el fondo de su planteamiento sobre la maquinación que entiende que existe, esto es, una doble imposición. La sentencia impugnada se hace eco de ello y adopta postura al respecto». [Vid., SAN de 19 de marzo de 2018, recurso n.º 92/2017 (NFJ070577) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), art. 102.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA

Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 62/2021

Fecha de sentencia: 25/01/2021

Tipo de procedimiento: REC.REVISION

Número del procedimiento: 36/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 01/12/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

REC.REVISION núm.: 36/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 62/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

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 25 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los magistrados que constan en el encabezamiento, el procedimiento de revisión núm. 36/2019 interpuesto por RULAI, S.L., representada por la

procuradora doña Patricia Rosch Iglesias, contra la sentencia de 19 de marzo de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso núm. 92/2017, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de noviembre de 2016, relativa a liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicios 2005 y 2006.

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha informado el Ministerio Fiscal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Objeto del presente recurso.

Es objeto del presente recurso de revisión la sentencia de 19 de marzo de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 92/2017, interpuesto por la parte recurrente contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de noviembre de 2016, que desestimó a su vez el recurso de alzada interpuesto por la mercantil frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, de fecha 27 de noviembre de 2014 que ponía fin a la reclamación 14/09012/2011, promovida contra la liquidación dictada por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la AEAT de Andalucía, por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2005 y 2006. El recurso de instancia tuvo una cuantía de 869.851,30 euros. La sentencia dictada por la Audiencia Nacional fue recurrida en casación, dictándose providencia de inadmisión del recurso, el 10 de enero de 2019, por ausencia de las circunstancias que determinan la existencia de interés casacional.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

El 3 de agosto de 2005, RULAI, S.L. efectuó una operación por la cual concedía una opción de compra a favor de otras dos entidades (ROCHEDUERO, S.A. e INMOBILIARIA URBIS, S.A.) sobre la finca que se le habría de adjudicar en la disolución de una sociedad (EXPLORACIONES GRANJERAS, S.A.) en la que ostentaba una participación del 50 por ciento en su capital social.

Durante los ejercicios 2005 y 2006, la entidad no figura matriculada en ningún epígrafe del IAE.

La interesada presentó para los ejercicios señalados, declaración-liquidación por el Régimen General de Impuesto sobre Sociedades, con los incentivos de las empresas de reducida dimensión, modelo 201.

En fecha 4 de junio de 2010, mediante comunicación notificada al obligado tributario, fueron iniciadas actuaciones inspectoras con alcance general, respecto al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2005 y 2006. Con fecha 2 de junio de 2011 el Inspector Regional dictó Acuerdo de Liquidación por el Impuesto y los ejercicios de referencia, derivado del acta de disconformidad A02- 71902766 por importe de 869.851,30 euros.

El motivo de regularización consistió, en síntesis, en que la Inspección consideró, 1) la procedencia del régimen de sociedades patrimoniales, al cumplir el requisito de que más de la mitad de su activo estuviera constituido por valores o que más de la mitad de su activo no estuviese afecto a actividades económicas y 2) procedencia de la tributación de las rentas derivadas de la venta de la opción de compra sobre la finca denominada "Hacienda San Juan Bosco".

Contra el acuerdo dictado, fue interpuesta ante el TEAR de Andalucía reclamación económico-administrativa, que fue tramitada con el nº 41/09012/2011.

El TEAR, mediante resolución de fecha 27 de noviembre de 2014, desestimó la reclamación interpuesta, confirmando el acto administrativo impugnado. El fallo fue notificado en fecha 26 de enero de 2015.

Contra la anterior resolución, interpuso RULAI, S.L. recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 25 de febrero de 2015, solicitando la anulación de la citada resolución.

El TEAC desestimó el recurso mediante la resolución de fecha 3 de noviembre de 2016, confirmando la resolución impugnada y, por tanto, el acuerdo de liquidación dictado.

La mercantil interpuso entonces recurso contencioso administrativo ante la Sección segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, registrándose bajo el número 92/2017 y, observados los trámites pertinentes, se dictó sentencia desestimatoria el 19 de marzo de 2018.

La entidad fue objeto de un nuevo procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2008 y 2009. En ese procedimiento se extendió acta de conformidad fechada el 20 de junio de 2013. La

liquidación fue consentida por el obligado tributario pues no interpuso recurso alguno contra la misma y, en consecuencia, quedó firme.

El 19 de febrero de 2019 se adoptó un primer acuerdo de ejecución de la SAN de 19 de marzo de 2018 por el que se comunicó al obligado tributario el cese de la suspensión, así como la continuación de las actuaciones recaudatorias para el cobro de la deuda recurrida por importe de 1.035.496,84 euros.

El 5 de marzo de 2019 se presentó por RULAI, S.L. un escrito referido a la deuda exigida con motivo de la ejecución de la indicada sentencia con la pretensión de que no se exija el pago de la cuota de la liquidación confirmada por ella. El fundamento de tal pretensión se basa en que su exigibilidad supondría una duplicidad de pago sobre un único y mismo ingreso. La duplicidad de ingresos se produciría con relación a la cuota autoliquidada por el Impuesto sobre Sociedades en la que se incluyó como ingreso la prima de la opción de compra antes referida, autoliquidación que fue confirmada a resultas de otro procedimiento de inspección iniciado con posterioridad al primero y que concluyó con un acta de conformidad extendida el 20 de junio de 2013.

El 27 de mayo de 2019 se dictó un nuevo acuerdo de ejecución de la sentencia en el que se indica, en primer lugar:

"ni siquiera cabe hablar de doble pago efectivo, puesto que examinados los antecedentes del citado expediente de Inspección referidos al concepto Impuesto sobre Sociedades 2008/2009, que confirma las autoliquidaciones, resulta que la cuota ingresada efectiva por éste Impuesto y periodos ha sido de cero euros, con devolución de todos los pagos a cuenta. (...). Por tanto, la cuota ingresada o duplicada a la que se refieren los citados escritos habrían sido concebidas de forma ideal, puesto que en lo efectivo y material, en cualquier caso, la inclusión en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades ejercicio de 2009, de la renta derivada de la prima de opción ya liquidada en la regularización de los periodos 2005 y 2006, no ha podido haber supuesto, ni debida ni indebidamente, ingreso adicional alguno, tanto directa como indirectamente; y puesto que nada se ha ingresado de forma efectiva en el Tesoro ni está pendiente de ingreso.

Ello lleva a descartar también que estemos ante un supuesto de duplicidad de pago efectivo, aun en el caso de que se pague la liquidación de 2005/06, pendiente de ingreso; aun concibiendo tal expresión en el sentido más amplio".

En consecuencia, se señala después en dicho segundo acuerdo de ejecución, la cuestión no ha de resolverse como una duplicidad de pago de una misma deuda, sino, en su caso, como un supuesto de doble imposición que se produce entre 2005 y 2009, desde la concesión de la opción de compra realizada por RULAI, S.L. y sus socios, y la materialización de la venta con aplicación de la prima como pago del precio, aunque con una novación subjetiva y objetiva respecto a la convenido inicialmente.

Enfocado de esa manera el problema, dicho acuerdo analiza, seguidamente, si se produce esa doble imposición y, posteriormente, si procedería su rectificación.

Pues bien, en relación con el primero de los aspectos señala:

"Del examen de la contabilidad del ejercicio 2009, incorporada al expediente de Inspección, se constata que la operación de venta de las fincas realizada en este ejercicio, con aplicación de las cantidades cobradas en 2005 y en 2006 a título de prima de opción, fue registrado contablemente de tal forma que la misma arroja un beneficio de 123.447,42 euros, en cuantía que se explica de contraponer la contraprestación consistente en los importes cobrados, en 2005 y 2006, a título de prima de opción tanto por la propia RULAI, SL. (1.727.923,62) como por sus dos socios (622.047,52) enfrentando al valor contable de las fincas entregadas (2.226.523,74 euros). Dicho resultado no fue rectificado, a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2009, ni en la autoliquidación, ni en la regularización incorporada al Acta de conformidad extendida al efecto.

No obstante, lo consecuente con la tributación en 2005 y 2006, por la aplicación del régimen de sociedad patrimonial, de la renta de 17.727.923,62 euros, obtenida como prima de opción de compra, salvando que hay una novación contractual entre medias, es el ajuste en sentido contrario que ha de producirse cuando se incluye dicha renta en la contabilidad por el criterio del devengo, en este caso en el ejercicio de 2009. Así resulta de la Disposición Transitoria 22ª introducida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, y referida al Régimen transitorio de las sociedades patrimoniales por el régimen general, que dispone: " Las rentas que se hayan integrado en la base imponible del sujeto pasivo en aplicación del régimen de sociedades patrimoniales no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo". Precepto que, sin duda, desde la técnica jurídico tributaria, tiene la ratio de evitar una "doble imposición de una misma renta".

Repárese que seguir el criterio contable del devengo del ingreso por la prima de opción respecto del periodo 2009, no es incoherente en términos abstractos con el criterio del cobro seguido respecto del periodo de 2005 y 2006, ya que en estos periodos de 2005/2006 procedía la aplicación a RULAI S.L. del régimen especial de las sociedades patrimoniales (según la regularización inspectora confirmada por la sentencia de la audiencia nacional) que existía ese tratamiento fiscal, y que en 2009 ya no estaba vigente, pues el citado régimen fue derogado a partir de 2007, por lo que, en teoría, regia el criterio contable conforme a lo dispuesto en el artículo 10.3 de la Ley del

Impuesto sobre Sociedades que regula la relación, en el régimen general, entre la base imponible y el resultado contable. Es la no aplicación de la norma antes citada de la DT 2ª de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, lo que, de mantenerse produce una doble imposición no querida por el legislador".

En el mismo acuerdo de ejecución, de 27 de mayo de 2019, concluye, manifestando que no ha prescrito el derecho del recurrente a obtener la reparación de esa situación de doble imposición, si bien, dado que en el ejercicio 2009 no ingresó cantidad alguna en concepto de impuesto sobre sociedades, llevar a efecto ese derecho conduce únicamente al incremento de las bases imponibles negativas en la forma descrita en el propio acuerdo.

Segundo. *Interposición de Recurso de Casación.*

La representación procesal de RULAI S.L. preparó recurso de casación contra la sentencia de la Audiencia Nacional, dictándose providencia de inadmisión del mismo con fecha 10 de enero de 2019 en la que la sección de admisión de esta Sala tercera del Tribunal Supremo, consideraba el recurso carente de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia y entendía que se refería a cuestiones de hecho excluidas de la casación en virtud de lo dispuesto en el artículo 87 bis LJCA.

Tercero. *Interposición del recurso de revisión y posición de la parte recurrente.*

El 29 de julio de 2019, la ahora recurrente, presentó escrito de demanda de recurso extraordinario de revisión ante esta Sala Tercera, alegando, en síntesis, que existía doble imposición en la liquidación que fue objeto de recurso y que la Administración conocía esa circunstancia, ocultándolo durante el procedimiento judicial, y reconociéndolo a posteriori (en el año 2019), lo que considera maquinación fraudulenta que impidió que RULAI, S.L. gozara de un procedimiento judicial con todas las garantías y perjudicando el derecho de legítima defensa del art. 24 de la constitución española, lo que constituye, según la demandante, un fraude procesal que determinó que en el procedimiento se dictase una sentencia injusta.

Es por ello que solicita que se declare procedente la revisión, rescindiendo o anulando la sentencia impugnada y, asimismo, el recibimiento a prueba, y que se suspenda la ejecución de la sentencia impugnada hasta la terminación del presente recurso de revisión.

Por medio de auto de 31 de enero de 2020, estimatorio de previo recurso de reposición interpuesto por RULAI, S.L., se acordó admitir los medios de prueba propuestos consistentes en los documentos que consten en el expediente administrativos y los adjuntados al escrito de demanda.

Mediante auto de 24 de febrero de 2020 se declaraba la incompetencia de esta Sala para resolver la petición de suspensión de la ejecución de la sentencia.

Cuarto. *Posición del Abogado del Estado.*

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición de fecha 19 de noviembre de 2019, en el que alega, en primer lugar, que la demandante utiliza impropriamente la vía del recurso extraordinario de revisión como una nueva instancia y en segundo lugar, la inexistencia de los presupuestos que determinarían la existencia de maquinación fraudulenta. A este respecto, indica: "Lo que no puede decirse, para justificar la maquinación fraudulenta, es que la AEAT siempre conoció la existencia de un supuesto de doble imposición. Podemos afirmar con rotundidad que no es así porque la doble imposición solamente surgiría si la sentencia de la Audiencia Nacional era desestimatoria de las pretensiones del recurrente, pero no en otro caso. Por decirlo con claridad, la doble imposición es el resultado de la sentencia y se corrige en el acuerdo de ejecución, aunque dicha corrección no sea del agrado del recurrente, cuestión que pertenece al ámbito de la propia ejecución.

A lo que puede añadirse que la sentencia de la Audiencia Nacional no puede calificarse de injusta pues resuelve sobre el fondo del asunto, es decir, sobre el periodo al que se imputa la ganancia patrimonial por la opción de compra conferida en 2006, conforme a derecho, inadmitiéndose el recurso de casación interpuesto por la recurrente. Es más, la propia Sala elude pronunciarse sobre los efectos impositivos de las operaciones desarrolladas en el ejercicio 2009 por tratarse de una cuestión ajena al recurso.

Incluso admitiendo, a efectos puramente dialécticos, que la Sala de la Audiencia Nacional debió pronunciarse sobre el alcance de la doble imposición, esa "infracción" no podría atribuirse a maquinación fraudulenta alguna ya que, insistimos sobre este punto, la Sala contaba con todos los argumentos de las partes para adoptar la decisión, sin mediar engaño alguno.

Por otra parte, tampoco constituye maquinación fraudulenta el hecho de que la Inspección haya actuado, en opinión de la parte recurrente, de manera distinta en relación con otro sujeto pasivo respecto del cual se hallaría en idéntica situación. No hay engaño alguno, en primer lugar, porque esa circunstancia no fue desconocida por la Sala de la Audiencia Nación y no pudo imputarse a la AEAT ocultación alguna sobre ese extremo".

En favor de sus tesis invoca nuestras sentencias de 12 de febrero de 2019, rec. rev. 16/2018, de 19 de julio de 2018, rec. rev 34/2017, y de 3 de mayo de 2018, rec. revisión 38/2017.

Finalmente, se opone a la suspensión de la ejecución de la sentencia formulada por RULAI, S.L.

Quinto. Informe del Ministerio Fiscal.

El Ministerio Fiscal emitió informe mediante escrito de 29 de mayo de 2020, en el que, tras exponer que comparte los razonamientos esgrimidos por esta Sala en los referidos autos de 31 de enero y de 24 de febrero de 2020, interesaba la desestimación de la demanda de revisión. A estos efectos argumenta la inexistencia de los requisitos legales que determinarían que nos encontrásemos ante el supuesto que recoge el artículo 102.1. d) de la LRJCA, referido a maquinación fraudulenta, fijados en la jurisprudencia de este Tribunal, sentencia de 30 de abril de 2009 (rec. rev. 3/2008):

"a) Que se haya llevado a cabo una irrefutable demostración de que se ha llegado al fallo recurrido por medio de ardides, argucias o artificios, dolosos e intencionados, encaminados a impedir la defensa de la otra parte.

b) Que tales maquinaciones hayan torcido erróneamente la voluntad del juzgador.

c) Que la sentencia recaída sea injusta, existiendo un eficiente nexo causal entre el proceder malicioso y la resolución judicial.

d) Que no es factible identificar, sin más, la maquinación con un vicio de procedimiento, por grave que aparezca, o con el simple quebrantamiento de las formas de juicio, siquiera sean las esenciales, y cuya omisión provoque la indefensión, para las cuales no existe este medio impugnatorio rigurosamente extraordinario, sino el régimen de los recursos ordinarios y demás vías impugnatorias (si son todavía factibles).

e) En todo caso, es necesario que la maquinación fraudulenta alegada tenga relevancia para la determinación del fallo producido en la sentencia que se recurre".

Posteriormente, el Ministerio Fiscal señala:

"la pretendida maquinación fraudulenta -y que dicho en resumidas síntesis, vendría dada por omitir la Administración el reconcomiendo en los autos de instancia de una imposición doble- no proyecta dependencia funcional alguna sobre la Sentencia de 19 de marzo de 2018 de la AN, no existe, en definitiva el nexo causal entre tal omisión que se tiene por maliciosa y la resolución judicial; y eso es así por cuanto que la doble imposición -cuya omisión de reconocimiento en tiempo debido airea la demanda de los presentes autos -relaciona dos liquidaciones -una relativa a los ejercicios 2005 y 2006, y, la otra, a los ejercicios 2008 y 2009-, siendo presentada tal duplicidad impositiva como consecuencia de esa relación; pero por el contrario, la Sentencia impugnada sólo puede tomar en consideración la liquidación llevada a cabo respecto de los citados ejercicios 2005 y 2006, que es la que da lugar al Acuerdo de 2 de junio de 2011 de la IT originariamente impugnado en vía administrativa, asumiéndolo así la propia Sentencia de 19 de marzo de 2018 de la AN en cuanto que hace afirmación de que el objeto del recurso contencioso-administrativos son los ejercicios 2005 y 2006, a la que implícitamente acepta que lo son otros posteriores (FD 3º).

Y que la Sentencia sujeta a proceso de revisión deba circunscribirse al examen de los ejercicios fiscales de 2005 y 2006, sin entrar en la consideración de hechos que se sucedan en una cronología posterior y sin perjuicio del acierto o desacierto de que lo impugnado en vía contenciosa es el Acuerdo del TEAC, de fecha 3 de noviembre de 2016 -en cuyo origen están las actuaciones inspectoras por los citados ejercicios-"

Sexto. Votación, fallo y deliberación del recurso.

Mediante auto de 23 de julio de 2020 se desestimó el recurso de reposición entablado contra la providencia que declaró no haber lugar a la celebración de vista pública, se tuvo por aportada la documental que acompañaba RULAI, S.L. a su escrito del 15 de julio anterior, sin que se entrara a valorar la solicitud de suspensión del procedimiento a la vista de que ya había sido aportado el informe al que hacía referencia.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 1 de diciembre de 2020, fecha en la que efectivamente comenzó la deliberación, continuando en sesiones posteriores.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Características del recurso de revisión**

Como recordamos a través de nuestra sentencia 323/2019, de 12 de marzo (rec. rev. 16/2018), la doctrina general sobre el recurso de revisión representada, entre otras, por la STS de 12 de junio de 2009 (rec. rev.10/2006), queda resumida de la siguiente forma: "El Procedimiento de revisión, antes Recurso de revisión, es un remedio de carácter excepcional y extraordinario en cuanto supone desviación de las normas generales. En función de su naturaleza ha de ser objeto de una aplicación restrictiva. Además, ha de circunscribirse, en cuanto a su fundamento, a los casos o motivos taxativamente señalados en la Ley. El procedimiento de revisión debe tener un exacto encaje en alguno de los concretos casos en que se autoriza su interposición. Lo anterior exige un enjuiciamiento inspirado en criterios rigurosos de aplicación, al suponer dicho proceso una excepción al principio de intangibilidad de la cosa juzgada. Por ello solo es procedente cuando se den los presupuestos que la Ley de la Jurisdicción señala y se cumpla alguno de los motivos fijados en la ley. El procedimiento de revisión ha de basarse, para ser admisible, en alguno de los tasados motivos previstos por el legislador, a la luz de una interpretación forzosamente estricta, con proscripción de cualquier tipo de interpretación extensiva o analógica de los supuestos en los que procede, que no permite la apertura de una nueva instancia ni una nueva consideración de la litis que no tenga como soporte alguno de dichos motivos. Por su propia naturaleza, el procedimiento de revisión no permite su transformación en una nueva instancia, ni ser utilizado para corregir los defectos formales o de fondo que puedan alegarse. Es el carácter excepcional del mismo el que no permite reabrir un proceso decidido por sentencia firme para intentar una nueva resolución sobre lo ya alegado y decidido para convertir el procedimiento en una nueva y posterior instancia contra sentencia firme. El procedimiento de revisión no es, en definitiva, una tercera instancia que permita un nuevo replanteamiento de la cuestión discutida en la instancia ordinaria anterior, al margen de la propia perspectiva del procedimiento extraordinario de revisión. De ahí la imposibilidad de corregir, por cualquiera de sus motivos, la valoración de la prueba hecha por la sentencia firme impugnada, o de suplir omisiones o insuficiencia de prueba en que hubiera podido incurrirse en la primera instancia jurisdiccional. Quiere decirse, con lo expuesto, que este procedimiento extraordinario de revisión no puede ser concebido siquiera como una última o suprema instancia en la que pueda plantearse de nuevo el caso debatido ante el Tribunal a quo ni tampoco como un medio de corregir los errores en que, eventualmente, hubiera podido incurrir la sentencia impugnada. Es decir, aunque hipotéticamente pudiera estimarse que la sentencia firme recurrida había interpretado equivocadamente la legalidad aplicable al caso controvertido, o valorado en forma no adecuada los hechos y las pruebas tenidos en cuenta en la instancia o instancias jurisdiccionales, no sería el procedimiento de revisión el cauce procesal adecuado para enmendar tales desviaciones. El procedimiento de revisión, pues, no es una nueva instancia del mismo proceso, sino que constituye un procedimiento distinto e independiente cuyo objeto esté exclusivamente circunscrito a unos motivos que, por definición, son extrínsecos al pronunciamiento judicial que se trata de revisar".

Segundo. Sobre los motivos alegados.

El artículo 102 LJCA establece en su apartado 1 que habrá lugar a la revisión de una sentencia firme en cuatro supuestos; siendo uno de ellos el previsto en su letra d) cuyo tenor es el siguiente: Si se hubiere dictado sentencia en virtud de cohecho, prevaricación, violencia u otra maquinación fraudulenta.

El motivo no puede prosperar por las razones que exponemos a continuación.

Del examen de la demanda de revisión y de la documentación que a ella se acompaña no se desprende, contrariamente a lo manifestado por el actor, la existencia de ardides o artificios que hubieran tenido lugar en el proceso judicial en el que se dictó la sentencia cuya revisión se pretende, utilizados por la parte favorecida (que en este caso sería la Agencia Estatal de Administración Tributaria) para impedir la defensa de la contraria (que en este caso sería el actor). La maquinación fraudulenta, como advierte la Abogacía del Estado, no la sitúa RULAI, S.L en el debate procesal, sino ante los órganos administrativos, lo cual invalida la denuncia.

Los criterios jurisprudenciales de esta Sala pueden resumirse siguiendo la sentencia de 3 de mayo de 2018 (recurso 38/2017), que declara "que el mencionado precepto "contempla supuestos de conductas ilícitas aptas para viciar el resultado del proceso, dentro de las cuales, algunas son delictivas (cohecho y prevaricación), mientras que otras, siendo ilegítimas, no presentan necesariamente los caracteres de delictivos (violencia o maquinación fraudulenta)"; y que, si bien "la apreciación de las primeras, ya que de delitos se trata, exige la previa declaración de un tribunal penal [...] las segundas incluyen supuestos de violencia moral o intimidación y de actuaciones dirigidas intencionadamente a falsear ilegítimamente el resultado del proceso", siendo preciso para ser apreciadas "acreditar la realidad de la conducta maliciosa de la parte beneficiada con la sentencia, tendente a conseguir mediante argucias, artificios o ardides una ventaja o lesión de la contraria" [Sentencia de 17 de noviembre de 2006 (rec. rev. núm. 3/2004), FD Séptimo]. También hemos señalado, en la misma línea, que para que prospere este motivo "es preciso probar la realidad o certidumbre de haberse realizado maquinaciones fraudulentas o engañosas; que tales maquinaciones hayan torcido erróneamente la conciencia o voluntad del Juzgador, y que la sentencia sea injusta" [

Sentencias de 14 de septiembre de 2007 (rec. rev. núm. 19/2006), FD Tercero; y de 21 de octubre de 2008 (rec. rev. núm. 21/2007), FD Quinto]; y, en fin, que es necesario en todo caso "que se haya llevado a cabo una irrefutable demostración de que se ha llegado al fallo recurrido por medio de ardides, argucias o artificios, dolosos e intencionados, encaminados a impedir la defensa de la otra parte" [Sentencia de 11 de diciembre de 2007 (rec. rev. núm. 14/2006), FD Cuarto]. En el mismo sentido se expresa más recientemente la Sentencia de 30 de abril de 2009 (revisión nº 21/2008). Por otro lado, la sentencia de 30 de abril de 2009 (revisión nº 3/2008), ha individualizado los requisitos para poder apreciar la maquinación fraudulenta a los efectos del precepto antes citado. Estos son los siguientes:

a) Que se haya llevado a cabo una irrefutable demostración de que se ha llegado al fallo recurrido por medio de ardides, argucias o artificios, dolosos e intencionados, encaminados a impedir la defensa de la otra parte.

b) Que tales maquinaciones hayan torcido erróneamente la voluntad del juzgador.

c) Que la sentencia recaída sea injusta, existiendo un eficiente nexo causal entre el proceder malicioso y la resolución judicial.

d) Que no es factible identificar, sin más, la maquinación con un vicio de procedimiento, por grave que aparezca, o con el simple quebrantamiento de las formas de juicio, siquiera sean las esenciales, y cuya omisión provoque la indefensión, para las cuales no existe este medio impugnatorio rigurosamente extraordinario, sino el régimen de los recursos ordinarios y demás vías impugnatorias (si son todavía factibles).

e) En todo caso, es necesario que la maquinación fraudulenta alegada tenga relevancia para la determinación del fallo producido en la sentencia que se recurre".

Pues bien, siguiendo el criterio de nuestra sentencia 4 de febrero de 2020, rec. rev. 39/2018, es notorio que el recurrente no ofrece la menor explicación para justificar la supuesta maquinación fraudulenta que denuncia, ni la acompaña del menor principio de prueba o de argumento que lo avale o lo haga verosímil. La apreciación de este motivo requiere la prueba irrefutable de la existencia de ardides, artificios fraudulentos o asechanzas en virtud de los cuales hubiera sido obtenida la sentencia, de su utilización en el procedimiento jurisdiccional a que hubiese puesto fin aquélla en términos tales que hubieran torcido erróneamente la voluntad del juzgador, así como de la existencia de un eficiente nexo causal entre el proceder malicioso y la resolución judicial. En este caso, como señala el Ministerio Fiscal, no se cumple el requisito de la prueba irrefutable de los supuestos ardides o artificios fraudulentos que habrían servido de medio o instrumento para la obtención de la sentencia ahora censurada. Y es que, como sigue señalando el Ministerio Fiscal, "el ardid o artificio que está en la base de la maquinación fraudulenta, necesita ser acreditado para, a partir de él, comprender la relación de causalidad que lleve a la formación de una convención errónea del juzgador y que por ello aboque también a una resolución judicial injusta, abarcando la prueba de tal ardid o artificio la lo que es de un elemento subjetivo de inequívoca naturaleza dolosa: el consilium fraudis, en este caso entre operadores administrativos o funcionarios, para confundir al Tribunal sentenciador - STS de 8 de septiembre de 2011 (Revisión nº 30/2009, F.D. 3º) y STS de 1 de junio de 2002 (Revisión Nº 253 /2001, F.D. 4º)-".

Tampoco se razona específicamente por parte de RULAI, S.L. sobre la eficacia de la supuesta maniobra procesal, en tanto conducente causalmente al fallo desestimatorio de la sentencia, que, - señala nuestra ya citada sentencia 4 de febrero de 2020, rec. rev. 39/2018-, conforme a la causa legal reivindicada, tiene que haber sido dictada "en virtud" de maquinación fraudulenta, estableciendo así un nexo causal inexorable entre la conducta procesal de la contraparte y el sentido del fallo de la sentencia, lo que no se ha acreditado. La apreciación de este motivo requiere la prueba irrefutable de la existencia de ardides, artificios fraudulentos asechanzas en virtud de los que hubiera sido obtenida la sentencia, de su utilización en el procedimiento jurisdiccional a que hubiese puesto fin aquélla en términos tales que hubieran torcido eficazmente la voluntad del juzgador, así como de la presencia de un eficiente nexo causal entre el proceder malicioso y la resolución judicial"

Por último, hay que reparar en que, como advierte el Ministerio Fiscal, "la Jurisprudencia exige también que la maquinación se deduzca de hechos ajenos al proceso y ocurridos fuera del mismo, y no de los alegados y discutidos en él, es decir, que su fundamento ha de hallarse en motivaciones extrínsecas al pleito y determinantes, por tanto, de vicios trascendentales a su devenir procedimental normal - STS de 30 de abril de 2002 (Revisión Nº 265/2001, F.D. 4º) y STS de 11 de julio de 2006 (Revisión Nº 9/2004, F.D. 4º). En suma, como señala el Ministerio Fiscal, la maquinación ha de deducirse de hechos ajenos al proceso y de los alegados y discutidos en él y, en esta ocasión, resulta que ya en la demanda que dio lugar a los autos núm. 92/2017 de al AN, RULAI, S.L. expuso lo que es en esencia el fondo de su planteamiento sobre la maquinación que entiende que existe, esto es, una doble imposición. La sentencia impugnada se hace eco de ello y adopta postura al respecto.

No se han cumplido esos requisitos en esta ocasión, por lo que, como ya se ha dicho, el motivo no puede prosperar.

Ello es así, al margen de que por otras vías RULAI, S.L. pueda hacer valer su derecho a obtener la reparación de la situación de doble imposición que denuncia.

Tercero. Sobre las costas.

Se imponen las costas a la parte demandante y la pérdida del depósito constituido por aplicación de lo dispuesto en las letras c) y e) del artículo 293.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, en relación con los artículos 139 de la Ley de esta Jurisdicción y 516.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

Sin embargo, la Sala, haciendo uso de la facultad que le concede el artículo 139.3 de la misma Ley Jurisdiccional y a la vista de las actuaciones procesales, establece que, por todos los conceptos que integran las costas procesales, el límite máximo de las mismas será el de 4.000 euros.

FALLO

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

1. Desestimar el recurso de revisión núm. 36/2019 interpuesto por RULAI, S.L. representada por la procuradora doña Patricia Rosch Iglesias, contra la sentencia de 19 de marzo de 2018, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso núm. 92/2017, planteado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 3 de noviembre de 2016, relativa a liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicios 2005 y 2006.

2. Imponer las costas procesales al recurrente, con la pérdida del depósito constituido.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado
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.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; 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.