

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083044

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 20 de mayo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1106/2017

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Rectificación de autoliquidaciones. Devolución de ingresos indebidos. IS. Base imponible. Transmisión de elementos patrimoniales. Respecto a la transmisión de unas participaciones realizada en 2006, las partes acordaron en 2010 la reducción del precio de la compraventa debido a una modificación en la Ley del Suelo que excluía las expectativas urbanísticas en la valoración de los terrenos. La transmitente solicitó, en virtud de esta reducción del precio, la devolución de ingresos indebidos mediante la presentación de la rectificación de la autoliquidación de 2006. La transmisión fue válida y no se sometió a condición. Se trata de una cuestión contractual, ajena al ámbito tributario. Los efectos tributarios de la transmisión no pueden quedar al albur de la voluntad de los intervinientes. Los efectos tributarios de la transmisión de 2006 no pueden ser alterados por los acuerdos alcanzados en 2010.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120 y 221.

PONENTE:

Don Francisco Gerardo Martínez Tristán.

Magistrados:

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don RAFAEL VILLAFAÑEZ GALLEGO

Don RAFAEL MOLINA YESTE

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001106 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06532/2017

Demandante: Florentino

Procurador: IGNACIO ARGOS LINARES

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

S E N T E N C I A Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

D. RAFAEL MOLINA YESTE

Madrid, a veinte de mayo de dos mil veintiuno.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº 1106/2017, promovido por el Procurador D. Ignacio Argos Linares, en nombre y representación de D. Florentino, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 11 de septiembre de 2017, -3125/14-, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad de Madrid, de 26/2/2014, que desestimando la reclamación NUM000, confirmó la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2006.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 11 de septiembre de 2017, -3125/14-, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad de Madrid, de 26/2/2014, que desestimando la reclamación NUM000, confirmó la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2006.

Segundo.

Contra dicha resolución interpuso recurso contencioso-administrativo la Entidad recurrente, identificada más arriba, mediante escrito presentado el 18 de diciembre de 2015 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

Tercero.

Evacuando el traslado conferido, el Procurador Sr. Argos Linares, presentó escrito de demanda el 8/5/2018, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia por la que se anule la resolución recurrida y el acto administrativo del que trae causa, accediendo a la rectificación de la autoliquidación solicitada, con la devolución de lo indebidamente ingresado, por importe de 4.802.173,89€, más los correspondientes intereses de demora.

Cuarto.

El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 21/6/2018, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

Quinto.

Contestada la demanda y habiéndose solicitado el recibimiento del juicio a prueba, se acordó recibir el presente recurso a prueba, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 60 de la L.J.C.A.

Practicados los medios de prueba, y presentados los respectivos escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 29 de abril de 2021, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del recurso.**

Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 11 de septiembre de 2017, -3125/14-, por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por la sociedad recurrente frente a anterior resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad de Madrid, de 26/2/2014, que desestimando la reclamación NUM000, confirmó la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2006

Segundo. Hechos relevantes.

Los antecedentes de hecho que conviene tener presente para la resolución del litigio son, en esencia, en síntesis y por lo que ahora interesa, los siguientes.

-El recurrente, -que adquirió en pago de su haber social en la mercantil Salud Laboral 3000, S.A., disuelta y liquidada entre junio y octubre de 2007, los derechos y obligaciones que a aquella le correspondieran-, con fecha 19/4/2010 solicitó a la Agencia Tributaria la devolución de 4.802.173,89 €, así como los intereses devengados hasta la fecha, acompañando el modelo 225 rectificado.

Además de otros extremos que figuran en el escrito de solicitud (al que nos remitimos), dicha petición se basó, en esencia, en lo siguiente:

-el 31/10/2006 y el 28/12/2006, Salud Laboral transmitió a la entidad Gedeco Avantis participaciones representativas que poseía en el capital social de Grupo Empresarial Natura, por importe de 13.785.040,56 € y 36.651.790,30 €, respectivamente, más los intereses pactados por importe de 2.790.280,77 € y 6.805.378,46 €, respectivamente. Se pactó que Gedeco Avantis pagaría este precio de forma fraccionada, a través de 10 pagarés de vencimiento anual, incorporando cada uno los correspondientes intereses.

-el 19/7/2007, Salud Laboral, en la que el recurrente poseía el 99% de las participaciones, autoliquidó el IS 2006, incorporando el incremento de patrimonio por la venta de estas participaciones, incluidos los intereses por el aplazamiento del pago, resultando una cuota a ingresar de 8.982.910,72 €.

-Salud Laboral se disolvió y liquidó mediante escrituras de 26/6/2007 y 22/10/2007, adquiriendo el recurrente en pago del haber social los derechos y obligaciones que derivaban de esta venta.

-El precio de la compraventa fue fijado por las partes partiendo de un informe de valoración de los activos del Grupo Empresarial Natura, realizado por una empresa tasadora, Richard Ellis.

-con posterioridad, según la solicitud de rectificación, se ha producido un cambio trascendental e imprevisible en el valor de dichos activos inmobiliarios, que incide directamente en el valor de las participaciones, que ha disminuido drásticamente, rompiendo el equilibrio de las prestaciones pactadas y alterando gravemente la base y presupuestos de la transmisión de las participaciones.

-este cambio trascendental lo achaca la solicitud a la entrada en vigor de la Ley 8/2007, de 28/5, del Suelo, que, derogando el anterior régimen jurídico (de la Ley 6/1998, de Régimen del Suelo y Valoraciones), bajo el que se elaboró aquel informe de Richard Ellis, excluye las expectativas urbanísticas en la valoración de los terrenos.

-sobre la premisa de la reducción del precio pactado, motivada por la derogación de aquella norma, teniendo en cuenta la situación del mercado inmobiliario en el momento actual (19/4/2010), las partes de aquel negocio, esto es Florentino (transmitente) y Gedeco Avantis (adquirente), decidieron, libre y voluntariamente, modificar tanto el precio de la compraventa, como su forma de pago.

-como consecuencia de este nuevo pacto, el saldo resultante de la compraventa y los correspondientes beneficios de esta han sufrido una modificación sustancial, resultando por ello que la deuda a ingresar debería ser de 4.180.736,83 €, en lugar de 8.982.910,72 €, por lo que resulta un saldo a favor del recurrente de 4.802.173,89 €.

- mediante resolución de la Administración de Gestión de María de Molina de la AEAT de Madrid, de fecha 6/10/2011, se desestimó dicha solicitud porque "... el hecho de que una vez disuelta la entidad transmitente, se produzca un pacto entre el adquirente de los valores transmitidos y la propia entidad transmitente (elevado a escritura pública), por el cual se acuerde ajustar el precio de compraventa de las participaciones transmitidas en el

año 2006, dando como resultado una minoración de la ganancia patrimonial inicialmente declarada, no supone una modificación de la autoliquidación del impuesto presentada en su día, ya que la tributación de la operación en su día fue correcta, y la misma se ajusta a la normativa vigente en dicho ejercicio, no afectando el pacto entre adquirente y transmitente ni al impuesto sobre sociedades, ni al ejercicio 2006".

Esta resolución expresamente excluye de su pronunciamiento, al no ser el objeto del procedimiento que resuelve, considerar si cabe imputarse la pérdida en el ejercicio 2010 por parte del transmitente (el recurrente) por el pacto de quita entre el adquirente de los valores transmitidos y la propia entidad transmitente, y si la misma es o no fiscalmente deducible.

-Frente a esta resolución interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que la desestimó en resolución de 26/2/2014, y frente a ella interpuso recurso de alzada ante el TEAC que también fue desestimado por la resolución de 11/9/2017, que constituye el objeto inmediato de nuestro conocimiento.

El TEAC ratifica los argumentos de la resolución inicial.

Tercero. *Sobre el contenido de la demanda. Y la respuesta desestimatoria.*

La pretensión actora es la devolución de ingresos indebidos, previa la rectificación de la autoliquidación del IS 2006.

A este respecto, el artículo 221 de la Ley General Tributaria determina, por lo que ahora importa, que cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley, que, a su vez, dispone que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Llama poderosamente la atención que la demanda no menciona ninguna norma jurídica tributaria que haya sido vulnerada por las resoluciones recurridas. Es más, la primera vez (y casi única) que se alude a una norma de esta naturaleza es en el folio 73 que menciona un supuesto de devolución de ingresos indebidos (artículo 221 LGT) que hace depender la devolución del supuesto en que la cantidad pagada sea superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.

Y esta es la cuestión a resolver: ¿la cantidad pagada es superior a la que resultaría de la autoliquidación?; la respuesta es obvia; sería superior si se aceptara la rectificación de la autoliquidación.

Pero ya se ha dicho cuáles son las razones por las que no se aceptó la rectificación, y frente a ellas se ha desplegado una batería de alegaciones monocolor, del orden jurisdiccional civil, sin aludir, ni siquiera tangencialmente, a ningún aspecto tributario.

En efecto, la demanda centra buena parte de su esfuerzo en la nulidad de la compraventa de las participaciones producida en el 2006, por error sobre las condiciones del objeto de la compraventa, por la incorrecta valoración de los inmuebles en el informe de CB DIRECCION000., que no permitirían el desarrollo urbanístico esperado.

No es esta la razón de la solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos, por lo que, en puridad, no puede tacharse de contraria a derecho la denegación de la rectificación, pues resolvió una petición basada en otros argumentos, por lo que, incluso cabría plantearse si no se está ejercitando una nueva pretensión, y no sólo un nuevo motivo impugnatorio. No obstante, aunque se admitiera la validez de la demanda, que indudablemente ha aducido un motivo impugnatorio diferente, la pretensión actora ha de ser igualmente desestimada.

Hemos advertido que en el fondo de la petición de rectificación subyace un problema de cumplimiento del contrato de venta de las participaciones, que es ajeno a los efectos tributarios de la operación llevada a cabo en 2006, correctamente autoliquidada, pues se basó en un real incremento patrimonial producido en aquella fecha y por aquella operación. Por ello, resulta completamente ajustada a derecho la respuesta de la AEAT.

En cualquier caso, si el informe de tasación adoleció de los defectos o errores que pone de relieve la demanda, es una cuestión ajena a los efectos tributarios de la transmisión operada en 2006. Podrá, en su caso, tener relevancia en las relaciones entre la tasadora y quien se sienta perjudicado por la misma, pero es ajeno al objeto de este recurso.

Es más, siguiendo el hilo argumental de la nulidad de la compraventa del 2006 por error sustancial recaído sobre el objeto de la venta, pues las parcelas no podían desarrollar el potencial urbanístico que condicionaba su precio, sin entrar en modo alguno sobre la cuestión de la nulidad del contrato y su convalidación, porque excede de nuestro ámbito, cabría recordar que los problemas urbanísticos existían antes de la firma del contrato de venta de las participaciones del 2006, como lo demuestra el hecho, puesto de relieve por la demanda, que existió un requerimiento de la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha, de 16/2/2006,(folio 10 demanda), poniendo de relieve estas dificultades, por lo que no puede sostenerse ningún tipo de error, ni de engaño, si acaso podría resaltarse una especie de falta de diligencia de los firmantes.

Pero es que en el informe de tasación de Richard Ellis se dice (también lo ha resaltado la demanda) que "si la información o las estimaciones sobre las que se basa la valoración se probasen incorrectas, las cifras de valor podrían ser, consecuentemente, erróneas y deberían ser reconsideradas". Y pese a ello se llevó a cabo la transmisión, sin sometimiento a condición alguna, lo que es responsabilidad de los firmantes, no de la Hacienda Pública.

El pretendido error, como vicio invalidante del consentimiento, único motivo impugnatorio de este proceso, será, en su caso, una cuestión a dilucidar en sede de validez o nulidad del contrato y por tanto en la jurisdicción civil, pero no es eso lo que nos es dado resolver.

Que estamos en presencia de una cuestión contractual, ajena al ámbito tributario lo demuestra el hecho, afirmado por la demanda, de que el comprador dejó de hacer los pagos aplazados, sin que se concrete cuándo, ni cómo, ni en qué medida.

Es cierto que la transmisión de 2006 fue anulada por voluntad de los mismos intervinientes, que además convalidaron el negocio y le dieron eficacia retroactiva, lo que es tanto como dejar al albur de los contratantes los efectos tributarios dimanantes de los hechos o actos jurídicos con repercusión tributaria, lo que fácilmente puede comprenderse no es posible.

Cuestión diferente hubiera sido la anulación de la transmisión de 2006 a través de la intervención de los tribunales; pero en este caso, por lo que se ve, el hipotético perjuicio que la pérdida de valor hubiera podido producir (si es que se produjo en 2010) no al transmitente, sino al adquirente, se ha querido paliar no mediante la reclamación del adquirente frente al transmitente, sino minorando la deuda tributaria ya satisfecha, es decir, se ha querido cargar sobre las espaldas de la devolución de ingresos indebidos. Y lo mismo puede decirse de los impagos del adquirente, que no se han solucionado a través de la correspondiente reclamación del transmitente, incluso judicial, sino simplemente, eliminando o mitigando la pretendida pérdida, mediante una rebaja del precio y un cambio de las condiciones de pago en base a otros informes, emitidos años más tarde, que facilitaron un nuevo acuerdo plasmado en la escritura de 23/3/2010, rebajando el precio de forma muy significativa. A quien corresponda la hipotética pérdida patrimonial constituye, de nuevo, una cuestión de índole civil, ajena a los efectos tributarios de la liquidación del IS 2006.

Además, si la nueva valoración ascendió a 62.651.763,08 €, fue muy superior al precio inicialmente pactado, (algo más de 50 millones €) sobre el que se produjo la transmisión y dio lugar a la tributación del 2006; y sin embargo, se rebajó a 21.5 millones de €, por pura voluntad de las partes, que pudieron haber pactado un nuevo precio superior, dentro de los márgenes de la nueva valoración.

En fin, se dice en la demanda que esta rebaja constituyó un ajuste del precio a la verdadera realidad, naturaleza y características, pero esto no se prueba, y en cualquier caso es irrelevante a los fines que nos ocupa.

Por lo demás, estamos plenamente de acuerdo con los argumentos expresados tanto en la resolución administrativa inicial, como con las dos resoluciones de revisión, llamando especialmente la atención la afirmación del TEAR de Madrid, cuando dice (y esta es la clave de todo lo ocurrido y de la resolución ajustada a derecho) "... y no obra en el expediente ningún elemento de prueba concluyente de que la sociedad Richard Ellis incurriera en el error que le atribuye la interesada, ya que las valoraciones de las entidades Valmesa, Gesvalt y Tinsa reflejan el valor en el mercado atribuido a los inmuebles en 2009, y no el valor que tenían en el momento de la transmisión en 2006. Es por ello que en presencia de un nuevo acto o negocio jurídico realizado el 23/3/2010 entre la sociedad vendedora con el comprador, por el que acuerdan ajustar el precio de las compraventas otorgadas..., mediante la reducción del precio de las acciones transmitidas, deberá estarse a las consecuencias o tratamiento jurídico que la normativa del impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 prevé para este tipo de operaciones, pero en ningún caso supone alterar las consecuencias tributarias de los contratos suscritos por la vendedora con el comprador en 2006".

Consecuencias jurídicas de esta hipotética pérdida que, añadimos nosotros, afectarían ya no al vendedor sino en su caso al comprador.

Por último, no podemos sino compartir los argumentos de la resolución del TEAC que rechazan que se haya producido la vulneración del principio de capacidad económica, por las razones que expresa la demanda, pues si la desaparición del régimen fiscal de las sociedades patrimoniales le ha generado al recurrente una situación injusta y gravosa no es este el camino para resarcirse. Ninguna de las cuestiones guarda relación alguna con el principio de capacidad económica, referida al ejercicio 2006, ni supone un enriquecimiento injusto de la Hacienda Pública.

En fin, ningún déficit de motivación adorna a la resolución denegatoria de la rectificación, cuyos argumentos podrán ser rechazados por la parte actora, pero indudablemente éstos no sólo existen, sino que, a nuestro juicio, son acertados.

Cuarto. Sobre los intereses pactados.

La segunda cuestión planteada por la demanda se refiere a los intereses pactados como consecuencia del aplazamiento del pago del precio, habiéndose incorporado a éste por voluntad de las partes.

Al respecto, no puede, en puridad achacarse incongruencia omisiva a la resolución de revisión por no pronunciarse sobre el devengo e imputación de los intereses pactados, porque esta pretensión no fue objeto de la solicitud inicial; y, porque pudiendo entender que esta petición estaba implícita en la solicitud de devolución de ingresos indebidos, su rechazo proviene de los mismos argumentos que la denegación de éstos, es decir, ha de ser rechazada esta concreta pretensión no tanto porque no se hubiera deducido en la solicitud inicial, cuanto porque las condiciones tributarias existentes en 2006, que generaron el incremento patrimonial por el que se tributó, en el que se incluyó la liquidación de interés, fue ajustado a derecho, dado que fue la voluntad de las partes realizar la liquidación según el principio del devengo y no el de caja; y el hecho de que finalmente no se hayan devengado intereses es una cuestión que afectará a las relaciones de las partes y, en su caso, a la situación tributaria del Impuesto de Sociedades del 2010.

Se desestima.

Quinto. Costas procesales.

En cuanto a las costas dispone el artículo 139.1º LJCA, que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, al desestimarse la pretensión actora, procede imponer costas a la misma.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

FALLAMOS

Desestimar el recurso nº. 1106/2017 interpuesto por el Procurador Sr. Argos Linares, en nombre y representación de D. Florentino, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 11 de septiembre de 2017, -3125/14-, y aquellas de las que trae causa, por ser ajustadas a derecho, imponiendo a la parte recurrente las costas del recurso.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta- expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

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

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

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