

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084423

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 334/2021, de 20 de septiembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15331/2020

SUMARIO:

IP. Base imponible. Otros bienes y derechos de contenido económico. Crédito sujeto a una condición suspensiva. El principal motivo de impugnación de la liquidación practicada, gira sobre la integración en la base imponible del crédito que tiene frente a la sociedad al considerar que se trata de un crédito sujeto a una condición suspensiva, y por tanto, al estar pendiente de cumplimiento no produce efecto alguno más allá de constituir una mera expectativa jurídica y en todo caso resultaría un crédito incobrable en tanto que la citada mercantil carece de liquidez suficiente para abonarlo, y, entonces, no puede integrar la base imponible del impuesto porque no forma parte de su patrimonio neto, de lo contrario supondría obligarle a tributar por una riqueza inexistente. Aún cuando el cobro del dividendo que constituye el crédito de la actora está condicionado a la existencia de un acuerdo de distribución de la Junta, determinando la forma y modo de pago de los dividendos acordados a favor de los socios, tal como se indica en la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid que resolvió el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del Juzgado de primera instancia número 5 de Madrid, la sociedad " reconoció la deuda frente a los socios, y ese reconocimiento produce el efecto material de quedar obligada a su cumplimiento por razón de la obligación cuya deuda ha sido reconocida. El crédito existe pese a que su cobro está condicionado a la concreción del momento y la forma en que se debe de hacer efectivo. El cobro de la deuda exige un acuerdo previo de distribución conforme a lo dispuesto en el art. 276.1 TRLSC. El crédito que ostenta la actora frente a la sociedad existe, y es válido sin perjuicio de que su efectividad o realización se encuentre condicionado a un acuerdo societario. Y ya existía en el momento del devengo del impuesto. Su titularidad y su existencia no están sometidas a ninguna condición suspensiva. Se trata de un derecho de contenido económico que, en consecuencia, debe integrarse en el patrimonio neto de la actora, y por tanto su valor debe de incluirse en la base imponible del impuesto. En cuanto al valor del crédito, ha de coincidir con el reclamado por la propia actora ante la Jurisdicción civil, el cual coincide a su vez con el reflejado en el acta de la Junta General, y por tanto hemos de descartar la afirmación de que el valor determinado por la ATRIGA no se ajusta a la realidad. No se trata aquí de valorar los elementos patrimoniales de la sociedad, para lo que fuese necesario atender a su situación económica y contable -como dice la actora-, sino de valorar un derecho de crédito que aparece cuantificado económicamente, y cuyo valor debe de incluirse en la base imponible del impuesto como ha hecho la Administración, lo que conduce a la desestimación del recurso.

PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (RGAT), art. 87.

RD 939/1986 (RGIT), art. 29.

Ley 19/1991 (Ley IP), art. 9.

RDLeg 1/2010 (TRLSC), art. 276.

PONENTE:*Doña María Dolores Rivera Frade.*

Magistrados:

Don MARIA DOLORES RIVERA FRADE

Don JOSE MARIA ARROJO MARTINEZ

Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

Don MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00334/2021

-Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2020 0000958

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015331 /2020 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. Aida

ABOGADO LUIS FRANCISCO ROSON FERREIRO

PROCURADOR D./D^a. MARCIAL PUGA GOMEZ

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, CONSELLERIA DE FACENDA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO, LETRADO DE LA COMUNIDAD

PROCURADOR D./D^a. ,

PONENTE: D^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE PRESIDENTA

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D^a

MARIA DOLORES RIVERA FRADE PTDA.

JOSE MARIA ARROJO MARTINEZ

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A Coruña, veinte de septiembre de dos mil veintiuno.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15331/2020, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por D^{ña}. Aida, representada por el procurador D. MARCIAL PUGA GOMEZ, dirigido por el letrado D. LUIS FRANCISCO ROSON FERREIRO, contra. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO y la codemandada CONSELLERIA DE FACENDA representada por el LETRADO DE LA XUNTA DE GALICIA.

Es ponente la Ilma. Sra. D^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la partes recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

Tercero.

Habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 13.504,23 euros.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero.**

Objeto del recurso contencioso-administrativo:

Doña Aida interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 3 de junio de 2020, que desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 y acumuladas, presentadas contra los acuerdos del Departamento de Inspección Tributaria de los Servicios Centrales de la Axencia Tributaria de Galicia, practicando las liquidaciones derivadas de actas de disconformidad por el Impuesto sobre Patrimonio, ejercicios 2011 y 2012, y las sanciones tributarias derivadas.

Los motivos de impugnación que se esgrimen frente a los acuerdos objeto de recurso, son los siguientes:

- 1) En el expediente administrativo no consta el acuerdo de carga en el plan de inspección o acuerdo del órgano competente ordenando el inicio de las actuaciones inspectoras.
- 2) El crédito frente a "Cosensa Comercial, S.A." está sujeto a condición suspensiva y, según sentencia 6/2018 del Juzgado de Primera Instancia número 5 de Madrid, es incobrable a efectos prácticos.
- 3) Subsidiariamente, el valor del crédito determinado por la Administración no se ajusta a la realidad.

Segundo.

Sobre la desviación procesal alegada por el abogado del Estado y la letrada de la ATRIGA:

En el escrito de demanda se alega como primer motivo de impugnación de la liquidación objeto de recurso, en síntesis, que en el expediente administrativo no está incorporado el acuerdo del órgano competente ordenando el inicio de las actuaciones inspectoras (Inspector jefe) o acuerdo de carga en plan de inspección, tal como exige el artículo 87 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión estación tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; y antes el artículo 29 del derogado Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que aprobó el Reglamento General de la Inspección de los tributos.

Antes de responder a estas alegaciones hemos de resolver la desviación procesal alegada por el Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda, a la que se ha adherido la letrada de la Xunta de Galicia, coincidiendo ambos en que la parte recurrente incurre en una patente desviación procesal pues en ningún momento planteó ni en la vía administrativa ante la ATRIGA, ni en la económico-administrativa ante el TEAR, la cuestión relativa a la nulidad de las liquidaciones como consecuencia de la falta de constancia en el expediente administrativo de la Orden del Inspector Jefe para el inicio de las actuaciones de comprobación o inspección.

No se cita el precepto al amparo del cual podría encajar la inadmisibilidad alegada, y no podría serlo el artículo 69 c) LJCA, en relación con el artículo 25, pues tal como se ha pronunciado esta Sala en la sentencia de 11 de marzo de 2015 -Recurso 15235/2014- ECLI:ES:TSJGAL:2015:1736, ninguno de estos dos preceptos impide que las alegaciones y motivos de impugnación que se recogen en la demanda vayan más allá de lo alegado en vía

administrativa o en vía económico- administrativa, cuando es el propio artículo 56 del mismo texto legal el que dispone que:

"En los escritos de demanda y de contestación se consignarán con la debida separación los hechos, los fundamentos de Derecho y las pretensiones que se deduzcan, en justificación de las cuales podrán alegarse cuantos motivos procedan, hayan sido o no planteados ante la Administración".

Semejante previsión ya se recogía en el artículo 69.1 de la Ley de 27 de diciembre de 1956 que fue interpretado por el Tribunal Supremo en el sentido de que lo único que veta la naturaleza revisora atribuida a la jurisdicción contencioso administrativa es la modificación, alteración o adición de peticiones instadas en vía administrativa, con otras nuevas en la vía jurisdiccional no formuladas ni cuestionadas ante la Administración, impidiendo por tanto que se produzca una discordancia objetiva entre lo pedido en vía administrativa y lo interesado en vía jurisdiccional autorizando nuevas alegaciones o nuevos motivos (sentencias del Tribunal Supremo de 30 noviembre 1983, 1 febrero 1991, 12 marzo 1992, 23 de marzo de 1992, 12 de noviembre de 1996, etc.)

Los artículos 33.1 y 56.1 de la vigente LJCA vienen a reproducir prácticamente el contenido de los homólogos de la ley jurisdiccional anterior, por lo que es aplicable la doctrina jurisprudencial expuesta. Y teniendo en cuenta entonces, que los motivos en base a los cuales el recurrente solicita que se anule la liquidación impugnada, no representan nuevas pretensiones distintas de las ejercitadas en la vía administrativa y en la vía económico-administrativa, sino únicamente nuevos fundamentos que hayan de conducir a la misma finalidad anulatoria pretendida, ello determina que haya de entrarse a conocer sobre el fondo de los motivos de impugnación alegados ex novo en esta sede jurisdiccional, pues en definitiva la pretensión que se ejercita en el suplico de la demanda queda incólume, al instarse tanto en vía administrativa y económico-administrativa como en vía judicial la anulabilidad de la liquidación.

Abundando en lo expuesto, podemos recordar que son múltiples los pronunciamientos sobre el alcance de la naturaleza revisora de la Jurisdicción contencioso-administrativa que se pueden trasladar incluso a la vía económico- administrativa.

Y así, la STS de 19 de julio de 2012 (Casación núm. 2324/2010) - y otras posteriores como la de 15 de septiembre de 2014 (Recurso 3948/2012)-, reitera que el carácter revisor de esta Jurisdicción impide que puedan plantearse ante ella cuestiones nuevas, es decir, pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa, superando viejas concepciones según las cuales no se podía atacar un acto administrativo sino en virtud de argumentos que ya hubieran sido articulados en vía administrativa, pero sin que ello suponga la posibilidad de plantear cuestiones no suscitadas en vía administrativa. Sí podrán alegarse, en cambio, en favor de la misma pretensión ejercitada ante la Administración, cuantos motivos procedan, se hubieran o no invocado antes, correspondiendo la distinción entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación a la diferenciación entre los hechos que identifican las respectivas pretensiones y los fundamentos jurídicos que las justifican, de tal modo que mientras aquellos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada.

Pero es que además, ni los órganos económico-administrativos ni los órganos judiciales se pueden amparar en la naturaleza revisora de su actuación para rechazar pruebas que guardando relación con las alegaciones y motivos de impugnación esgrimidos por la parte interesada, se pretendan hacer valer ante el TEAR o ante el órgano judicial. El Tribunal Supremo en la sentencia de fecha 20 de Junio del 2012 (Recurso 3421/2010), admite la posibilidad de aportar en vía judicial nuevos elementos de prueba, pues, como queda dicho, el carácter revisor de la Jurisdicción (extensible a la actuación de los órganos económico- administrativos) sólo impide alterar los hechos que individualizan la causa de pedir o modificar las pretensiones.

Y si el Tribunal Supremo es claro en esta doctrina, también lo es el Tribunal Constitucional, que en relación con el grado de vinculación entre las alegaciones formuladas en la vía administrativa y en el proceso contencioso-administrativo, tiene una consolidada doctrina, de la que resulta exponente la STC 180/2005, de 4 de julio, objeto de cita en posteriores como la de STC 155/2012, de 16 de julio, según la cual:

"no resulta atendible desde la óptica constitucional que nos es propia la consideración del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa más allá de la necesidad de la existencia de una actuación administrativa en relación a la cual se deducen las pretensiones procesales para un enjuiciamiento pleno por parte de los órganos judiciales de la actuación administrativa, eso sí, dentro de lo aducido por las partes (art. 43 de la Ley de la jurisdicción contencioso- administrativa de 1956 y art. 33 LJCA 1998), las cuales podrán alegar cuantos motivos procedan, aun cuando no se hayan expuesto ante la Administración (art. 69.1 LJCA 1956 y art. 56.1 LJCA 1998). Y es que, sobre el carácter pleno de la jurisdicción contencioso-administrativa y la falta de vinculación estricta a los motivos alegados en la vía administrativa si se quiere respetar el derecho a la tutela judicial efectiva, ya se ha pronunciado este Tribunal en más de una ocasión (SSTC 74/2004, de 22 de abril, FJ 8 , y 202/2002, de 28 de octubre, FJ 3, en relación con el contencioso- disciplinario militar ; y 160/2001, de 5 de julio , en relación con el contencioso-administrativo en general)".

O como se dice en la sentencia del mismo Tribunal STC 25/2010, de 27 de abril, con cita de la sentencia 75/2008, de 23 de junio:

"en una anticuada concepción del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa extremadamente rígida y alejada de la que se derivaba ya de la Ley de 27 de diciembre de 1956, y de la que hoy acoge la propia Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), concepción que ha producido el resultado de eliminar injustificadamente el derecho constitucional (del) recurrente a que un órgano judicial conozca y resuelva en Derecho sobre la pretensión a él sometida" (FJ 3).

En efecto, sin perjuicio de la legitimidad constitucional de la carga procesal consistente en agotar una vía administrativa previa a la interposición del recurso contencioso-administrativo, conviene recordar que "el art. 56.1 LJCA permite alegar en la demanda cuantos motivos procedan para fundamentar las pretensiones deducidas, 'hayan sido o no planteados ante la Administración'" (STC 75/2008, de 23 de junio , FJ 4). Por esta razón, el hecho de que el ahora demandante de amparo, una vez satisfecha la carga procesal de interponer la preceptiva reclamación económico-administrativa previa al recurso contencioso-administrativo, dejase de formular alegaciones en el procedimiento económico-administrativo, "no autoriza al órgano judicial a eludir, como lo ha hecho, un pronunciamiento de fondo sobre los motivos aducidos en la demanda para fundamentar la pretensión anulatoria del acto (administrativo), teniendo en cuenta el propio tenor del art. 56.1 LJCA ".

El abogado del Estado cita la STS de 15 de enero de 2018, pero lo hace de una forma parcial e interesada, pues omite los pronunciamientos que le siguen. Omite que en esa sentencia se trataba de un asunto en el que, en sede de responsabilidad patrimonial, se pedía una cantidad indemnizatoria superior a la que se había solicitado en la vía administrativa, y en este caso lo que se alega es un nuevo motivo de impugnación sin modificar la pretensión ejercitada en la vía económico-administrativa, que queda incólume: la nulidad de la liquidación objeto de recurso.

La STS de 15 de enero de 2018 continúa diciendo:

"Precisando la sentencia del Tribunal Constitucional en la sentencia 58/2009 de 9 de Marzo de 2009 que no cabe confundir nuevo planeamiento de cuestiones sobre las que no se ha pronunciado la Administración con nuevos motivos aunque no hayan sido aducidos en vía administrativa conforme autorizan los art. 56.1 y 78.6 de la Ley 28/1998, de 13 de Julio , reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, en el fundamento de derecho quinto nos dice:

"... la Sentencia impugnada rechazó el examen de la caducidad del expediente sancionador opuesta por la demandante en el acto de la vista del recurso contencioso-administrativo con fundamento, no sólo en una superada concepción del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, extremadamente rígida y alejada de la que se derivaba ya de la Ley de 27 de diciembre de 1956 y asume hoy la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, sino también con arreglo a una interpretación de los requisitos procesales contraria a la literalidad misma de lo dispuesto en los arts. 56.1 y 78.4 y 6 LJCA , y todo ello con el resultado de eliminar injustificadamente el derecho constitucional de la recurrente a que un órgano judicial conozca y resuelva en Derecho sobre el fondo de las cuestiones planteadas ...".

Matizando igualmente el Tribunal Constitucional en la sentencia 210/2005 de 18.07.2005 que el principio "pro actione" y de tutela judicial del art. 24 de la Constitución no permite un planteamiento distinto al efectuado en vía administrativa:

"...Tal pretensión resultaba ser nueva y distinta a las deducidas en la demanda en relación con el único acto administrativo que se impugnaba ante la jurisdicción ordinaria, es decir, la resolución sancionadora, por lo cual el rechazo judicial a su planteamiento constituye una respuesta motivada, razonable y no rigorista en la interpretación de los requisitos procesales que rigen el proceso contencioso-administrativo, respecto del cual no puede afirmarse que constituya una segunda instancia de la vía administrativa (por todas STC 74/2004, de 22 de abril), pero tampoco que abra una vía en la cual puedan hacerse valer otras pretensiones distintas a las relacionadas con el acto administrativo impugnado (arts. 1 y 31 de la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa). En consecuencia la decisión de no enjuiciar la pretensión introducida en la vista celebrada ante el Juez de lo Contencioso-Administrativo, consistente en la apreciación de la nulidad del Decreto aludido, no puede estimarse lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva, pues es doctrina reiterada de este Tribunal (por todas, STC 154/2004, de 20 de septiembre) que tal derecho "se satisface también cuando se obtiene una resolución de inadmisión si concurre causa legal para ello y así se aprecia razonadamente por el órgano judicial".

En definitiva, la alegada desviación procesal debe ser rechazada. En sentencias del Tribunal Supremo como la de 16 de julio de 2021 -Recurso: 3699/2020- ECLI:ES:TS:2021:2979, se admite incluso la rectificación de una autoliquidación como cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por un contribuyente cuando entienda indebido el ingreso tributario al considerarlo contrario a la Constitución o al Derecho de la UE.

Esta sentencia se remite a la doctrina acuñada a lo largo de los años por el Tribunal Supremo en relación con la desviación procesal: STS 4 de octubre de 2016 ECLI:ES:TS:2016:4345 Recurso: 332/2014, STS de 20 de junio de 2013 ECLI:ES:TS:2013:3466 Recurso: 5310/2011.

Tercero.

Sobre la incorporación al expediente administrativo del acuerdo de carga en el plan de inspección o acuerdo del órgano competente ordenando el inicio de las actuaciones inspectoras:

No corresponde a esta sentencia interpretar una norma derogada y no aplicable a este caso, como es el Real Decreto 939/1986 que cita la actora en su escrito de demanda, ni por tanto analizar el alcance de la doctrina que se recoge en sentencias en las que sí se desarrollaba esa labor de interpretación, como son las sentencias del TSJ de Castilla y León de 12 de julio de 2006, del TSJ de Valencia de 25 de mayo de 2005, o la posterior del TSJ de Madrid de 6 de octubre de 2018.

Por lo demás, consideramos acertada la observación que hace el abogado del Estado respecto de la STS de 3 de abril de 2018 -Recurso de casación 427/2017- o del acuerdo del TEAC de 15 de julio de 2016 -expediente NUM001-, pues ambas resoluciones se refieren a la falta de inclusión en el expediente administrativo de documentos y antecedentes que sirvan de base a la regularización tributaria practicada, que nada tiene que ver con la no inclusión en el expediente administrativo de la Orden del Inspector Jefe en los términos previstos en el artículo 87.

El artículo 87 del Real Decreto 1065/2007, establece lo siguiente:

"1. La iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos requerirá acuerdo del órgano competente para su inicio, por propia iniciativa, como consecuencia de orden superior o a petición razonada de otros órganos.

2. La iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación (...)"

Respecto de la iniciación de oficio de las actuaciones y procedimientos como consecuencia de orden superior, esta Sala, en sentencias de 20 de diciembre de 2017 -Recursos 15119/2017 y 15120/17- ECLI:ES:TSJGAL:2017:8522 y ECLI:ES:TSJGAL:2017:8557; 5 de noviembre de 2018 ECLI:ES:TSJGAL:2018:5126 - Recurso: 15467/2017-, o en la más reciente de 1 de febrero de 2019 ECLI:ES:TSJGAL:2019:1106 - Recurso: 15615/2017-, con cita de la del TSJ de Castilla y León de 11 enero 2008 (JT 2008, 444) y otras anteriores, se ha pronunciado en el sentido de que la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección constituye un acto de trámite reservado y confidencial, de manera que no existe obligación de notificarlo al contribuyente.

Y añade:

"O cal foi corroborado polo TS ao sinalar que a falta de constancia no expediente da inclusión do contribuínte no Plan de inspección e do acordo escrito e motivado do Inspector Xefe de inicio de actuacións non produce indefensión e por tanto non é posible a anulación das actuacións. STS (Sala do contencioso- administrativo, Sección 2ª), de 5 maio 2011 (RJ 2011, 3934).

No mesmo sentido a omisión no expediente do documento habilitante para levar a cabo as actuacións de comprobación e investigación carece de carácter invalidante: salvo proba de que a selección dun determinado contribuínte realízase de forma arbitraria ou discriminatoria. STS (Sala do contencioso- administrativo, Sección 2ª), de 4 maio 2011 (RJ 2011, 3926)".

La aplicación de esta doctrina al caso que nos ocupa conduce al rechazo del primer motivo de impugnación esgrimido por la actora.

Quinto.

Sobre la existencia del crédito frente a "Cosensa Comercial S.A." como derecho de contenido económico cuyo valor debe de incluirse en la base imponible del Impuesto de Patrimonio:

El principal motivo de impugnación, y por tanto, de disconformidad de la actora con la liquidación practicada, gira sobre la integración en la base imponible del Impuesto sobre el patrimonio del crédito que tiene frente a la sociedad "Cosensa Comercial, S.A.", al considerar que se trata de un crédito sujeto a una condición suspensiva, y por tanto, al estar pendiente de cumplimiento no produce efecto alguno más allá de constituir una mera expectativa jurídica.

Añade la actora que en todo caso resultaría un crédito incobrable en tanto que la citada mercantil carece de liquidez suficiente para abonarlo, y, entonces, no puede integrar la base imponible del impuesto porque no forma parte de su patrimonio neto, de lo contrario supondría obligarle a tributar por una riqueza inexistente.

El crédito que tiene la actora frente a la sociedad "Cosensa Comercial, S.A.", se ha generado a su favor en concepto de dividendos o beneficios extraordinarios con motivo de su participación en la citada sociedad, en un 9,336 %.

En la Junta General de aprobación de las cuentas anuales celebrada el día 29 de abril de 2009, ya se hacía constar la existencia de la deuda que la sociedad mantenía con los socios, y los saldos pendientes con cada uno de ellos, entre los que figura, según se reconoce en el escrito de demanda, la cantidad de 635.291,36 € a favor de la recurrente. Esta deuda deriva del acuerdo de reparto a socios de beneficio extraordinario, adoptado en la Junta General ordinaria de accionistas celebrada el 30 de junio de 2006.

En el acta se hace constar lo siguiente:

"Se acuerda por la Junta General que el reparto a socios del beneficio extraordinario, deducido la compensación de pérdidas de los ejercicios 2002 y 2003 y el pago del impuesto, sea la propia junta general la que acuerde el posible calendario o años para las entregas de efectivo a socios, con cargo a esta distribución del beneficio extraordinario del ejercicio 2005, como beneficio extraordinario obtenido en ejercicio en el que ha sido de aplicación el régimen de sociedad patrimonial, con el tratamiento fiscal a que se refiere el artículo 62 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La referida distribución se realizará siempre en función de las disponibilidades de tesorería. Se acuerda realizar la entrega en efectivo a los socios de una cantidad entre 300.000 € y 600.000 € durante el ejercicio 2006, a cuenta de la distribución del beneficio extraordinario del ejercicio 2005".

Según alega la actora en su escrito de demanda la sociedad "Cosensa Comercial, S.A." nunca llegó a fijar el calendario de pago y por tanto nunca llegó a percibir cantidad alguna en concepto de beneficios pese a que en posteriores reuniones de la Junta General (reuniones de 25 de abril de 2007 o la de 29 de abril de 2008) se acordó el pago a los socios del beneficio extraordinario, pero debiendo ser la propia Junta la que acordase el posible el calendario o años para las entregas de efectivo, haciendo depender la distribución del dividendo de las disponibilidades de tesorería de la sociedad.

Esta situación desembocó en un pleito civil iniciado por la Sra. Aida contra "Cosensa Comercial, S.A.", que dio lugar a un procedimiento tramitado por el Juzgado de primera instancia número 5 de Madrid (procedimiento ordinario 401/2016). En él recayó sentencia el día 11 de enero de 2018, que desestimó la demanda presentada por la actora en base a que, mientras que no exista un acuerdo societario fijando cuál es el plazo y la forma de pago del dividendo, la demandante no puede exigir su pago, pues mientras ello no tenga lugar la deuda no puede considerarse líquida, vencida y exigible. Añade la sentencia, como justificación de la falta de abono del dividendo, la ausencia de liquidez de la sociedad para hacer frente al pago, careciendo de activos líquidos a partir del año 2008.

En base a ello la Sra. Aida considera que nos encontramos ante un crédito incobrable; consideración que no comparten las Administraciones demandadas, ni este Tribunal, al entender que la actora es titular de un derecho de crédito de contenido económico frente a "Cosensa Comercial, S.A.", que debe de quedar incluido en su patrimonio a efectos del Impuesto de patrimonio, en tanto que en la ley reguladora de este impuesto no recoge excepción alguna respecto de la disponibilidad o no del crédito existente.

En efecto, el artículo 9 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, al regular la base imponible de este tributo, establece que:

"Uno. Constituye la base imponible de este impuesto el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo.

Dos. El patrimonio neto se determinará por diferencia entre:

a) El valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo, determinado conforme a las reglas de los artículos siguientes, y

b) Las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo".

El patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1 de la Ley, constituye el hecho imponible del impuesto (artículo 3), siendo el artículo 1º el que, al regular su naturaleza y objeto dispone que:

"El Impuesto sobre el Patrimonio es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en esta Ley"; y añade:

"A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder".

No se puede poner en duda la titularidad por la actora de un derecho de crédito frente a la sociedad "Cosensa Comercial, S.A.", ni el contenido económico de este crédito. El que en la sentencia del Juzgado de primera instancia número 5 de Madrid se diga que mientras que no exista un acuerdo societario fijando cuál es el plazo y la forma de pago del dividendo la demandante no puede exigir su pago, pues mientras ello no tenga lugar la deuda no puede considerarse líquida, vencida y exigible, no convierte a este crédito en incobrable.

Es verdad que cuando existe una auténtica condición suspensiva, mientras ésta no se cumple el contrato celebrado no produce efecto jurídico alguno, es decir, no nacen derechos y obligaciones a cargo de las partes, sino que unos y otros se hallan expectantes.

Pero en el presente caso, aun cuando el cobro del dividendo que constituye el crédito de la actora está condicionado a la existencia de un acuerdo de distribución de la Junta, determinando la forma y modo de pago de los dividendos acordados a favor de los socios, por imponerle el artículo 276 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), aun así, tal como se indica en la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 4 de diciembre de 2018 que resolvió el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del Juzgado de primera instancia número 5 de Madrid, la sociedad

"Cosensa Comercial S.A." reconoció la deuda frente a los socios, y ese reconocimiento produce el efecto material de quedar obligada a su cumplimiento por razón de la obligación cuya deuda ha sido reconocida.

El crédito existe pese a que su cobro está condicionado a la concreción del momento y la forma en que se debe de hacer efectivo. El cobro de la deuda exige un acuerdo previo de distribución conforme a lo dispuesto en el artículo 276.1 LSC "En el acuerdo de distribución de dividendos determinará la junta general el momento y la forma del pago".

Ahora bien, como ya hemos expuesto, el crédito que ostenta la actora frente a la sociedad "Cosensa Comercial, S.A." existe, y es válido sin perjuicio de que su efectividad o realización se encuentre condicionado a un acuerdo societario. Y ya existía en el momento del devengo del impuesto. Su titularidad y su existencia no están sometidas a ninguna condición suspensiva. Se trata de un derecho de contenido económico que, en consecuencia, debe integrarse en el patrimonio neto de la actora, y por tanto su valor debe de incluirse en la base imponible del impuesto.

En cuanto al valor del crédito, ha de coincidir con el reclamado por la propia actora ante la Jurisdicción civil, el cual coincide a su vez con el reflejado en el acta de la Junta General celebrada el día 29 de abril de 2009, y por tanto hemos de descartar la afirmación de que el valor determinado por la ATRIGA no se ajusta a la realidad.

No se trata aquí de valorar los elementos patrimoniales de la sociedad, para lo que fuese necesario atender a su situación económica y contable -como dice la actora-, sino de valorar un derecho de crédito que aparece cuantificado económicamente, y cuyo valor debe de incluirse en la base imponible del impuesto como ha hecho la Administración, lo que conduce a la desestimación del recurso.

Sexto.

Sobre la Imposición de costas:

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, 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. A tal efecto, es de tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 394.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, aplicable supletoriamente al presente proceso por imperativo de lo dispuesto en la Disposición Final Primera de la Ley Reguladora conforme al cual para apreciar, a efectos de condena en costas, que el caso era jurídicamente dudoso se tendrá en cuenta la jurisprudencia recaída en casos similares.

Concurriendo dudas de derecho en la solución a la que se ha llegado en esta sentencia, no se hace imposición de costas.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Doña Aida contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 3 de junio de 2020, que desestima la reclamación económico-administrativa NUM000 y acumuladas, presentadas contra los acuerdos del Departamento de Inspección Tributaria de los Servicios Centrales de la Axencia Tributaria de Galicia, practicando las liquidaciones derivadas de actas de disconformidad por el Impuesto sobre Patrimonio, ejercicios 2011 y 2012, y las sanciones tributarias derivadas.

Sin imposición de costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo acordamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjuicio, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.