

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087020

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 2945/2022, de 24 de junio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 823/2019

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. En general. Nulidad del procedimiento. Sostiene la recurrente es que la UTE es un sujeto pasivo diferenciado por lo que es nulo el procedimiento inspector «al incluir actuaciones de otro sujeto pasivo». Es decir, el procedimiento inspector debió dirigirse contra la UTE que es quien consideró que tenía una pérdida y al hacer su declaración de IS no realizó ningún ajuste. En su opinión, la Administración debió calificar la liquidación como provisional e iniciar una comprobación de la UTE y en dicha regularización acordarse lo que procediese. LA Sala coincide con la recurrente señalando que la base imponible se declara por la UTE que es el sujeto pasivo del impuesto y es ella la que debe ser inspeccionada y la que, en su caso, debió realizar el ajuste. Afirma la Sala que lo que en el fondo están sosteniendo el TEAC y la Abogacía del Estado es que, de procederse contra la UTE, vista la claridad del caso, el resultado sería el mismo, por lo que justifican la regularización del supuesto de autos sin regularizar la situación en la UTE que es el sujeto pasivo que tiene la obligación de declarar la Base Imponible. Pero esta forma de proceder no es correcta y contraviene nítidamente el ordenamiento jurídico. La Inspección puede y debe regularizar la situación del obligado tributario, nadie discute que esté facultada para ello; pero no puede regularizar la BI del UTE, que tiene un efecto reflejo en la declaración de la recurrente, sin abrir un procedimiento inspector contra aquella.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 7, 42, 48, 50, 51 y 52.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000823 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 16239/2019

Demandante: CONSTRUCCIONES BRILLAS AGUSTI SA

Procurador: D. FEDERICO ROMERO PINILLA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
D. RAFAEL VILLAFAÑEZ GALLEGO

Madrid, a veinticuatro de junio de dos mil veintidós.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 823/2019, seguido a instancia de CONSTRUCCIONES BRILLAS AGUSTI SA, que comparece representada por el Procurador D. Federico Romero Pinilla y asistido por Letrado, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 (RG 1713/2016 y 2082/2016); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 157.160,88 €

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 13 de noviembre de 2019, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 14 de julio de 2020. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 11 de septiembre de 2020.

Tercero.

Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 23 de junio de 2022.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre la Resolución recurrida.*

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 (RG 1713/2016 y 2082/2016); que estimó en parte el recurso interpuesto contra las liquidaciones de los ejercicios 2011 y 2012 y sanción.

El TEAC anuló la resolución en relación con la corrección valorativa descrita en el Fundamento Cuarto -pp. 5 a 10- y, respecto de la sanción, la confirmó, sin perjuicio de la minoración que sea procedente efectuar dada la estimación antes indicada -p. 22-.

Lo anterior implica que la cuestión debatida queda centrada en la regularización del deterioro de créditos que había registrado como consecuencia de la integración en su contabilidad de las cuentas correspondientes a la UTE CONSTRUCCIONES BRILLAS AGUSTI Y ALFONSO GONZALEZ SL (en adelante UTE) -pp 10 y ss. de la resolución del TEAC-.

Los motivos de impugnación, aunque la recurrente no los separa, como acertadamente indica la Abogacía del Estado, son, en realidad, dos:

- 1.- Sobre la deducción por deterioro de créditos -pp. 1 a 5-
- 2.- Sobre el procedimiento inspector -p. 6-

Segundo. *Sobre la nulidad del procedimiento inspector.*

Entiende la Sala que al tratarse de una infracción formal que afecta a la globalidad de la regularización efectuada, debe proceder al examen de esta cuestión con carácter prioritario.

A.- Según se infiere de las actuaciones la sociedad CONSTRUCCIONES BRILLAS AGUSTI SA, era titular del 24,96% de APLICACIONES MAHORA (AM) y del 50% de la UTE CONSTRUCCIONES BRILLAS AGSUTI/ALFONSO GONZALEZ (UTE).

AM encargó en 2007 a la UTE la construcción de obras que no fueron abonadas.

AM era deudora de la UTE.

La UTE había reclamado en septiembre de 2010 la deuda por escrito, indicando que en caso de impago procedería al ejercicio de acciones judiciales, lo que no hizo.

El 15 de junio de 2011, AM llegó a un acuerdo con la UTE cediendo créditos en activo para el pago de la deuda. Dichos créditos dejaron de formar parte del activo de AM que, el mismo día, pero con posterioridad a la cesión, fue vendida a un tercero que manifestó conocer la cesión y consentir la misma.

En concreto y como se explica en la p. 10 del acta la AM y la UTE "llegan a un acuerdo de cancelación del total de la deuda pendiente de cobro mediante la suscripción de escritura pública de cesión de derechos. Como consecuencia de lo anterior...la UE estima que los créditos deteriorados ascienden a 1.047.739,65 €, el 50% asciende a 523.869,82 €, son imputables a CONSTRUCCIONES BRILLAS AGUSTI SA, cantidad que se encuentra así anotada en la contabilidad del obligado tributario".

Es, por lo tanto, la UTE la que da solución de pago por sustitución y compensación de créditos y la UTE quien se subroga en los créditos cedidos.

En resumen, como explica el TEAC en la p. 12 "el crédito en la recurrente se originó por su participación en la UTE", por lo que debe analizarse "la deducibilidad o no en BRILLAS AGUSTI del deterioro dotado por la UTE". Explica además el TEAC que es de aplicación el régimen especial y que, por lo tanto, la UTE "no debió tributar por el IS...sino que las bases imponibles positivas o negativas obtenidas por la UTE debieron ser imputadas a dichas sociedades en proporción a sus participaciones".

El ajuste se realizó por la Inspección al entenderse que como existía vinculación entre las entidades el deterioro no era deducible, por lo que procedía realizar un ajuste positivo, dado que el criterio contable y el fiscal no eran coincidentes.

B.- Lo que sostiene la recurrente es que conforme a los arts. 7, 42 y 48 del TRLIS la UTE es un sujeto pasivo diferenciado por lo que es nulo el procedimiento inspector "al incluir actuaciones de otro sujeto pasivo". Es decir, el procedimiento inspector debió dirigirse contra la UTE que es quien consideró que tenía una pérdida y al hacer su declaración de IS no realizó ningún ajuste. En su opinión, la Administración debió calificar la liquidación como provisional e iniciar una comprobación de la UTE y en dicha regularización acordarse lo que procediese.

El TEAC analiza el problema en la p. 15. Reconoce que, en efecto, la UTE y la entidad recurrente son "sujetos pasivos diferenciados". Y ante la alegación del que el procedimiento debió sustanciarse frente a la UTE, lo admite, pero sostiene que la consecuencia no puede ser la pretendida por el recurrente, pues "el hecho de que nos encontremos ante dos sujetos pasivos sometidos a obligaciones tributarias independientes respecto del mismo impuesto...no puede minar las posibilidades de comprobación atribuidas a la inspección sobre cada sujeto pasivo de esas obligaciones separadas. Máxime cuando en el presente supuesto ni siquiera se discute la cuantía del gasto determinado por la UTE, aunque regularizado en BRILLAS AGUSTI, sino meramente la posibilidad de deducción por esta sociedad".

Y añade, "no estando la UTE obligada a liquidar el impuesto, es realmente en sede de cada uno de los partícipes donde, en su caso, deben efectuarse las regularizaciones fiscales que resulten pertinentes".

En el mismo sentido, la Abogacía del Estado sostiene que "lo regularizado no ha sido la BI de la UTE (que permanece intacta o inédita), sino la del recurrente, y que lo regularizado ha sido el traslado de bases imponibles desde la UTE al recurrente".

C.- El TEAC reconoce que estamos ante un supuesto de aplicación del régimen especial del art 50 del TRLIS, sin que se discuta que concurrían todos los requisitos para la aplicación de dicho régimen.

La característica básica de este régimen especial consiste, básicamente, en aplicar un sistema de transparencia fiscal en virtud del cual, una vez calculada la base imponible de la UTE, el importe es objeto de integración en las bases de las empresas miembros, con independencia de que la cantidad imputada resulte positiva o negativa.

En la p. 13 se dice que "la imputación tuvo lugar en el ejercicio 2011, sin que tampoco esta cuestión fuese discutida por las partes en el procedimiento inspector". De lo que cabe deducir que se optó por imputar las bases imponibles y los restantes conceptos en el mismo período impositivo en que se produce el resultado en la UTE.

El art 50 del TRLIS remite al art 48 y este claramente indica que "se imputarán a sus socios residentes en territorio español...las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades". Regulando el art. 51 del TRLIS como debe realizarse la imputación, lo que, en nuestro caso, supone -no se ha discutido- imputar el 50% a la recurrente.

El régimen especial se cierra con lo establecido en el art. 52 del TRLIS, conforme al cual: " Las entidades a las que sea de aplicación lo dispuesto en este capítulo deberán presentar, conjuntamente con su declaración del Impuesto sobre sociedades, una relación de las personas que ostenten los derechos inherentes o la cualidad de socio o empresa miembro el último día de su período impositivo, así como la proporción en la que cada una de ellas participe en los resultados de dichas entidades".

D.- En resumen, la base imponible se declara por la UTE que es el sujeto pasivo del impuesto -art 7.c TRLIS- y es ella la que debe ser inspeccionada y la que, en su caso, debió realizar el ajuste.

Es decir, las UTEs no tributan por el IS en la parte de la base imponible imputable a las empresas miembros residentes en territorio español. Siendo la base imponible objeto de fraccionamiento en la parte imputable a miembros residentes, en la que, simplemente, se aplica el mecanismo de la imputación.

Lo anterior supone que la BI debió discutirse con la UTE. En nuestra SAN (2ª) de julio de 2018 (Rec. 328/2015), analizamos un supuesto en la que uno de los titulares de la UTE pretendía discutir la dotación de un gasto declarado por la UTE. Pues bien, en dicho caso el TEAC sostenía lo contrario, afirmando que debía " estarse a la declaración presentada por la UTE".

En aquel caso razonamos: "... debemos coincidir con la argumentación dada por la Abogacía del Estado. En efecto, el contribuyente, según se infiere del art. es la " unión temporal de empresas, regulada en la Ley 18/1991 -art 7.1.c) TRLIS- y es, por lo tanto, su representación quien debe presentar la liquidación o la autoliquidación que proceda. Lo que pretende la recurrente es suplantar a la representación de la UTE indicando lo que debió hacer y le beneficia. Interpretación que generaría una grave inseguridad jurídica".

Lo que en el fondo están sosteniendo el TEAC y la Abogacía del Estado es que, de procederse contra la UTE, vista la claridad del caso, el resultado sería el mismo, por lo que justifican la regularización del supuesto de autos sin regularizar la situación en la UTE que es el sujeto pasivo que tiene la obligación de declarar la Base Imponible. Pero esta forma de proceder no es correcta y contraviene nítidamente el ordenamiento jurídico. La Inspección puede y debe regularizar la situación del obligado tributario, nadie discute que esté facultada para ello; pero no puede regularizar la BI del UTE, que tiene un efecto reflejo en la declaración de la recurrente, sin abrir un procedimiento inspector contra aquella.

El motivo se estima e implica la anulación de la liquidación y de la sanción, por lo que no es necesario detenerse en el examen de las restantes cuestiones.

Tercero. Sobre las costas.

Procede imponer las costas a la parte demandada - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Federico Romero Pinilla, en nombre y representación de CONSTRUCCIONES BRILLAS AGUSTI SA, contra la la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 (RG 1713/2016 y 2082/2016), la cual anulamos por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho Segundo y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Con imposición de costas a la parte demandada

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, 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.