

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089560

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 12 de abril de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 7132/2022

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. En general. *Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales.* La sentencia impugnada estima que el TEAC y la Abogacía del Estado sostienen 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 base imponible de la UTE, que tiene un efecto reflejo en la declaración de la recurrente, sin abrir un procedimiento inspector contra aquella, por lo que la Sala resolvió que debe anularse la liquidación y la sanción. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si es nulo un procedimiento de inspección donde se regulariza a uno de los socios de una UTE por una pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales sufrido por dicha UTE que no tributa por el IS por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español al no haberse seguido procedimiento tributario alguno contra la UTE. Además, el Tribunal deberá aclarar si puede rechazarse la deducibilidad de las dotaciones correspondientes a pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales de la UTE al trasladar a los socios las bases imponibles del IS de las UTE en el régimen especial previsto para éstas en la normativa reguladora del IS. Los arts. 42 y 50 TRLIS establecen que las UTE que apliquen este régimen fiscal especial tributarán de acuerdo con las normas generales del IS con las especialidades establecidas en el art. 51 TR ley IS. En particular, no tributarán por el IS por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español. Además, las UTE, según el ICAC a efectos mercantiles, no vienen obligadas a formular cuentas anuales, sino que son sus partícipes quienes deben recoger en su contabilidad las operaciones de la UTE, sin perjuicio que si tuvieran que atender otro tipo de obligaciones, por ejemplo, las impuestas por la norma fiscal, deban llevar un reflejo documental de su actividad, en cuyo caso habrá que estar a lo previsto por la normativa correspondiente. Es decir, teniendo en cuenta que las UTES no son sujetos contables, para poder llevar un adecuado control interno, éstas normalmente llevarán unos registros auxiliares cuya confección podrá realizarse de forma similar a los libros obligatorios de contabilidad de las empresas. Adicionalmente, se podrían formular unos estados financieros similares a los contenidos en el PGC. Respecto a la forma y contenido de los registros contables que realice la UTE, en sintonía con lo indicado anteriormente, deberían permitir obtener toda la información necesaria para que las empresas que participen en ella puedan posteriormente atender sus obligaciones contables. Por último, en cuanto a la integración de la UTE en la contabilidad del partícipe, deberá efectuarse de tal forma que al cierre del ejercicio figuren debidamente registrados y presentados en sus cuentas anuales todos los activos, pasivos, ingresos y gastos en la proporción que le corresponda en los términos indicados en la NRV 20ª. La UTE es un sistema de colaboración que surge entre diversas empresas, por un tiempo determinado o indeterminado, y, es una fórmula muy utilizada en la economía española, especialmente en la construcción de obra pública. Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, de respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de fijar un criterio claro sobre cómo tributan en España los partícipes en la UTES [Vid., SAN de 24 de junio de 2022, recurso n.º 823/2019 (NFJ087020) contra la que se plantea el recurso de casación]

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 7, 12, 48, 50y 52.
Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 13, 43, 45 y 47.

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 12/04/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7132/2022

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7132/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. Fernando Román García

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 12 de abril de 2023.

HECHOS

Primero.

Preparación del recurso de casación.

1. El Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 24 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 823/2019, promovido por la mercantil Construcciones Brillas Agusti, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2019 que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas núm. 00-01713-2016; 00-02082-2016, acumuladas, interpuestas contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid el 16 de febrero de 2016 por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012 y el correlativo acuerdo sancionador.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. Los artículos 12.2, 48, 50, 52 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"], indicando, de forma expresa, que se corresponden con los actuales artículos 13.1.2º, 43, 45, 47 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (BOE de 28 de noviembre) ["LIS"].

2.2. El artículo 7 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional (BOE de 9 de junio) ["LRF"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que la sentencia "[...]" convierte en deducible una pérdida por deterioro que, según los arts. 12.2 TRLIS y 13.1 LIS, no lo es, pérdida por otra parte, que se experimenta directamente por los socios de la UTE y cuya no deducibilidad está en función de sus condiciones personales, no de las de la UTE, ya que la vinculación determinante de la no deducibilidad, no se da entre la UTE y su acreedor sino entre el socio de la UTE y dicho acreedor. La SAN limita así, injustificadamente, las posibilidades de comprobación atribuidas a la Inspección, que tiene que aceptar la deducibilidad de un gasto correspondiente al deterioro de un crédito del socio (puesto que las UTEs no tienen personalidad jurídica, los titulares de sus activos -en este caso el crédito- son sus socios) cuando dicho socio está vinculado con el deudor y, por lo tanto, el crédito y el gasto asociado a su deterioro, se ven afectados por una norma específica limitativa de la deducibilidad. Esto es, en la medida en que la circunstancia que determina la no deducibilidad del deterioro, concurre en sede del socio de la UTE y no en sede de esta última, el criterio de la Audiencia Nacional impide regularizar circunstancias como la aquí analizada, pues no cabría invocar la vinculación entre socio y deudor a efectos de determinar la base imponible a imputar por parte de una UTE, que normalmente tendrá otros socios que pueden estar o no vinculados con el deudor. Por ello, en la medida en que la regularización inspectora no cuestiona el importe de la base imponible a imputar a los socios de la UTE sino la deducibilidad, en sede de uno de ellos, de uno de los gastos que determinar dicha base imponible imputada, la regularización sólo puede efectuarse en sede de este último".

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

5.1 La doctrina fijada por la Sala de instancia puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], indica que, "[...] una argumentación como la recogida en la AN, convierte en deducibles partidas que, según la normativa reguladora del IS no lo son, pues da lugar a que la Administración no pueda regularizarlas, ni en sede de UTE (donde no se da la vinculación determinante de la no deducibilidad) ni en sede de socio (donde existe la vinculación pero la SAN impide la regularización). Se convierten así en deducibles, pérdidas que legalmente no lo son, sin dar a la Administración la posibilidad de regularizarlas, con la consiguiente afeción sobre las bases en que se asienta la justicia del sistema tributario".

5.3. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA], en atención a que "[...] La Sentencia que se dicte puede poner fin a una doctrina errónea en torno a una cuestión que trasciende del objeto del proceso. Dados los amplios términos en que se pronuncia la SAN, su conclusión es perfectamente generalizable y susceptible de ser aplicada a cualquier comprobación de rentas acogidas al régimen especial establecido actualmente en los arts. 43 y ss., LIS, así como a otros supuestos en que la no deducibilidad de las partidas pueda estar en función de las condiciones del socio".

5.3. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil.

6. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

Segundo.

Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de septiembre de 2022, habiendo comparecido el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida Construcciones Brillas Agusti, S.A. representada por el procurador don Federico Romero Pinilla, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero.

Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo.

Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Operaciones realizadas en junio de 2011.

El 15 de junio de 2011, se elevó a público, ante el notario don Carlos Moral Carro, con nº de protocolo 1929, un contrato privado marco de compraventa de participaciones sociales de la sociedad Aplicaciones Mahora S.L.

Aplicaciones Mahora, S.L. estaba participada por las siguientes sociedades, entre las que se encuentra Construcciones Brillas Agusti S.L., obligado tributario que es objeto de comprobación.

N.I.F. PARTICIPE % NOMINAL

B02285112 D EHESA DE LA PUEBLA SL 30,0000 250.091,00

A28193209 C ONSTRUCCIONES BRILLAS AGUSTI SA 24,9600 208.109,00

B82691130 A RQUITECTURA NORTE SL 20,0000 166.727,00

B83894840 J A PALOAL SL 25,0000 208.409,00

En dicho contrato se vendió la totalidad de las participaciones a la entidad PROMOCIONES INMOBILIARIAS KARJUMASO S.L. por el importe de UN EURO.

En el contrato que se elevó a público, asimismo el 15 de junio, además de las entidades anteriores también aparece como parte vendedora D^a Gregoria, que igualmente posee participaciones de dicha sociedad.

En el punto VI de la exposición del contrato, se indica que:

"VI.- APLICACIONES MAHORA S.L. mantiene una serie de deudas con UTE, CONSTRUCCIONES BRILLAS AGUSTI S.A. Y ALFONSO GONZALEZ S.L. UNION TEMPORAL DE EMPRESAS, LEY 18/1982, con CONSTRUCCIONES BRILLAS AGUSTI S.A., con VALAGRO S.L., DEHESA DE LA PUEBLA S.L. y con JAPALOAL S.L. cuyo importe asciende a la suma de 3.374.250,78 de principal.

Estas deudas serán saldadas previamente a la compraventa, pero en unidad de acto, mediante el contrato de cesión de derechos y cancelación de deudas que se une al presente contrato de compraventa como anexo 4.

En forma expresa la parte compradora presta su consentimiento al citado contrato de cesión de derechos y cancelación de deudas que como anexo 4 se incorpora al presente documento y se obliga a cumplirlo y respetarlo, declarando expresamente la parte compradora que conoce y acepta que no forman parte del activo de la sociedad los derechos de crédito que en dicho contrato se relacionan y ello por haber sido cedidos los mismos a los citados acreedores de la Sociedad para la liquidación y extinción de sus respectivas deudas, que ya no integran el pasivo del balance. La parte compradora expresamente reconoce que tales créditos son de la titularidad de los cesionarios y se obliga a hacer cuanto esté en sus manos para que el importe de esos créditos se realice y se abonen a los cesionarios".

En el contrato de cesión de derechos de crédito otorgado por Aplicaciones Mahora S.L. de 15 de junio de 2011, que se adjuntó a la escritura de venta de participaciones de Aplicaciones Mahora S.L., a favor de Construcciones Brillas Agustí S.A. de 15 de junio de 2011 con nº 1924 del protocolo del notario de Madrid, don Carlos del Moral Carro comparecieron:

En representación de Aplicaciones Mahora S.L.: D. Nicasio Montero Aragonés, NIF: NUM000

En representación de Construcciones Brillas Agustí S.A.: D. Rafael Agustí Montalvo, NIF: NUM001.

En dicho contrato exponen:

"I. Que la sociedad Aplicaciones Mahora, S.L. es titular del siguiente derecho de crédito: es acreedora del Ministerio de Fomento, pues con fecha de 28/06/2010, por el Jurado Provincial de Expropiación Forzosa de Albacete se dictó Resolución recaída en el expediente 28/2010, por la que el citado Jurado fijaba a favor de Aplicaciones Mahora S.L. como justiprecio de los bienes y derechos objeto de expropiación con motivo de las obras clave 20-AB-4240 de acondicionamiento y de reordenación de accesos. Carretera nº 322, tramo: Albacete-Mahora PK 361.7 (carretera de Pinares del Júcar) provincia de Albacete, la suma de 306.487,35 €.

Contra la Resolución del Jurado, Aplicaciones Mahora S.L. ha interpuesto Recurso contencioso administrativo que se sigue en la sala correspondiente del TSJ de Castilla la Mancha, bajo el nº de procedimiento ordinario 609/2010, en cuanto que la expropiada considera que el justiprecio fijado por el Jurado Provincial, no cubre en su totalidad al valor de sustitución de los bienes y derechos expropiados.

II. Que como consecuencia de la promoción de edificios exclusivos destinados al uso de servicios empresariales en la parcela situada en el PK 3, que Aplicaciones Mahora S.L. está realizando en carretera de Mahora, mantiene una deuda con Construcciones Brillas Agustí, S.A. por importe de UN MILLON CIENTO TREINTA Y CUATRO MIL EUROS, por razón de varios préstamos realizados.

III. Que las partes han alcanzado un acuerdo para saldar y liquidar las deudas descritas en el expositivo II, mediante la cesión y transmisión a la mercantil acreedora de un porcentaje del derecho de crédito (un porcentaje total del 33,6075%) que la mercantil APLICACIONES MAHORA S.L., ostenta frente al Ministerio de Fomento, descrito en expositivo anterior, así como el que pudiera ostentar frente al Ayuntamiento de Albacete o la Junta de Comunidades de Castilla la Mancha como consecuencia de la modificación o revisión en curso del Plan general de Ordenación Urbana de Albacete, lo que llevan a efecto por medio de la presente escritura".

2º.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 24 de noviembre 2014 se iniciaron actuaciones inspectoras mediante el acceso en la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria al contenido de la comunicación de inicio de las actuaciones inspectoras por el obligado tributario.

Las actuaciones del procedimiento se extendieron al Impuesto sobre Sociedades, período 2011-2012 e IVA 1T2011 a 12T2012, con alcance general, conforme a lo establecido en el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 178 del Reglamento General de las normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio.

3º.- Incoación acta de disconformidad.

Consecuencia de las actuaciones inspectoras se formalizó el 4 de enero de 2016 acta de disconformidad A02-72634530. Tras la conformidad parcial prestada por la entidad obligada en su escrito de alegaciones al acta, la Oficina Técnica, a fin de que aquélla pudiera beneficiarse de la reducción de la sanción, desglosó la propuesta realizada en dos Acuerdos de liquidación: uno en el que se incluyeron sólo los motivos a los que la entidad había prestado conformidad, y otro en el que se contenían todos los motivos de regularización reflejados en la citada acta.

4º.- Acuerdo de Liquidación.

El 16 de febrero de 2016 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012, derivado del acta de disconformidad núm. A0272634530 incoada en el seno de un procedimiento inspector iniciado respecto a la entidad CONSTRUCCIONES BRILLAS, S.A.

Dicho Acuerdo se notificó a la entidad obligada el 22 de febrero de 2016.

Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

- No deducibilidad del gasto por deterioro de créditos a corto plazo en empresas contabilizado como consecuencia de la aceptación en pago de una deuda con una entidad vinculada que ascendía a 1.134.000 euros, de una participación en unos derechos de crédito de otra empresa por valor de 103.002,74 euros, produciéndose una condonación parcial de la deuda de la entidad vinculada (por la misma cuantía que el deterioro dotado).

- No deducibilidad del gasto por deterioro de los créditos con empresas vinculadas por importe de 523.869,83 euros, contabilizado como consecuencia de una subrogación de una UTE (participada al 50% por la obligada tributaria) en las deudas contraídas por otra entidad (vinculada con la obligada) a favor de la misma obligada, produciéndose con ello una condonación parcial de la deuda de la entidad vinculada (por la misma cuantía que el deterioro dotado).

- Deducibilidad del gasto contabilizado en 2012 en concepto de provisión por reestructuración del personal en el ejercicio 2013, al hacerse efectivos los despidos.

- No deducibilidad de gastos de comunidad de propietarios e IBI por importe de 3.669,11 euros vinculados al inmueble situado en c/ José Abascal 28, 1ª, cuyos derechos de retracto y habitación fueron cedidos gratuitamente por la entidad a un matrimonio familiar de los administrados.

5º.- Acuerdo sancionador.

Apreciada la posible comisión de infracciones tributarias de los artículos 191 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el día 4 de enero de 2016 se notificó a la obligada tributaria el inicio de un procedimiento sancionador, notificándose asimismo el día 14 de marzo de 2016 el Acuerdo de imposición de sanción dictado el 10 de marzo de 2016, imponiéndose las siguientes sanciones:

-Sanción por infracción leve del artículo 191.1 LGT al 50%, en el ejercicio 2011.

-Sanción por infracción grave al 15% (sobre las partidas a compensar en la base imponible), en el ejercicio 2012.

6º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación Construcciones Brillas Agusti, S.A. interpuso el 10 de marzo de 2016 reclamación económico-administrativa 1713/2016 ante el Tribunal Económico- Administrativo Central.

Disconforme asimismo la obligada tributaria con el Acuerdo sancionador, interpuso el 22 de marzo de 2016 ante el Tribunal Central la reclamación económico-administrativa núm. 2082/2016

7º.-Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 8 de octubre de 2019 el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución por la que estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas núm. 00-01713-2016; 00-02082-2016, acumuladas.

En lo que aquí interesa la resolución indicaba que:

"El hecho de que nos encontremos ante dos sujetos pasivos sometidos a obligaciones tributarias independientes respecto de un mismo impuesto (el Impuesto sobre Sociedades) no puede de ninguna manera minar las posibilidades de comprobación atribuidas a la Inspección sobre cada sujeto pasivo respecto de esas obligaciones separadas. Máxime teniendo en cuenta que 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 su deducción en esta sociedad.

En todo caso, las actuaciones y regularización practicadas en un partícipe o miembro de una UTE por gastos (u otros saldos) procedentes de la misma son perfectamente válidas. Es más, 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".

8º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Construcciones Brillas Agusti, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 823/2019 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La ratio decidendi de la sentencia de 24 de junio de 2022 sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

"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".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero.

Marco jurídico.

1. A estos efectos, el abogado del Estado plantea la necesidad de interpretar el artículo artículos 12.2, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que se intitula "Correcciones de valor: pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales", precepto que dispone:

"2. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del Impuesto concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro.

No serán deducibles las pérdidas respecto de los créditos que seguidamente se citan, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:

- 1.º Los adeudados o afianzados por entidades de derecho público.
- 2.º Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
- 3.º Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
- 4.º Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.
- 5.º Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.

No serán deducibles las pérdidas para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada, ni las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

Reglamentariamente se establecerán las normas relativas a las circunstancias determinantes del riesgo derivado de las posibles insolvencias de los deudores de las entidades financieras y las concernientes al importe de las pérdidas para la cobertura del citado riesgo, así como las normas relativas a la deducibilidad de las correcciones valorativas por deterioro de valor de los instrumentos de deuda valorados por su coste amortizado que posean los fondos de titulización hipotecaria y los fondos de titulización de activos a que se refieren las letras g) y h), respectivamente, del apartado 1 del artículo 7 de la presente Ley".

También será preciso interpretar el artículo 48 TRLIS que reza:

"1. A las agrupaciones de interés económico reguladas por la Ley 12/1991, de 29 de abril, de agrupaciones de interés económico, se aplicarán las normas generales de este impuesto con las siguientes especialidades:

- a) No tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

En el supuesto de que la entidad opte por la modalidad de pagos fraccionados regulada en el apartado 3 del artículo 45 de esta ley, la base de cálculo no incluirá la parte de la base imponible atribuible a los socios que

deban soportar la imputación de la base imponible. En ningún caso procederá la devolución a que se refiere el artículo 46 de esta ley en relación con esa misma parte.

b) Se imputarán a sus socios residentes en territorio español:

1.º Los gastos financieros netos que, de acuerdo con el artículo 20 de esta Ley, no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios no serán deducibles por la entidad.

2.º Las bases imponibles, positivas o negativas, obtenidas por estas entidades. Las bases imponibles negativas que imputen a sus socios no serán compensables por la entidad que las obtuvo.

3.º Las deducciones y bonificaciones en la cuota a las que tenga derecho la entidad. Las bases de las deducciones y bonificaciones se integrarán en la liquidación de los socios, minorando la cuota según las normas de este impuesto o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

4.º Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a la entidad.

2. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios no residentes en territorio español tributarán en tal concepto, de conformidad con las normas establecidas en el texto refundido de Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

3. Los dividendos y participaciones en beneficios que correspondan a socios que deban soportar la imputación de la base imponible y procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad se hallase en el presente régimen, no tributarán por este impuesto ni por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El importe de estos dividendos o participaciones en beneficios no se integrará en el valor de adquisición de las participaciones de los socios a quienes hubiesen sido imputadas. Tratándose de los socios que adquieran las participaciones con posterioridad a la imputación, se disminuirá su valor de adquisición en dicho importe.

En la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de entidades acogidas al presente régimen, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión".

Por su parte, el artículo 50 TRLIS prevé que:

"1. Las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de sociedades de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta ley.

Las empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero podrán acogerse por las rentas procedentes del extranjero al método de exención.

2. Las entidades que participen en obras, servicios o suministros que realicen o presten en el extranjero, mediante fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, podrán acogerse a la exención respecto de las rentas procedentes del extranjero. No obstante, se opte o no por el régimen de exención, no resultarán fiscalmente deducibles las rentas negativas procedentes del extranjero. En este último caso, no se integrarán en la base imponible las rentas positivas obtenidas con posterioridad, hasta el importe de dichas rentas negativas.

Las entidades deberán solicitar la exención al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, aportando información similar a la exigida para las uniones temporales de empresas constituidas en territorio español.

3. La opción por la exención determinará su aplicación hasta la extinción de la unión temporal.

El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en la unión temporal o de su extinción se minorará en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad, procedentes de la misma.

4. Lo previsto en el presente artículo no será aplicable en aquellos períodos impositivos en los que el sujeto pasivo realice actividades distintas a aquéllas en que debe consistir su objeto social".

Asimismo, deberá procederse a la exégesis del artículo 52 TRLIS que en relación con la "Identificación de socios o empresas miembros" establece que:

"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".

2. Por último, deberá indagarse la correcta hermenéutica del artículo 7 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional que señala que:

"Uno. Tendrán la consideración de Unión Temporal de Empresas el sistema de colaboración entre empresarios por tiempo cierto, determinado o indeterminado para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro.

Dos. La Unión Temporal de Empresas no tendrá personalidad jurídica propia".

Cuarto.

Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

1.1. Determinar si es nulo un procedimiento de inspección donde se regulariza a uno de los socios de una Unión Temporal de Empresas por una pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales sufrido por dicha UTE que no tributa por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español al no haberse seguido procedimiento tributario alguno contra la UTE.

1.2. Aclarar si puede rechazarse la deducibilidad de las dotaciones correspondientes a pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales de la UTE al trasladar a los socios las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades de las Uniones Temporales de Empresas en el régimen especial previsto para éstas en la normativa reguladora del Impuesto de Sociedades.

Quinto.

Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], y la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2. En efecto, los artículos 42 y 50 de la TRLIS establecen que las uniones temporales de empresas que apliquen este régimen fiscal especial tributarán de acuerdo con las normas generales del Impuesto sobre Sociedades con las especialidades establecidas en el artículo 51 de la LIS. En particular, no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

Además, las Uniones Temporales de Empresas, según el ICAC a efectos mercantiles, no vienen obligadas a formular cuentas anuales, sino que son sus partícipes quienes deben recoger en su contabilidad las operaciones de la UTE, sin perjuicio que si tuvieran que atender otro tipo de obligaciones, por ejemplo, las impuestas por la norma fiscal, deban llevar un reflejo documental de su actividad, en cuyo caso habrá que estar a lo previsto por la normativa correspondiente. Es decir, teniendo en cuenta que las UTEs no son sujetos contables, para poder llevar un adecuado control interno, éstas normalmente llevarán unos registros auxiliares cuya confección podrá realizarse de forma similar a los libros obligatorios de contabilidad de las empresas. Adicionalmente, se podrían formular unos estados financieros similares a los contenidos en el PGC. Respecto a la forma y contenido de los registros contables que realice la UTE, en sintonía con lo indicado anteriormente, deberían permitir obtener toda la información necesaria para que las empresas que participen en ella puedan posteriormente atender sus obligaciones contables. Por último, en cuanto a la integración de la UTE en la contabilidad del partícipe, deberá efectuarse de tal forma que al cierre del ejercicio figuren debidamente registrados y presentados en sus cuentas anuales todos los activos, pasivos, ingresos y gastos en la proporción que le corresponda en los términos indicados en la NRV 20ª.

3. La Unión Temporal de Empresas es un sistema de colaboración que surge entre diversas empresas, por un tiempo determinado o indeterminado, y, es una fórmula muy utilizada en la economía española, especialmente en la construcción de obra pública.

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función nomofiláctica y unificadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de fijar un criterio claro sobre cómo tributan en España los partícipes en la UTEs.

La seguridad jurídica es un supraprincipio proclamado en el artículo 9.3 CE que se basa en la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y la previsibilidad en la aplicación de derecho. La seguridad jurídica es un presupuesto esencial para el progreso y el crecimiento económico de un país, es indiscutible la íntima conexión que existe entre la seguridad jurídica y el adecuado desarrollo de las actividades económicas en un régimen de economía de mercado. La seguridad jurídica en la tributación es, además, un factor imprescindible para atraer y generar inversiones tanto nacionales como internacionales. Para que la inversión en un país resulte atractiva es

indispensable que los operadores económicos conozcan con antelación y certeza cuál será la tributación de sus inversiones para así poder planificar sus decisiones.

La nulidad del procedimiento inspector por la falta de regularización de la UTE, -UTE que no tributa por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español-, no ha sido nunca objeto de análisis directo por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Además, al tratarse de la interpretación de normas relativas a los procedimientos tributarios y al instituto de la nulidad, las cuestiones planteadas afectan a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA.

Sexto.

Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

2.1. Los artículos 12.2, 48, 50, 52 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que se corresponden con los actuales artículos 13.1.2º, 43, 45, 47 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades .

2.2. El artículo 7 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Séptimo.

Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo.

Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda

1º) Admitir el recurso de casación núm. 7132/2022, preparado por el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 24 de junio de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario/abreviado núm. 823/2019.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. Determinar si es nulo un procedimiento de inspección donde se regulariza a uno de los socios de una Unión Temporal de Empresas por una pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales sufrido por dicha UTE que no tributa por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español al no haberse seguido procedimiento tributario alguno contra la UTE.

2.2. Aclarar si puede rechazarse la deducibilidad de las dotaciones correspondientes a pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales de la UTE al trasladar a los socios las bases imponibles del Impuesto sobre Sociedades de las Uniones Temporales de Empresas en el régimen especial previsto para éstas en la normativa reguladora del Impuesto de Sociedades.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 12.2, 48, 50, 52 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que se corresponden con los actuales artículos 13.1.2º, 43, 45, 47 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades .

3.2. El artículo 7 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).
Así lo acuerdan y firman.

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.