

Roj: STS 553/2013
Id Cendoj: 28079130022013100123
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 10/2011
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: RAMON TRILLO TORRES
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a doce de Febrero de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 10/2011, interpuesto por doña Adelaida representada por la Procuradora de los Tribunales doña Beatriz Ruano Casanova, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 6 de octubre de 2010, dictada en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 274/2008, a instancia de doña Adelaida contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en lo sucesivo), de fecha 17 de abril de 2008, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, ejercicio 2004.

Han sido partes recurridas el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO y la Diputación General de Aragón representada por el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el recurso contencioso-administrativo nº 274/2008 seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, con fecha 6 de octubre de 2010, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO: PRIMERO.- Desestimar el presente recurso contencioso administrativo número 274/2008. SEGUNDO.- Condenar a la parte actora al pago de las costas procesales".

SEGUNDO.- La Procuradora de los Tribunales doña María Ivana Dehesa Ibarra en representación de doña Adelaida presentó con fecha 12 de noviembre de 2010 escrito de preparación del recurso de casación.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- del Tribunal Superior de Justicia de Aragón acordó por Providencia de fecha 9 de diciembre de 2010 tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO.- La Procuradora de los Tribunales doña Beatriz Ruano Casanova, en representación de doña Adelaida, parte recurrente, presentó con fecha 10 de enero de 2011 escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que solicitó se dicte Sentencia por la que estimando los motivos de casación expuestos en el presente escrito case y anule la sentencia recurrida, dictando otra ajustada a Derecho, declarando la nulidad de la liquidación girada a mi representada, y subsidiariamente, de conformidad con el artículo 231 LEC para el supuesto de que hubiera incurrido en algún defecto que afectara a la validez de los actos procesales, se ofrece para su subsanación inmediata.

CUARTO.- La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, compareció y se personó como parte recurrida.

Asimismo, la Diputación General de Aragón representada por el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, compareció y se personó como parte recurrida.

QUINTO.- La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por providencia de fecha 28 de febrero de 2011, admitir a trámite el presente recurso de casación, remitiendo las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO.- Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, al Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrida, presentó con fecha 18 de mayo de 2011 escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos de contrario que consideró convenientes a su derecho, suplicando a la Sala con carácter principal se declare la inadmisión del recurso por razón de la cuantía litigiosa al no alcanzar el mínimo exigible para recurrir en casación y subsidiariamente su desestimación, con expresa condena en costas a la parte recurrente.

Por su parte, el Letrado de la Comunidad Autónoma de Aragón, en la representación que legalmente ostenta de la Diputación General de Aragón, parte también recurrida, presento con fecha 10 de junio de 2011 escrito de oposición al recurso en el que suplica a la Sala dicte en su día sentencia inadmitiendo por razón de la cuantía o en su defecto desestimando el recurso de casación interpuesto y de este modo se confirme la sentencia recurrida.

SÉPTIMO.- Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día de 6 de febrero de 2013, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Ramon Trillo Torres,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se interpone recurso de casación contra una sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 6 de octubre de 2010, desestimatoria del recurso interpuesto por doña Adelaida contra una Resolución del TEAC de 17 de abril de 2008, estimatoria en parte de la reclamación promovida en única instancia contra la liquidación provisional dictada el 27 de julio de 2006 por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria de la Dirección General de Tributos, del Departamento de Economía, Hacienda y Empleo de la Diputación General de Aragón, correspondiente al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, ejercicio 2004 y cuantía de 227.650,62 euros.

Las razones de tal liquidación cabe encontrarlas en que en la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio 2004 entendió la Administración que era preciso sumar a la base imponible del IRPF, a efectos del cálculo del límite de cuota, la cantidad correspondiente a los dividendos y beneficios procedentes de la sociedad patrimonial Benamar, S.A. por el 82,98% con carácter consorcial, lo que ascendía a 8.502.734, 34 euros, por lo que no procedía aplicar reducción alguna sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio.

SEGUNDO.- La cuestión debatida en la instancia se circunscribió a determinar si las acciones de la empresa Promociones Benamar, S.A. de las que era titular la demandante, habían sido valoradas conforme a la legalidad por el órgano de gestión del Impuesto como presupuesto de la liquidación recurrida.

En contra de lo sostenido por la recurrente, la Sala sentenciadora confirma el acierto en la valoración efectuada por la Administración Tributaria, razonando al respecto en su fundamento jurídico tercero que:

<<Para determinar el valor de las acciones referidas hay que atenerse a lo dispuesto en el art. 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto de que se trata que, al referirse a las participaciones en fondos propios de entidades no negociadas en mercados organizados, establece que en el caso de que el balance no haya sido debidamente auditado, la valoración se realizará por el mayor valor de los tres siguientes: el valor nominal, el valor teórico resultante del último balance aprobado o el que resulte de capitalizar al tipo del 20% el promedio de los beneficios de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto.

A) En el ámbito de esta norma, teniendo en cuenta que el mayor valor de los tres previstos, tomado por la resolución que aprueba la liquidación provisional es el valor teórico resultante del último balance aprobado, se trata de establecer si su balance es el que corresponde al ejercicio 2003 de la sociedad, aprobado antes del devengo del Impuesto -tesis de las resoluciones impugnadas- o si debe ser el que corresponde al ejercicio 2004, aprobado el 30 de junio de 2005 y presentado en el Registro Mercantil de la provincia de Zaragoza el 14 de julio de 2005 -tesis de la parte demandante- que en el primer motivo del recurso muestra su disconformidad con el criterio interpretativo seguido por la Administración gestora del Impuesto y por el TEAC.

Como se ha anticipado, la respuesta a esta cuestión específica -núcleo de la controversia- debe serlo en sentido favorable a las resoluciones impugnadas y con la doctrina de las consultas de 10 y 12 de diciembre de 2003 de la Dirección General de Tributos que se cita por el TEAC.

La razón de esta solución se encuentra, con carácter general, en que la fecha del devengo del impuesto determina los bienes y derechos, y su valor, del patrimonio, susceptibles de tributación, de acuerdo con el art. 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria, en cuya virtud esta fecha "... determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa ...", sin que en este supuesto la Ley 19/1991 citada establezca ninguna excepción con respecto a la valoración de la participación en fondos propios de las sociedades.

Más específicamente, debe atenderse al citado art. 16 de la Ley del Impuesto, en cuya redacción por el legislador debe tenerse en cuenta la dificultad inherente a la configuración y delimitación del hecho imponible en los tributos de carácter periódico, en los que es preciso acotar un período de tiempo para establecer después el momento del devengo y que, en el caso que se contempla, es el del último balance social aprobado que, a su vez, y en virtud de normas mercantiles respectivas, coincidirá con el ejercicio de la sociedad anterior al ejercicio en que se devenga el impuesto y que, como se ha visto es el del ejercicio 2003 y no el aprobado para el ejercicio social 2004 que pretende la parte actora, independientemente de que no consta inequívocamente la fecha de presentación de las cuentas en el Registro Mercantil, extremo este que deviene secundario atendiendo al criterio interpretativo que se adopta, todo ello en el contexto de los arts. 171 y 212 de la Ley de Sociedades Anónimas, Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que aprueba su Texto Refundido, art. 37.1 del Código de Comercio y 125 del Reglamento del Registro Mercantil aprobado por Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio>>.

TERCERO.- Con carácter previo a la resolución del recurso, resulta necesario resolver acerca de la causa de inadmisibilidad alegada por las Administraciones recurridas, que consideran que la cuota a ingresar por razón de la liquidación tributaria impugnada en la instancia asciende a 8.721,57 euros, no alcanza el límite legal exigible para acceder al recurso de casación.

La causa de inadmisibilidad no puede prosperar, porque el importe aducido corresponde con la cuota resultante de la autoliquidación presentada en su día por la recurrente, habiendo sido la misma objeto de un procedimiento de comprobación por parte de la Administración Tributaria que dio lugar a la liquidación provisional que aquí se impugna, de 227.650,62 euros, lo que ubica el interés del proceso por encima del umbral del acceso al recurso de casación.

CUARTO.- El recurso de casación se funda en cuatro motivos, tres de ellos por el cauce del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional y el restante por el previsto en la letra c) del referido artículo 88.1.

En el primero se acusa a la Sala sentenciadora de haber infringido el artículo 16 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. La parte crítica que haya tomado en consideración, en relación a la valoración de la participación de la recurrente en la Sociedad Promociones Benamar, S.A., el último balance aprobado con anterioridad a la fecha del devengo, de manera que como ésta es el 31 de diciembre de 2004, la valoración a tenerse en cuenta sería la que se refleja en el balance a 31 de diciembre de 2003 aprobado el 30 de junio de 2004, lo que a su juicio provocaría que el patrimonio existente en la fecha del devengo del impuesto se valorase por el valor de los fondos propios que la sociedad tenía un año antes. Nos encontraríamos, según sostiene la recurrente, ante una interpretación del artículo 16 de la LIP que no tiene cuenta ni la literalidad de la Ley ni la finalidad del Impuesto y que, además, puede producir en casos como el aquí contemplado situaciones no deseadas por el legislador de desimposición o sobreimposición.

Es por ello que considera que el balance a tener en cuenta de cara a la valoración de dichas participaciones ha de ser el último aprobado con anterioridad a la fecha de la presentación del impuesto, de lo que resulta que como dicha fecha es el 30 de junio de 2005, el balance determinante del valor sería el relativo a 31 de diciembre de 2004, aprobado el mismo día 30 de junio de 2005.

La anterior conclusión no se vería afectada por la invocación que efectúa la Sala de instancia del artículo 21 de la LGT 2003, en cuya virtud la fecha del devengo de un impuesto determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria de que se trate, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa, pues esto es precisamente lo que no se cumple con la interpretación del artículo 16 de la LIP mantenida en la sentencia impugnada, con arreglo a la cual la base imponible se determina por el valor que tenía el patrimonio un año antes de la fecha del devengo, de manera que con la tesis mantenida por la recurrente es como mejor se daría adecuado cumplimiento al citado artículo 21, pues el balance cuya aplicación se pretende coincide con la del devengo del impuesto, con independencia de su fecha de aprobación.

A la vista de lo expuesto y del precepto que se considera infringido, el debate casacional del presente recurso se centra en determinar cuál es el último balance que ha de adoptarse como norma de valoración para los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad no negociados en mercados organizados, a efectos tanto de fijación del valor teórico como de capitalización de los beneficios, en orden a la liquidación del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio del ejercicio 2004 de la recurrente.

Como hemos visto, tres son los hitos de legalidad tributaria que marcan la derrota seguida para alcanzar el fallo de instancia: el artículo 16 de la Ley 19/1991, que fija la referencia del "valor teórico resultante del último balance aprobado"; el 29 de la misma Ley, que ordena que "el impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha" y, finalmente, el artículo 21 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según la cual la fecha del devengo "determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria", a lo que se añade la relevancia de las normas mercantiles, que determinan que a la citada fecha de devengo el último balance social aprobado sea el del ejercicio anterior, en este caso el del año 2003.

Aplicando este criterio, tenemos que en el caso que enjuiciamos se produjo un hecho excepcional, que atendida su trascendencia económica no puede ser pasado por alto. Y es que, como refiere la Sala de instancia, Promociones Benamar, S.A. acordó en Junta General celebrada el 10 de marzo de 2004 repartir dividendos el 16 de marzo de 2004 en una elevada cantidad en concepto de beneficios obtenidos en el ejercicio 2003, que alcanzó un importe de 20.493.454,65 euros, circunstancia a la que si no anudáramos efecto alguno provocaría como consecuencia una profunda distorsión del valor de las acciones de la sociedad a la fecha de devengo del Impuesto el 31 de diciembre de 2004, ya que calculadas conforme al último balance de situación aprobado antes del devengo, que refleja la situación de la sociedad a 31 de diciembre de 2003, nos arroja un resultado que se aparta muy mucho de la realidad de la Sociedad, al haber mediado entre ambas fechas un hecho que incide manera sobresaliente en dicha magnitud.

Y es que como dice nuestra sentencia de 20 de septiembre de 2002 (recurso de casación núm. 7206/1997), que si bien contempla un supuesto diferente, se basa en principios generales en la materia, es en todo caso el beneficio real, y no el legal o fiscal o ficticio el que debe prevalecer, lo que no ocurriría en el caso de que el patrimonio de la recurrente se valorara por un valor que no se correspondiera con su auténtica participación en la sociedad Promociones Benamar S.A., el 31 de diciembre de 2004, fecha del devengo del impuesto hoy enjuiciado.

La propia sentencia parece reconocer esa situación, cuando habla en el citado Fundamento de "independientemente de que la resolución por la que se aprueba la liquidación impugnada tenga en cuenta, a los efectos limitados que se desprenden del apartado segundo, la existencia de dicha distribución de dividendos que, según la propia parte actora, fue acordada en Junta General celebrada el 10 de marzo de 2004 según el documento 2 del escrito de proposición de prueba".

Atendida esta situación, que en este caso se ofrece visible con gran intensidad, cabe decir que los preceptos citados con acierto por la sentencia recurrida para resolver la cuestión no conducen necesariamente a la solución adoptada en la misma, ya que una visión más sustantiva de los mismos permite llegar a una conclusión diferente a la que en ella se patrocina.

A nuestro entender, tanto el artículo 21 de la Ley General Tributaria de 2003, al referirse a "las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria", como el 29 de la Ley 19/1991, al ordenar que el impuesto afecte al patrimonio del que sea titular el sujeto pasivo en la fecha del devengo, están haciendo un llamamiento a la realidad económica a la sazón existente, que es la que a su vez describe la capacidad económica que el legislador considera que debe de ser gravada, por lo que cualquier interpretación posible que nos aproxime a este ideal ha de ser objeto de especial consideración, lo que nos lleva al punto crucial de qué debemos de entender por "el último balance aprobado", que se invoca en el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

La tan razonable como defendible tesis de la sentencia impugnada es la de que la fecha a tener en cuenta para determinar cual sea el "último balance aprobado" ha de ser la del devengo, lo que inexorablemente le lleva al del año anterior a aquel que pretende ser gravado, aún cuando, como reconoce la propia sentencia, ello implique atender a una situación patrimonial que no es la propia de la data del devengo.

Es por eso que, en tesis divergente de la acordada en la instancia y en aplicación de un criterio favorable al mejor acercamiento a la realidad económica de la base imponible del tributo, consideramos que la expresión "el último balance aprobado" ha de tomar como punto de referencia al aprobado dentro del plazo legal para presentar la oportuna autoliquidación, de modo que si en esta fecha está aprobado el ejercicio que se liquida,

aún cuando esto haya acontecido con posterioridad a la fecha del devengo, habrá de ser sin embargo el tenido en cuenta por reflejarse en él con evidente mejor precisión el patrimonio del que es titular el sujeto pasivo en la fecha del devengo, que es el que constituye el objeto específico sobre el que la Ley establecido el gravamen.

La estimación de este motivo y, por ende, tanto del recurso de casación como del contencioso-administrativo del que aquel trae causa, hace innecesario pronunciarnos sobre los restantes motivos aducidos por la recurrente.

QUINTO.- El éxito del recurso de casación determina, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley reguladora de esta jurisdicción, que no proceda hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en su tramitación, sin que, en virtud del apartado 1 del mismo precepto, se aprecien circunstancias de mala fe o de temeridad que obliguen a imponer expresamente a una de las partes las costas de la instancia.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Primero, que debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña Beatriz Ruano Casanova, en nombre y representación de doña Adelaida, contra la sentencia, de fecha 6 de octubre de 2010, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón dictada en el recurso núm. 274/2008, sentencia que se casa y anula.

Segundo, que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo número 274/2008, deducido respecto de resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de abril de 2008, estimatoria en parte de la reclamación promovida contra liquidación provisional dictada el 17 de julio de 2006 por la Administración Tributaria de la Diputación General correspondiente al Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, ejercicio 2004 y cuantía de 227.650,62 euros, resolución que anulamos por no ser conforme a derecho.

Tercero, no hacemos imposición de costas ni en el presente recurso de casación y en la instancia.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Emilio Frias Ponce Jose Antonio Montero Fernandez Ramon Trillo Torres Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ramon Trillo Torres, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretario, certifico.