



Roj: **STS 2288/2014** - ECLI: **ES:TS:2014:2288**

Id Cendoj: **28079130022014100284**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **06/06/2014**

Nº de Recurso: **1482/2012**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1071/2012,**
STS 2288/2014

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a seis de Junio de dos mil catorce.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación número 1482/2012, interpuesto por Urbanizaciones Milladoiro Santiago, S.L (Urmisa), Don Francisco , Doña Ángela , Doña Estibaliz , Doña Milagros , Doña Zaida y Don Maximo , como socios de la mercantil disuelta Quecer, S.L, representados por el Procurador Don Argimiro Vázquez Guillén, contra la sentencia de 8 de marzo de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional , en el recurso de este orden jurisdiccional núm. 83/2009, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La Sentencia impugnada desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad Urmisa y otros contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de Febrero de 2009, que desestimó las reclamaciones económico administrativas promovidas con los acuerdos de liquidación dictadas por la Dependencia Regional de Inspección en Galicia- sede de Vigo- , en fecha 29 de septiembre de 2006, relativos al Impuesto sobre Sociedades y Retenciones e Ingresos a cuenta del capital mobiliario, ambos, periodo 2005, por importes respectivos de 1.271.203,64 euros y de 581.325 euros.

La Sala de instancia, en su Fundamento Segundo, nos describe los antecedentes de la siguiente forma:

" Las anteriores actuaciones administrativas tienen su origen en actas de disconformidad A02 nº NUM000 (impuesto de Sociedades del ejercicio 2005) y NUM001 (Retenciones/Ingresos a cuenta de capital mobiliario, periodo 2005) que el 4 de diciembre de 2006, la Dependencia Regional de Inspección de la delegación Especial de la AEAT de Galicia, incoó a QUECER S.L., habiendose puesto, de acuerdo con los arts 99.8 y 157 de la Ley 58/2003 y 33.ter RGIT, mediante Diligencia de 21 de noviembre de 2006, en conocimiento de los sucesores del obligado tributario la apertura del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas, no constando presentación de alegaciones.

En ambas actas se hacía constar lo siguiente: Que la entidad QUECER S.L. fue disuelta y liquidada, según escritura de 28 de octubre de 2005, por lo que resultaba de aplicación el art. 40 de la Ley General Tributaria , siendo los socios los responsables de sus obligaciones tributarias pendientes quedando obligados solidariamente hasta el límite de la cuota de liquidación de cada uno (URMISA S.L. 50% de participación; d. Francisco 25,71%; EXCONSA S.L. 15,43%; Dña. Ángela 3,43%; Dña. Estibaliz 2%; Dña. Milagros 1,43%; D. Maximo 1%; y Dña. Zaida 1%). Que se les puso de manifiesto el expediente a cada uno de los socios y se les entregó copia del acta. Que la ACTIVIDAD (principal), de la Sociedad, debía clasificarse en el epígrafe de I.A.E. (Empresario) 8.332 PROMOCION



INMOBILIARIA DE EDIFICACIONES. Que la sociedad obtuvo una renta de 6.250.354,33 € por la venta de un solar el 12 de agosto de 2005 a PROMOCIONES GESTABO S.L., tributando al 15% como Sociedad Patrimonial. Que la Entidad compradora del solar era vinculada a QUECER y como consecuencia de la doctrina reciente de la Dirección General de Tributos (consultas vinculantes V0776-06, V0777-06 y V1190-06) la Entidad QUECER debía quedar al margen del Régimen Especial y tributar por el General.

Como consecuencia, en el acta por el Impuesto sobre Sociedades se proponía liquidación de acuerdo con la cual se aplicaba a Quecer S.L. el régimen general; liquidación provisional al limitarse la comprobación a la operación de venta a GESTABO, en cuanto a su adecuación al régimen de sociedad patrimonial, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley General Tributaria .

Por su parte, en el Acta A032 nº NUM001 , por el concepto Retenciones/Ingresos a cuenta capital mobiliario, y como consecuencia de la inaplicación del régimen de sociedad patrimonial, tras recogerse que Quecer S.L. repartió un dividendo de 5.290.529,50 euros a sus socios no practicando retención, salvo a los socios que tributaban en Sociedades por el Régimen General, se proponía liquidación regularizando las retenciones no practicadas a los socios sociedades patrimoniales y personas físicas, de acuerdo con los artículos 140 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 58 siguientes del R.D. 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 103.4 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 88 y siguientes del R.D. 1775/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

El Inspector Coordinador dictó en fecha 29 de diciembre de 2006, Acuerdos de liquidación confirmado la propuesta inspectora relativa al Impuesto sobre Sociedades, resultando una deuda a ingresar por importe de 1.271.203,64 € (1.244.606,57 € de cuota y 26.597,07 € de intereses de demora) y modificando la propuesta relativa a Retenciones e Ingresos a cuenta de la que resultaba una deuda a ingresar por importe de 581.325 € (548.703,45 € de cuota y 32.621,55 € de intereses de demora)). Asimismo se comunicaba a los sucesores de la entidad disuelta y liquidada que quedaban obligados solidariamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que les correspondía.

Los interesados interpusieron reclamaciones económico administrativas ante el TEAC que fueron desestimadas por el Acuerdo objeto del presente recurso."

A continuación la Sala rechaza los motivos de impugnación alegados por los socios de la entidad Quecer, S.L, que hacían referencia a la nulidad de las actas de disconformidad levantadas y de todas las actuaciones posteriores al haberse prescindido del procedimiento establecido por no haberse seguido las mismas con los sucesores, al encontrarse la sociedad disuelta y liquidada; a la vulneración del principio de reformatio in peius, porque si la Inspección consideró que el derribo de una edificación preexistente en el solar transmitido a Gestabo, S.L no suponía a la entidad Quecer como ejecutora de actividad económica, ejerciéndola sin embargo en razón a su vinculación con GESTABO,S.L, no podía el TEAC modificar aquella razón, sustituyéndola por la referida al derribo del edificio existente en el solar; y a la calificación de la entidad como sociedad económica por derribo de una edificación preexistente.

En relación con la primera cuestión, la Sala consideró que no procedía la nulidad de las actuaciones, al constar en el expediente las facultades conferidas al liquidador en el momento de la disolución de la sociedad, el poder que por parte de éste y otro socio de la entidad otorgaron al representante que actuó ante la Administración, y el pleno conocimiento que los demás socios tuvieron del contenido de las actas, al haberse dado traslado de la apertura del trámite de audiencia previo a la formalización de las actas, sin que presentaran alegaciones, y posteriormente haberseles entregado copia de las mismas, con apertura de un nuevo trámite de audiencia y alegaciones, por lo que ninguna indefensión se había producido a los socios. Se apoya en el contenido de la sentencia de la propia Sala de 4 de mayo de 2006 .

Respecto a la vulneración del principio de reformatio in peius, la Sala niega que el contenido del fallo del TEAC suponga perjuicio para el recurrente en alzada, al llegar al mismo resultado que la Inspección en el acuerdo de liquidación.

Finalmente, confirma la consideración de la entidad como sujeta al régimen general de tributación, por cuanto los trabajos realizados constituían una auténtica actividad de promoción inmobiliaria, en cuanto supuso una real y efectiva transformación del terreno, lo que constituía un requisito previo a la posterior edificación, para lo que ha obtenido la correspondiente licencia del Ayuntamiento.

SEGUNDO.- *Contra la sentencia referida, la representación de la parte recurrente preparó recurso de casación, siendo luego formalizado con la súplica de que casando la de instancia dicte otra más ajustada a Derecho, estimando el recurso en su día interpuesto, y con el pronunciamiento que corresponda en cuanto a costas.*



TERCERO.- La Sección Primera, por Auto de 4 de Octubre de 2012, acordó declarar la admisión del recurso de casación en relación con la liquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, y la inadmisión del recurso respecto de la liquidación relativa a Retenciones e Ingresos a cuenta de Capital Mobiliario del referido ejercicio, por no exceder su cuantía de 600.000 euros.

CUARTO.- Remitidas las actuaciones a la Sección, se confirió traslado al Abogado del Estado para el trámite de oposición, habiendo solicitado sentencia desestimatoria, con costas.

QUINTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 4 de Junio de 2014, en cuya fecha tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurso de casación, que ha quedado limitado a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, ante el Auto de la Sección Primera de 4 de Octubre de 2012, se fundamenta en dos motivos, que se articulan al amparo del art. 88. 1. d) de la Ley de la Jurisdicción .

En el primero, con invocación de los artículos 40 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria y 62 e) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , se aduce la nulidad del acta de Inspección y consiguiente liquidación al haberse seguido las actuaciones con la entidad disuelta y liquidada QUECER S.L, y no con los socios de la misma.

Mantiene la recurrente que el art. 40 de la Ley General Tributaria impone, sin que quepa interpretación alguna, que las obligaciones tributarias de las sociedades que se hubieran disuelto y liquidado, se transmitirán a sus socios o partícipes, por lo que habiéndose extinguido "Quecer S.L", por su disolución y liquidación el 10 de octubre de 2005, las actuaciones de comprobación de inspección debieron seguirse con sus partícipes, no siendo aplicable al caso el contenido de la sentencia de la misma Sala y Sección de la Audiencia Nacional, de 4 de mayo de 2006 , que sirve de argumento y base para desestimar la demanda, ya que de la lectura de la sentencia de 4 de mayo de 2006 de la Audiencia Nacional , se infiere que es un supuesto totalmente diferente al de autos, y que su contenido refuerza la tesis de la parte recurrente sobre nulidad de actuaciones habidas con sociedad extinguida en su personalidad jurídica por haber sido disuelta y liquidada, pues se trataba de la sociedad disuelta EMANN S.L, cuyos partícipes eran otras dos sociedades con residencia fiscal en el extranjero, y que después de distintas vicisitudes, recogidas en el acta transcrita por la propia sentencia, la inspección extendió acta de disconformidad con una de las sociedades - SABUFE, S.A - partícipe de la disuelta, por entender en virtud del art89.4 de la antigua Ley General Tributaria que fue a quien se le transmitieron las obligaciones de la sociedad disuelta, mientras que en el caso de autos las actuaciones, acta de disconformidad y liquidaciones, se entendieron con QUECER S.L, que era una sociedad disuelta y liquidada.

Agrega, en contra de lo resuelto en la instancia, que no se trata de que se haya o no producido indefensión a los socios de QUECER, S.L, sino de que las actas de disconformidad adolecieron de nulidad de pleno derecho, nulidad que contagió a las posteriores actuaciones, entre ellas, a los acuerdos de liquidación, que insistiendo en el vicio inicial se dirigieron a QUECER, S.L.

. En apoyo cita la sentencia de esta Sala de 15 de noviembre de 2010, rec. 4064/07 , que vino a calificar como contrarias a Derecho las actuaciones habidas o intentadas con sociedades liquidadas.

Por su parte, en el segundo motivo se denuncia la infracción del art. 237.1 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , al discrepar la parte del contenido de la interpretación que efectúa la Sala de instancia en relación con el principio de "reformatio in peius", pues, a su juicio, aún siendo el acuerdo de liquidación y la resolución del TEAC idénticos en su resultado (el importe de las deudas tributarias), sin embargo los argumentos de la Inspección y el del TEAC son diferentes, empeorando el argumento del TEAC la situación de QUECER previamente establecida por la Inspección, pues si ésta estableció que la consideración de dicha mercantil como sociedad no patrimonial se fundamentaba en su vinculación con GESTABO, S.L y no en el ejercicio directo de una actividad económica, cuando el TEAC la califica como tal empeora su situación y la de sus partícipes.

SEGUNDO.- El primer motivo no puede prosperar.

Ante todo, debemos recordar que esta Sala ha admitido, sentencias de 13 de marzo de 2012 , rec. de cas. 4966/08, de 19 de abril de 2012 , rec. 68/08 , 15 de octubre de 2012 , rec. 4070/2010 , 22 de octubre de 2012, rec. 3962/2010 , y 5 de Noviembre de 2012 , rec. 3725/2010 , la posibilidad de iniciar actuaciones de comprobación e investigación de las obligaciones tributarias de una sociedad disuelta y liquidada años después de haberse



producido tal circunstancia si dichas obligaciones se devengaron con anterioridad, y si bien ha reconocido la necesidad de que las actas y liquidaciones derivadas debían incoarse a los socios sucesores de la sociedad extinguida, ante situaciones en las que no se cumplía esta exigencia no ha dado relevancia invalidatoria al defecto si el procedimiento se siguió con los liquidadores y no con los socios de la entidad disuelta y liquidada si no existía indefensión para los últimos.

Estas sentencias examinaban tanto la normativa aplicable antes de la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria, arts. 89.4 de la Ley General Tributaria de 1963 , 24.5 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y 15.1 del Reglamento General de Recaudación de 1990, como el artículo 40.2 de la Ley General Tributaria , desarrollado por los artículos 107 y 108. 1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio.

En el presente caso, aunque el acta de inspección y la liquidación se extendieron a nombre de la sociedad disuelta, no cabe desconocer, como puso de relieve la sentencia recurrida, que los socios de la entidad conocieron que dichas actuaciones se seguían respecto de ellos y en su condición de sucesores de la misma, pues dos socios de Quecer, S.L, uno de ellos el liquidador de la sociedad, otorgaron su representación a D. German de la Torre, para comparecer ante la Inspección, confiriéndose además en dos ocasiones trámite de audiencia y alegaciones a los socios, con entrega de copia del acta y del informe ampliatorio.

En esta situación, resulta patente que no cabe apreciar indefensión alguna en los socios por el mero hecho de que el acta y la liquidación fueran extendidas a nombre de la sociedad disuelta, en cuanto conocieron el alcance de la regularización y reaccionaron en la vía económico - administrativa y en la judicial.

TERCERO.- No mejor suerte ha de correr el segundo motivo.

Tal y como resumimos en la sentencia de 28 de febrero de 2011 (casación 1080/07 , FJ 3º), conforme a la reiterada doctrina del máximo intérprete de la Constitución española (entre otras pueden consultarse las sentencias 204/2007 , FJ 3º; 41/2008 , FJ 2º; 88/2008, FJ 2 º; y 141/2008 , FJ 5º), la interdicción de la *reformatio in peius* , aunque no esté expresamente enunciada en el artículo 24 de la Norma Fundamental, tiene una dimensión constitucional evidente. Por un lado, representa un principio procesal integrado en el derecho a la tutela judicial efectiva a través del régimen de garantías legales de los recursos, que deriva, en todo caso, de la prohibición constitucional de indefensión, y, por otro, constituye una proyección de los requerimientos inherentes a la congruencia de las resoluciones judiciales, que impide a los órganos jurisdiccionales exceder los límites en que esté planteado el recurso, provocando una agravación de la situación jurídica que para el recurrente se deriva de la sentencia discutida, con origen exclusivo en la propia interposición de la impugnación.

En el mismo sentido, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, hemos señalado que la prohibición o interdicción de la *reformatio in peius* en los términos expuestos constituye un principio procesal ampliamente admitido por la jurisprudencia de esta Sala, negando que al resolver un recurso se pueda agravar la situación del recurrente. Hemos indicado que, en la actualidad, ese principio, ínsito en el pasado en el artículo 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 (BOE de 18 de julio), se encuentra plasmado con carácter general en el párrafo segundo del artículo 89 de la Ley 30/1992 y en cuanto a los recursos administrativos en el artículo 113.3, *in fine*, de la misma Ley , al establecer que en ningún caso puede empeorarse la situación inicial del recurrente. Se trata de una garantía del régimen de los recursos en la vía jurisdiccional y en la administrativa, que encuentra su apoyo en el principio dispositivo, en la interdicción de la indefensión y en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva [sentencias de 2 de junio de 2003 (casación 2821/99 , FJ 3º), 23 de noviembre de 2005 (casación 5169/03, FJ 7 º) y 29 de enero de 2008 (casación 810/05 , FJ 3º)].

Si se admitiera que los órganos administrativos o los judiciales pudieran modificar de oficio en perjuicio del recurrente la resolución por él cuestionada, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos en la ley. Por ello, debe repudiarse toda reforma peyorativa, agravando la situación del recurrente a resultas del ejercicio por su parte del derecho a que la decisión administrativa o judicial se revise por un órgano superior.

Por otra parte, la figura de la *reformatio in pius*, como señaló esta Sala, en la sentencia de 27 de mayo de 1999, rec. de ap. 12.049/91, cuya doctrina recoge la impugnada, debe apreciarse desde la óptica de los concretos pronunciamientos de la resolución, y no de sus fundamentos.

Pues bien, en el presente caso hay que reconocer que el TEAC no incurrió en el defecto denunciado, ya que se limitó a confirmar el acuerdo impugnado, aunque lo hiciese por motivos distintos de los considerados por la Inspección, sin que pueda hablarse aquí de una alteración de los hechos controvertidos ni de las pretensiones deducidas, siendo asimismo patente que con la resolución se mantiene la misma situación que tras el acuerdo



de liquidación, sin que tampoco se les hubiese causado indefensión al haber podido formular alegaciones en la vía judicial.

Conviene recordar que la Inspección consideró que la actividad principal de la Sociedad debía clasificarse en el epígrafe de I.A.E (Empresario) 8.332, Promoción Inmobiliaria de Edificaciones, por lo que habiendo obtenido una renta de 6.250.354,33 euros por la venta de un solar a Promociones Gestabo, S.L, no cabía admitir la tributación al 15 % como sociedad patrimonial, como consecuencia de la doctrina reciente de la Dirección General de Tributos (consultas vinculantes, V0776-06, V077-06 y V.1190- 06) que establecía que la vinculación entre la transmitente de un terreno y la adquirente podía constituir un índice de la existencia de actividad económica en la transmitente, considerando conjuntamente la actividad de los sujetos vinculados, si la transmitente es un mero instrumento para desarrollar la actividad y cuya intervención tiene por finalidad buscar una ventaja fiscal al margen de otro efecto económico relevante.

Estos requisitos se consideran cumplidos al haberse constatado que Gestabo, S.L y Quecer, S.L eran sociedades vinculadas (al coincidir sus capitales en un 80%) y que antes de la transmisión existieron actuaciones conjuntas de la adquirente y de la transmitente, todas encaminadas a la construcción de un edificio, al haber adquirido Gestabo, S.L el solar ya provisto de licencia y proyecto y después de la demolición por Quecer, S.L de la edificación existente, existiendo también facturas a Gestabo por servicios realizados por el edificio en construcción, antes de la compra, sin que existiese razón económica alguna para el cambio de solar entre sociedades, para realizar una actividad que perfectamente podía ser ultimada o continuada por Quecer, por lo que comportaba la necesidad de valorar de forma conjunta las actuaciones de las vinculadas, para evitar que la finalidad de la transmisión fuera exclusivamente fiscal y no económica, siendo asimismo relevante el que después de la transmisión la adquirente recibiera certificaciones de obra e inmediatamente facturara ventas de pisos.

No obstante, alegada en vía económico administrativa que en la legislación no existía referencia al concepto de actividad económica conjunta como motivo de exclusión del régimen especial de sociedades patrimoniales como pretendía la Inspección, y que las actividades preparatorias realizadas por Quecer, S.L no podían calificarse individualmente de actividad económica, el Tribunal Económico Administrativo Central argumentó que *"la conclusión de la Inspección, como fundamento de la negación del beneficio fiscal, no puede llevarse a efecto sin más, directamente, sino únicamente apelando a la existencia de figuras jurídicas reforzadas como la simulación, fraude de ley u otro negocio anómalo. Existiendo vinculación, el art. 16.1 del Real Decreto Legislativo 412004, de 5 de marzo solo autoriza a valorar la venta por el valor normal de mercado, no a obviar dicha venta o extender que existe un único promotor. De forma que, no habiendo utilizado la Inspección el cauce de algunas de las señaladas figuras jurídicas, este Tribunal no entra a pronunciarse sobre su hipotética procedencia.*

No obstante lo anterior, existe un hecho determinante que debe llevarnos a confirmar la regularización inspectora, y es el relativo a la previa demolición de la edificación existente por Quecer, S.L, por lo que debe concluirse que la entidad si ha llegado a realizar la actividad promotora."

Habiendo sido todo ello así, no cabe hablar de vulneración del principio de reformatio in peius.

CUARTO.- Por lo expuesto, procede desestimar el recurso, con imposición de las costas a la parte recurrente, si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3 del artículo 139 de la Ley Jurisdiccional limita el importe máximo a la cantidad de ocho mil euros.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

Que debemos desestimar el recurso de casación interpuesto por Urbanizaciones Milladoiro Santiago, S.L, y otros contra la sentencia de 8 de marzo de 2012 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional , con imposición de costas a la parte recurrente, con el limite establecido en el último Fundamento de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Emilio Frias Ponce D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco D. Jose Antonio Montero Fernandez D. Manuel Martin Timon D. Juan Gonzalo Martinez Mico** **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.