

EXPEDIENTE 92/2022

En la ciudad de Pamplona a 15 de marzo de 2023, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por AAA, con NIF XXX, en relación con la tributación por el Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al año 2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El ahora reclamante presentó, el 3 de enero de 2019, su reglamentaria declaración-liquidación por el tributo y periodo de referencia incluyendo en ella la valoración de determinadas participaciones no negociadas en mercados secundarios oficiales de valores.

SEGUNDO.- Los órganos de gestión del impuesto dictaron, el 1 de noviembre de 2020, propuesta de liquidación (número 2020/-5), en la que, entre otras cuestiones, se incrementaba la valoración asignada a las participaciones del interesado en las entidades BBB, CCC y DDD.

TERCERO.- Mediante escrito de 9 de diciembre de 2020, completado con otro de 28 del mismo mes, el interesado presentó alegaciones, que fueron rechazadas y se giró, el 16 de diciembre de 2020, liquidación provisional en los mismos términos en los que había sido dictada la propuesta.

CUARTO.- Contra la citada liquidación el interesado presentó, el 25 de febrero de 2021, recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución dictada por el jefe/a de la Sección Técnica y de Control del IRPF de 20 de febrero de 2022.

QUINTO.- Mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra el día 02/04/2022 interpone el interesado reclamación económico-administrativa solicitando la anulación de la resolución impugnada y la admisión de la valoración de las participaciones que inicialmente fue declarada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- Se opone, en primer lugar, el reclamante a la valoración atribuida en la liquidación provisional girada a sus participaciones en la entidad BBB.

En relación con esta cuestión, habida cuenta que las partes se muestran conformes con entender que nos hallamos ante participaciones no negociadas en mercados secundarios oficiales de valores y que la entidad no ha sido sometida, ni voluntaria ni obligatoriamente, a revisión y verificación, la valoración habría de realizarse con arreglo a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 16.1 de la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, disposición que, en su redacción vigente en el año que nos ocupa, establecía lo siguiente: *“En el caso de que el balance no haya sido auditado o el informe de auditoría no resultase favorable, 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 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto”*.

De los tres métodos de valoración establecidos en el precepto, también están de acuerdo las partes en considerar aplicable *“el valor teórico resultante del último balance aprobado”*, centrándose la discrepancia en determinar si tal balance es el correspondiente al ejercicio 2016, como mantiene el interesado, o al ejercicio 2017, como defienden los órganos de gestión del impuesto.

En relación con la interpretación que haya de darse a esta expresión, expresión que también es utilizada por la normativa estatal, atendiendo a lo dispuesto en los artículos 4º, párrafo primero (*“Constituye el hecho imponible del Impuesto la titularidad del sujeto pasivo, en el momento del devengo, del patrimonio neto a que se refiere el párrafo segundo del artículo 2º de esta Ley Foral”*), y 29, párrafo primero (*“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”*), de la Ley Foral del impuesto (en ambos casos el subrayado es nuestro), o en los equivalentes de

la Ley estatal, ha venido a entenderse tradicionalmente que el tal "último balance aprobado" era el último balance aprobado antes de la fecha de devengo del impuesto.

Esta interpretación, sin embargo, ha variado como consecuencia de las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2013 (recurso de casación 10/2011) y de 14 de febrero de 2013 (recurso de casación 65/2011), con remisión a la anterior, que señalan lo siguiente: "... 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 cuál 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, aun 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, aun 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."

Si bien es cierto que, como pone de manifiesto el reclamante, el criterio del Tribunal Supremo se dicta teniendo en consideración la concurrencia en el caso de *"un hecho excepcional, que atendida su trascendencia económica no puede ser pasado por alto"* (circunstancia este que, por cierto, ha llevado a algún Tribunal Superior de Justicia a no aplicar este criterio cuando no concurriera en el caso hechos de tal calibre, como pone de relieve, por ejemplo, la Sentencia 682/2017, de 21 de junio, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana cuando señala que *"sin que esta resolución constituya cambio de criterio respecto al mantenido por esta Sala y Sección en la Sentencia nº 523/17 de 23 de mayo de 2017, recaída en el recurso nº 690/2017, por cuanto en dicho supuesto no resultaron objetivadas las particulares circunstancias puesta de manifiesto en los presentes autos, que determinan la aplicación de los criterios jurisprudenciales antes expuestos"*), la interpretación asentada en dichas sentencias ha sido asumida, de forma general, tanto por los tribunales como por los órganos administrativos (así, por ejemplo, las consultas vinculantes números V5434/2016, de 23 de diciembre, y V3167/2021, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos).

Ahora bien, en todo caso, la interpretación dada por el Tribunal Supremo y generalmente aceptada dice, expresamente, que *"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, aun cuando esto haya acontecido con posterioridad a la fecha del devengo, habrá de ser sin embargo el tenido en cuenta"* (el subrayado es nuestro). Pues bien, en el presente caso, tal y como afirma el reclamante y no ha sido contradicho por los órganos de gestión del impuesto, la aprobación del balance correspondiente al ejercicio 2017 habría tenido lugar el 30 de junio de 2018, una vez finalizado el plazo voluntario de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al año 2017, plazo que concluyó el 22 de junio de 2018. A la vista de este dato, hemos de coincidir con el interesado en que el criterio seguido por la liquidación provisional girada no respeta, al menos en su literalidad, el establecido por el Tribunal Supremo en las sentencias referidas.

En relación con esta cuestión ha de verse que el Alto Tribunal toma en consideración un dato que podríamos llamar "objetivo", o, cuando menos, ajeno a la voluntad del sujeto pasivo, cual es el plazo legalmente establecido para la presentación de las respectivas autoliquidaciones, y en ningún momento hace referencia a la fecha de la efectiva presentación de las mismas, y ello aun cuando es perfectamente posible que, aprobadas las cuentas "dentro" del plazo de presentación de la declaración-liquidación, pero una vez iniciado este, la autoliquidación hubiera sido presentada con anterioridad a tal fecha de aprobación, sin que el Tribunal Supremo "acomode" en modo alguno su criterio a tal circunstancia. Así pues, no encontramos razón tampoco para llevar el criterio más allá de lo señalado en las sentencias transcritas y considerar que la fecha a tener en consideración para la aprobación del balance sea la de "presentación" efectiva de la autoliquidación cuando esta tuviera lugar fuera del plazo habilitado al efecto.

Ha de verse, por otra parte, que el criterio mantenido por los órganos de gestión del impuesto, más que interpretar la expresión contenida en la ley, se "apartaría" de ella. En efecto, si acudimos a la motivación contenida en la liquidación provisional, la misma manifiesta que *"respecto al dato a tener en cuenta, se ha tomado el Patrimonio Neto del mismo año 2017, ya que, en Sentencias del Tribunal Supremo ROJ STS 553/2013 Y ROJ STS 873/2013, se creó jurisprudencia para tomar el valor del último balance aprobado antes de la presentación de la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio (en lugar del último balance aprobado antes de la fecha de devengo del Impuesto sobre el Patrimonio), por reflejar como mayor precisión el patrimonio del que es titular el sujeto pasivo a la fecha de devengo del Impuesto, que es el objeto específico del Impuesto sobre el Patrimonio"*. Pues bien, aunque en este caso coincida el ejercicio de referencia, bien podría darse el caso de que el último balance aprobado antes de la presentación de la autoliquidación no sea el correspondiente al ejercicio al que se refiere la autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio (así ocurre, por ejemplo, en los supuestos a que hacen referencia otras reclamaciones económico-administrativas interpuestas por el mismo sujeto pasivo respecto de otros periodos impositivos anteriores que obran en este Tribunal). Y, en ese caso, nos encontraríamos con que, o bien se determina la valoración de las participaciones con arreglo al "último balance aprobado antes de la presentación de la autoliquidación", como afirma la liquidación, lo que nos llevaría a utilizar un balance correspondiente a un periodo impositivo muy posterior, generándose así una "distorsión" mayor que la que se pretende "corregir" en las sentencias del Tribunal Supremo (en estas lo que se hace es aplicar el balance correspondiente al mismo ejercicio al que se refiere la autoliquidación del impuesto), o bien utilizamos el balance del mismo año al que corresponde la liquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, pero, en tal caso, nada tendría que ver dicho balance con el "último balance

aprobado”, de modo que no estaríamos haciendo una “interpretación” de la ley, sino una “corrección” de su contenido, lo que nos está absolutamente vedado.

A la vista de lo anterior, hemos de concluir que la valoración de las participaciones de la entidad BBB realizadas en la liquidación provisional girada no es ajustada a derecho.

TERCERO.- Por otra parte, se opone también el reclamante a la valoración realizada por los órganos de gestión del impuesto en relación con sus participaciones en las entidades CCC y DDD.

Respecto de las mismas, y aun cuando el método de valoración finalmente aplicado sea otro, ha de empezarse por señalarse que los órganos de gestión del impuesto determinan en ambos casos el “*valor teórico resultante del último balance aprobado*” (valor que se determina a efectos comparativos) con arreglo a los datos resultantes de los balances correspondientes al año 2017 aun cuando dichos balances también habrían sido aprobados con posterioridad al cierre del periodo de declaración establecido al efecto, lo que, tal y como se argumenta en el fundamento de derecho anterior, no podemos considerar ajustado a derecho.

Y, por otra parte, por lo que se refiere al valor finalmente aplicado respecto de ambas sociedades, “*el que resulte de capitalizar al tipo del 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto*”, el reclamante se opone al determinado en ambos casos por los órganos gestores por dos razones: los años tomados en consideración para su cálculo y la magnitud utilizada como “resultado” de cada uno de los ejercicios.

Respecto de la primera de las discrepancias, ha de verse que la norma establece claramente que los ejercicios sociales a tomar en consideración son los tres “*cerrados con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto*”, debiendo destacarse que, a nuestro juicio, la palabra clave es “anterioridad”. Pues bien, siendo así que la fecha de devengo del impuesto, en el presente caso, es el 31 de diciembre de 2017, en modo alguno podrá tomarse en consideración el ejercicio cuyo cierre se haya producido en la misma fecha, pues tal cierre no habrá tenido lugar “con anterioridad” sino “simultáneamente”. Es por ello que tenemos que coincidir con el reclamante en que los ejercicios a los que hay que referirse serían los correspondientes a los años 2014, 2015 y 2016, ejercicios cerrados el 31 de diciembre de los respectivos años, y no el del año 2017.

Y, en segundo lugar, en cuanto a las magnitudes que han de tomarse en consideración como “resultado” de cada uno de los ejercicios, a falta de una mayor determinación por parte de la ley, nos parece lo más razonable acudir a la normativa contable para interpretar dicho término. Pues bien, el Plan General de Contabilidad, al hablar de resultado, nos remite al recogido en la cuenta de pérdidas y ganancias, si bien dicha cuenta utiliza este término en diversas ocasiones, aunque suela calificarlo de algún modo (resultado de la explotación, resultado financiero, resultado antes de impuestos, resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas). Es solo al final cuando la norma habla de “resultado del ejercicio”, una vez considerados todos los ingresos y todos los gastos, incluido, por lo que se refiere a la discrepancia existente en el presente caso, el impuesto sobre beneficios. Y ha de verse, también, que dicho “resultado” podrá ser positivo (beneficios) o negativo (pérdidas).

Así pues, entendemos que la interpretación más adecuada de la expresión utilizada por la ley nos llevaría a calcular el valor de las participaciones sobre la base de los resultados finales de los tres ejercicios cuya fecha de cierre sea anterior al 31 de diciembre de 2016, sean estos resultados positivos o negativos y determinándolos una vez tomado en consideración, en su caso, el impuesto sobre beneficios, criterio que, por cierto, tal y como pone de manifiesto el reclamante, ya habría sido adoptado por la sección gestora en las resoluciones de los recursos de reposición interpuestos contra las liquidaciones correspondientes a los años 2018 y 2019.

A la vista de lo anterior, hemos de coincidir también con el reclamante en que el cálculo realizado por los órganos de gestión del impuesto respecto de las participaciones correspondientes a las entidades CCC y DDD no sería ajustado a derecho.

Sentado lo anterior, ha de tenerse presente que la competencia de este Tribunal se limita a la revisión de los actos administrativos impugnados, en este caso, la liquidación provisional girada, sin que esté habilitado a realizar actos de comprobación, razón por la que no podemos confirmar, como pretende el reclamante, la adecuación a derecho de las valoraciones declaradas, debiéndonos limitar a ordenar la anulación de la referida liquidación.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve estimar en parte la reclamación económico-administrativa a que se refiere el presente expediente, debiendo ordenar la anulación de la liquidación provisional girada, todo ello de acuerdo con lo señalado en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.

