

DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Nº Resolución: 00/1567/2010 **Unidad resolutoria:** Vocalía Sexta **Fecha de resolución:** 01/12/2011 **Unificación de criterio:** NO

LGT. Principio de calificación. Facultad de la Administración no invocable por los contribuyentes para cambiar la calificación dada por ellos mismos a sus propios contratos. Principio de buena fe e interdicción del abuso del Derecho.

El principio de calificación es una facultad que la Ley atribuye a la Administración. No es invocable por los contribuyentes para cambiar la calificación dada por ellos mismos a sus propios contratos. A ello conduce el principio de buena fe e interdicción del abuso del derecho (art. 7 del Código Civil), que impide que la libertad de la que se dispone para configurar los contratos celebrados y las cláusulas en ellos incluidas sea usada, en perjuicio de terceros, mediante denominaciones falsas, oscuras o equívocas (art. 1288 del Código Civil).

Señala la ponencia que "La voluntad de las partes plasmada en aquel acuerdo de... fue la de constituir aquel negocio mediante la fórmula de cuenta en participación, no pudiendo en estos momentos el interesado huir de una calificación jurídica que ahora le pueda perjudicar en términos tributarios, en perjuicio de la Hacienda Pública".

Criterio recogido en RG 3123/2008 de 25-06-2009, en la que se señala que "el principio de calificación se configura como una facultad de la Administración que la Ley le atribuye, y le permite a efectos tributarios determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o denominación que las partes le hubieran dado. Pero éste no se configura como un principio cuya aplicación pueda ser directamente exigida por el obligado y que le permita alterar la calificación que en su día le dio a la operación realizada, con las consecuencias inherentes a efectos tributarios."

Referencias Normativas.

Ley 58/2003 General Tributaria. Art. 13

Código Civil RD 24-jul-1889. Arts. 7,1255 y 1288

CONCEPTOS:

01 01 02 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS
ASPECTOS GENERALES
HECHO IMPONIBLE EN GENERAL

10 03 02 LEY GENERAL TRIBUTARIA
TRIBUTOS. ASPECTOS GENERALES
LOS HECHOS IMPONIBLES

RESOLUCIÓN:

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada (01/12/2011) en el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por D.^a ..., en nombre y representación de **D. A.**, con NIF ..., con domicilio a efecto de notificaciones sito en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha 22 de diciembre de 2009 (reclamación económico-administrativa nº ... y ... acumulada), recaída en reclamaciones interpuestas frente a LIQUIDACIÓN PROVISIONAL y SANCIÓN dictadas por el Administrador de la AEAT - Administración de ... por el concepto del IRPF del ejercicio 2004.

Cuantía: 211.737,26 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En su día el sujeto pasivo presentó declaración-liquidación por el IRPF del ejercicio 2004, de la que resultaba una cuota diferencial negativa, a devolver, de 99.995,04 €.

SEGUNDO.- En fecha 23 de septiembre de 2005 por la Gestora se notificó requerimiento al interesado en el que se informaba que, con relación a la autoliquidación presentada del IRPF del ejercicio 2004, *"se han detectado ciertas incidencias, para cuya subsanación se solicita:*

Certificado de rendimientos del capital mobiliario por no haber declarado rendimientos del capital mobiliario existiendo datos en poder de la Administración por dicho concepto".

Igualmente se informaba que, *"con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de verificación de datos, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional"*, confiriéndose un plazo de DIEZ días hábiles para atender aquel requerimiento datado el 7 de septiembre de 2005.

El interesado atendió el mismo en fecha 4 de octubre de 2005, presentando numerosa documentación (folios nº 18 a 115), argumentando que si bien el retenedor configuró aquellos pagos como la liquidación de una cuenta en participación, en realidad estamos ante la venta de una finca, que constituye ganancia patrimonial exenta al haberse adquirido en 1974. Adjunta copia de la consulta formulada en este sentido a la Dirección General de Tributos.

TERCERO.- Aportada aquella documentación, por la Gestora se dictó en fecha 23 de febrero de 2006 propuesta de liquidación provisional, en la que se elevaba el importe del total de ingresos íntegros de los rendimientos del capital mobiliario, desde 1.183,91€ declarados, hasta 1.138.866,77 €, al considerar aquellos ingresos como la retribución como partícipe no gestor de una cuenta en participación. Al mismo tiempo se confirmaba la retención deducida por el interesado en su autoliquidación (si bien en concepto de retención sobre rendimiento del capital mobiliario, no sobre ganancias de capital).

Dicha propuesta de liquidación consta notificada en la misma fecha del 23 de febrero de 2006.

CUARTO.- En fecha 22 de marzo de 2006 por la referida Gestora se dictó liquidación provisional que confirmaba la cuota tributaria propuesta de 204.320,19 €, lo que elevaba deuda tributaria exigida de 211.737,29 € de los que 7.417,20 € se corresponden con los intereses de demora. Junto al detalle de aquella deuda tributaria exigida, se recogía que, *"con la notificación de la liquidación provisional finaliza el procedimiento de verificación de datos que estaba en curso. La verificación de datos realizada no impedirá la posterior comprobación del objeto de la misma"*.

Como argumentación de la misma, reiterando lo ya apuntado con ocasión de aquella propuesta anterior, se decía que:

"El contribuyente no declaró las percepciones de capital mobiliario que le han sido imputadas por X, S.L NIF ... (1.138.703,51 euros), ni las reducciones aplicables (455.481,40 euros). Sí declaró las retenciones correspondientes (102.483,32 euros). Manifiesta que no procede imputar estas cantidades como rendimientos de capital mobiliario porque, aunque el pagador ha configurado la operación como liquidación de

una cuenta en participación, ésta no existe. Por el contrario, en su opinión se trata de una operación de venta de unas fincas adquiridas en el año 1974, por lo que la ganancia patrimonial está exenta de tributación.

A pesar de lo manifestado por el contribuyente, éste ha aportado la escritura de contrato de cuentas en participación, de fecha 31/12/1998, entre él y X, S.L. ...

En consecuencia, se considera que los ingresos obtenidos constituyen la retribución como partícipe no gestor de la cuenta en participación y son, por tanto, rendimientos de capital mobiliario."

Tras un primer intento fallido de notificación mediante Agente Tributario en fecha 22 de marzo de 2006, tal acuerdo consta finalmente notificado mediante el Servicio de Correos en fecha 25 de marzo de 2006.

QUINTO.- Por otra parte, previa instrucción del correspondiente expediente sancionador mediante acuerdo de fecha 8 de junio de 2006 se impuso al sujeto pasivo sanción pecuniaria por importe de 117.159,34 €, al considerarse la actuación del contribuyente constitutiva de infracción tributaria grave (art. 191 y 194 de la Ley 58/2003, General Tributaria), acuerdo que consta notificado al interesado en fecha 20 de junio de 2006.

SEXTO.- Frente a ambos acuerdos interpuso el interesado reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., siendo registradas con los números ... y ..., respectivamente, insistiendo en las alegaciones ya recogidas anteriormente, aportando numerosa documentación que dice sustentar sus argumentaciones.

SEPTIMO.- Previa acumulación de ambas reclamaciones para su resolución conjunta, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... se dictó en fecha 22 de diciembre de 2009 resolución estimando parcialmente la reclamación ..., al confirmar la calificación de aquella renta como procedente del capital mobiliario, si bien el devengo de la misma tuvo lugar en 2003, no en el ejercicio 2004; al mismo tiempo se señalaba que resultaba improcedente la deducción en el ejercicio 2004 de la retención practicada, debiéndose imputar al ejercicio 2003, por lo que deberá regularizarse en la nueva liquidación por el periodo 2004 que se dicte en sustitución de la impugnada.

Por lo que hace a la sanción impugnada, reclamación ..., centra su análisis el Tribunal en la imputación al ejercicio 2004 de una retención que procede imputar al 2003, considerándose que ello responde a una interpretación razonable de la norma, por lo que no se aprecia existencia de infracción tributaria, estimándose aquella reclamación, anulándose la sanción impugnada.

Tal resolución consta notificada en fecha 19 de enero de 2010.

OCTAVO.- En fecha 19 de febrero de 2010 la representación del interesado interpuso el presente RECURSO DE ALZADA frente a aquella resolución, siéndole asignado el número de expediente **RG-1567/2010**, formulando en el mismo escrito las siguientes alegaciones:

Dice el TEAR en su fallo que no existen indicios de que el objeto de aquellos

acuerdos fueran la venta de unos inmuebles. Ahora bien, en realidad se celebró un contrato de cuentas en participación, cuyo objeto no está definido, pero queda claro que la actividad real ha sido la recalificación de unos terrenos rústicos para reparcelarlos y promover una urbanización junto a un campo de golf.

El TEAR no entra a conocer sobre la naturaleza de la operación y califica ésta en base al título reseñado en la carátula de los acuerdos.

De los acuerdos se deduce que *"la supuesta cuenta en participación no es sino el velo que reviste una operación que nada tiene que ver con la explotación conjunta de unos activos"*, en tanto no se dan las condiciones de proporcionalidad, prueba de lo cual es que el interesado aporta un pozo de agua con explotación de carácter indefinido, que al día siguiente se cede gratuitamente al Ayuntamiento de ..., sin rastro alguno de aquella cuenta en participación.

"En definitiva la supuesta cuenta en participación no es más que la forma de revestir un pelotazo inmobiliario, creando una falacia que el TEAR no ha reconocido".

De acuerdo con lo anterior, solicita sea considerado correcto el tratamiento fiscal dado a esta operación en la declaración-liquidación presentada en su día.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren en el presente expediente los requisitos procesales de competencia de este Tribunal, capacidad del actor, legitimación del reclamante, impugnabilidad del acto reclamado y que el recurso de alzada ha sido interpuesto en tiempo y forma, según lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa.

SEGUNDO.- La presente resolución se contrae a determinar la procedencia de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., de 22 de diciembre de 2009 (reclamaciones ... y ... acumulada).

TERCERO.- No parece cuestionar el reclamante que la naturaleza jurídica de aquel negocio, deducida de la propia denominación y apariencia dada por las partes, sea la de un contrato de cuenta en participación. Como ya se argumentaba en la resolución recurrida, en su Fundamento Tercero:

"A juicio de este Tribunal, es correcta la calificación jurídico-privada de contrato de cuentas en participación dada por las partes en todo momento al negocio jurídico cuya liquidación ha sido origen de dicho pago. Dicho contrato es definido por el artículo 239 del Código de Comercio: ... Este concepto se cumple en el contrato celebrado en la escritura pública de 31 de Diciembre de 1.998 entre X, S.L., como gestor del negocio, y el interesado, como participe o capitalista. Para este Tribunal, no se ha desvirtuado en forma alguna que la voluntad real de las partes fuese la celebración de un contrato de cuentas en participación, y ni siquiera existen indicios de que la verdadera realidad fuera la venta de unos inmuebles, con precio aplazado, que es lo que el interesado alega."

La afirmación de este en sus alegaciones de que en las cuentas en participación la propiedad del capital no se transmite, no tiene fundamento, ya que se produce una verdadera transmisión de la propiedad del capital aportado por el partícipe al gestor, y así ocurrió en el caso que nos ocupa de acuerdo con lo expresamente otorgado por las partes, en el que la propiedad del capital constituido por determinados inmuebles fue transmitida por el interesado al gestor en la escritura pública de 31 de Diciembre de 1.998 (cláusula segunda). Lógicamente, a la extinción del contrato, la propiedad del capital aportado debe ser reintegrada por el gestor al partícipe, en la medida en que no hubiera sido consumido por los resultados adversos del negocio. En el presente caso, las partes acordaron la extinción del contrato mediante acuerdo documentado en fecha 15 de septiembre de 2003, procediendo a efectuar la correspondiente liquidación el gestor, "de la que se deduce la existencia de beneficios a favor del partícipe" (acuerdo segundo documentado en fecha 15 de septiembre de 2003); seguidamente, acordaron que como consecuencia de la liquidación se entregarían por el gestor al partícipe la propiedad de determinados inmuebles y una cantidad de dinero (601.012 €). Para este Tribunal, dicha entrega por el gestor al partícipe comprendía la restitución del capital aportado previamente más los beneficios reconocidos por las partes, que no necesariamente debían ser beneficios contables del negocio desarrollado, y que podían incluir, por ejemplo, plusvalías tácitas de los inmuebles aportados".

Frente a la contundencia de los hechos deducidos del expediente administrativo y recogidos ampliamente por el Tribunal de instancia en su resolución, formula el interesado el presente recurso de alzada bajo la única y breve argumentación de que aquel negocio de cuenta en participación esconde una operación inmobiliaria de recalificación de terrenos, siendo la verdadera naturaleza del negocio la de compraventa de terrenos a recalificar, cuestionando que el Tribunal de instancia no ha calificado la verdadera naturaleza del mismo, atendiendo a denominación de los negocios dadas por las partes.

Frente a tal afirmación debe recordarse que el artículo 13 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que, *"Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez"*; ahora bien, como reiteradamente tiene establecido este Tribunal, ese Principio de calificación se enmarca en las facultades que el ordenamiento tributario ofrece a la Administración para exigir el tributo al sujeto pasivo cualquiera que sea la forma o denominación que hubiera utilizado, si bien no permite al propio interesado huir de la propia calificación que él mismo ha dado a los hechos, actos o negocios que se cuestionan. En este sentido, en la resolución de este Tribunal de 25 de junio de 2009 (RG.3123/2008), con cita de una anterior, ya se afirmaba que:

"Señala el recurrente que aunque las partes denominaron la operación como contrato de opción de compra hay que atender a la verdadera relación jurídica subyacente que en el presente caso sería una compraventa,

En primer lugar hay que referirse al el principio de calificación contenido en el artículo 13 de la LGT, según el cual: ... Este Tribunal señala en resolución de fecha 28 de mayo de 2009, en RG:5651/2008 que "dicho artículo se refiere a una actuación en la aplicación de los tributos en la que la Administración, al valorar los actos o negocios realizados,

concluye que su auténtica naturaleza jurídica es distinta de la atribuida por los interesados mediante el empleo de denominaciones o formas diferentes". Es decir el principio de calificación se configura como una facultad de la Administración que la Ley le atribuye, y le permite a efectos tributarios de determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o denominación que las partes le hubieran dado. Pero éste no se configura como un principio cuya aplicación pueda ser directamente exigido por el obligado y que le permita alterar la calificación que en su día le dio a la operación realizada, con las consecuencias inherentes a efectos tributarios.

En este caso la operación se calificó como contrato de opción de compra por los interesados,

Es decir el contrato en cuestión, otorgado en escritura pública, se califica expresamente por las partes como opción de compra y reúne todas las requisitos y elementos esenciales que son propios de estos contratos: ...".

Huelga recordar que en nuestro Derecho rige el Principio de libertad de contratación, como se deduce del artículo 1.255 del CC, según el cual, *"Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente"*, libertad ésta que ciertamente se somete a unos límites, como el propio precepto informa, al condicionar que aquellos pactos, cláusulas y condiciones *"no sean contrarios a las Leyes, a la moral o al orden público"*.

En el presente caso consta acreditado que el interesado y la sociedad X, S.L. esta última como socio gestor, suscribieron en fecha 31 de diciembre de 1998 un contrato de cuenta en participación (artículo 239 del Código de Comercio), aportando el sujeto pasivo los bienes y derechos que allí constan, como igualmente consta Acta de notificación y requerimiento de 12 de noviembre de 2003, de liquidación de la cuenta en participación.

La voluntad de las partes plasmada en aquel acuerdo de 31 de diciembre de 1998 fue la de constituir aquel negocio mediante la fórmula de cuenta en participación, no pudiendo en estos momentos el interesado huir de una calificación jurídica que ahora le pueda perjudicar en términos tributarios, en perjuicio de la Hacienda Pública. En el sentido ya apuntado por el artículo 1.255 del CC antes apuntado, el propio artículo 7 del mismo CC recoge que *"los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe"*, por lo que *"la Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso"*. En prueba de que el ordenamiento no cobija comportamientos como los ahora pretendidos, véase como el mismo CC, en su artículo 1.288 ubicado en el capítulo dedicado a *"la interpretación de los contratos"*, dispone que, *"la interpretación de las cláusulas oscuras de un contrato no deberán favorecer a la parte que hubiese ocasionado la oscuridad"*, lo que claramente informa o ilustra sobre el rechazo de la pretensión del sujeto pasivo de desdecirse ahora del contrato suscrito por éste entonces, en perjuicio de la Hacienda Pública.

Por último, habiendo ya el Tribunal de instancia anulado la sanción impuesta por la Gestora al sujeto pasivo, y no discutiéndose ni formulándose alegación alguna en contra de la imputación temporal de aquella renta y su correspondiente retención al ejercicio fiscal de 2003, procede confirmar en este extremo igualmente la resolución recurrida al apreciarse la corrección de lo allí argumentado por la resolución impugnada.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el referido RECURSO DE ALZADA, **ACUERDA: desestimarlo**, confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de fecha 22 de diciembre de 2009 (reclamación económico-administrativa nº ... y ... acumulada), por resultar ajustada a Derecho.