

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053870

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de marzo de 2014

Vocalía 2.^a

R.G. 4751/2013

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Otros principios. *Principio de ejecutividad de los actos administrativos. No procede esperar a la firmeza de una regularización inspectora para trasladar los efectos de ésta a las liquidaciones practicadas por el sujeto pasivo en periodos impositivos posteriores.* El art. 233.1 de la Ley 58/2003 (LGT) no está regulando la pretendida suspensión de la liquidación impositiva en su totalidad -o si se quiere del total acto administrativo en que ésta consiste y toda eventual consecuencia del mismo- por la aportación de garantía que sea suficiente, sino que se está limitando a establecer la suspensión automática de la obligación de pago de aquélla junto con los pertinentes intereses de demora y eventuales recargos; esto es el art. 233.1 de la Ley 58/2003 (LGT) lo que suspende es la recaudación de la liquidación tributaria. Considera además el contribuyente que el apartado 10 del mismo art. 233 de la Ley 58/2003 (LGT) viene a confirmar su tesis al contemplar la posibilidad de suspender la ejecución de actos administrativos sin contenido económico. Ahora bien, el hecho de que, efectivamente, el art. 233.10 de la Ley 58/2003 (LGT) prevea dicha posibilidad en modo alguno implica que cuando de liquidaciones tributarias se trate la suspensión de su ejecución tenga un alcance superior al establecido por la norma, alcance que se limita al importe de la deuda, y los eventuales intereses de demora y recargos.

El TEAC se ha pronunciado en numerosas ocasiones en casos en los que una inspección tributaria eliminó bases impositivas negativas declaradas que, compensadas en ejercicios posteriores por el sujeto pasivo, dan lugar a una comprobación inspectora o gestora en la que se anula esa compensación realizada en base a las originarias bases negativas declaradas. En tales casos ha resuelto que, aun suspendida la ejecución de la liquidación inspectora que eliminó las bases impositivas negativas, es procedente la posterior liquidación basada en dicha eliminación. Procede en consecuencia concluir, que no procede esperar a la firmeza de una regularización inspectora para trasladar los efectos de ésta a las liquidaciones practicadas por el sujeto pasivo en periodos impositivos posteriores, y no es obstáculo para ello el que la liquidación previa se encuentre suspendida. [Vid., STS, de 20 de junio de 2011, recurso n.º 431/2008 (NFJ043915)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 94 y 111.

Ley 58/2003 (LGT), art. 233.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada (05/03/2014), se reúne este Tribunal Económico-Administrativo Central en Sala para fallar el recurso de alzada interpuesto por D. ... y Doña. ... en representación de X, S.A. con NIF ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... de 11 de abril de 2013, recaída en los expedientes acumulados ... y ... relativos, respectivamente, a las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, con cuantía de 516.572,03 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Por resoluciones de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas en ... fechadas el 19-5-08 y el 4-2-10 se practicaron respectivamente las liquidaciones provisionales del Impuesto de los ejercicios 2006 y 2007 en el ámbito de sendos procedimientos de comprobación limitada.

Ambas liquidaciones provisionales derivaban de los datos resultantes de la comprobación por parte de la Inspección tributaria del Impuesto de los ejercicios 2001 y 2002. Por dos Acuerdos del Inspector Regional de ... de 10-5-05 se liquidó con carácter provisional dicho impuesto y ejercicios como consecuencia de las Actas A-02 n.º ... y ... incoadas el 15-3-05 en el curso de una actuación inspectora de alcance general. Dicha inspección tuvo por

objeto el Grupo Fiscal ..., que tributó por primera vez en régimen de consolidación en el ejercicio 2000 y estaba integrado por X, S.A. como sociedad dominante y Y, S.A. como dominada.

Interpuestas contra dichas liquidaciones de los ejercicios 2001 y 2002 las reclamaciones ... y ... ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., y acumuladas ambas, éste las desestima por resolución de 27-5-10.

Contra dicha resolución se interpuso recurso de alzada ante este TEAC, recurso que fue desestimado por resolución del 19-1-12 (RG 4836/10) por la que literalmente se acordaba: "DESESTIMARLO, confirmando tanto la resolución del Tribunal Regional impugnada como las liquidaciones impositivas subyacentes."

Finalmente, consta en las bases de datos de los TEAs que contra dicha resolución de este Tribunal Central se interpuso, el 24-4-12, el recurso contencioso-administrativo nº rec. ... ante la Audiencia Nacional.

Como consecuencia, entre otras circunstancias, de dichas liquidaciones inspectoras de los ejercicios 2001 y 2002, las liquidaciones provisionales de los ejercicios 2006 y 2007 practicadas por Gestión consideraban incorrectamente declaradas:

- Las deducciones por doble imposición de ejercicios anteriores aplicadas en ambos ejercicios.
- Las deducciones del Capítulo IV, Título VI de la Ley del impuesto por lo que afecta al ejercicio 2007.
- La base imponible negativa del ejercicio 2004.
- El importe de las retenciones soportadas en cuanto al ejercicio 2007.

Las liquidaciones provisionales practicadas determinan para el ejercicio 2006 un "importe a devolver" de 9.507,71 €, y para el ejercicio 2007 se liquida una cuota impositiva de 473.824,02 € y 42.748,01 € de intereses de demora.

Contra ambas liquidaciones provisionales se interpusieron sendos recursos de reposición, recursos ambos desestimados por resolución de 26-11-08 el relativo al ejercicio 2006 y por la notificada el 30-8-10 el del ejercicio 2007.

Segundo:

Interpuestas sendas reclamaciones económico-administrativas contra las resoluciones desestimatorias de los citados recursos de reposición ante el TEAR de ..., y acumuladas ambas, se desestiman por éste con fecha 11-4-13.

Tercero:

Notificada la anterior resolución el 25-4-13, con fecha 24-5-13 se interpone contra la misma la presente alzada en base a las alegaciones que se pasan a resumir:

- Las liquidaciones del impuesto de los ejercicios 2001 y 2002 son actos impugnados en la vía económico-administrativa habiéndose aportado aval bancario suficiente para obtener la suspensión de las mismas, suspensión efectivamente solicitada y obtenida. Dichas liquidaciones son las que dan lugar a las presentes liquidaciones de los ejercicios 2006 y 2007.

- Entiende X, S.A. que, suspendida una liquidación impositiva, como ocurrió con las de 2001 y 2002, se suspenden también inmediatamente todos los efectos que dicho acto administrativo pueda desplegar. Esto es, que la suspensión no se limita exclusivamente al ámbito de la recaudación de la deuda como afirma el TEAR en su resolución, sino que se extiende a cualesquiera potenciales efectos que pudieran derivar de la liquidación tributaria. Tal es la interpretación que se da al art. 233.1 de la Ley 58/03.

- Prueba de lo acertado de tal interpretación es el art. 233.10 que recoge la posibilidad de suspender la ejecución de actos administrativos sin contenido económico.

- Diversos pronunciamientos judiciales abonan la interpretación expuesta.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación e interposición en plazo que son presupuesto de admisión a trámite del presente recurso de alzada.

Se plantea como cuestión única si el hecho de que las deudas tributarias resultantes de las liquidaciones inspectoras de los ejercicios 2001 y 2002 estuvieran suspendidas inhabilita o no a la AEAT para liquidar el impuesto de los ejercicios 2006 y 2007 sobre la base de las primeras.

Segundo:

Es un hecho que las liquidaciones provisionales de los ejercicios 2006 y 2007 practicadas por Gestión y ahora impugnadas son (como afirma el TEAR en su resolución) “una consecuencia directa de la regularización realizada por la Inspección respecto del 2001 y 2002”.

La liquidación impositiva es, al igual que todo acto administrativo, inmediatamente ejecutivo como establece el art. 94 de la Ley 30/92 de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y del Procedimiento Administrativo Común. Dicho artículo tan solo prevé las salvedades de los arts. 111 (eventual suspensión de la ejecución en determinados supuestos) y 138 (que puntualiza determinados extremos) de la propia LRJAE y PAC.

Ahora bien, en el ámbito tributario, como dispone el art. 233 de la Ley 58/03 General Tributaria, rotulado “Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa”, en su apartado 1:

“1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder, en los términos que se establezcan reglamentariamente.”

En este precepto basa la recurrente su teoría según la cual la suspensión de una liquidación impositiva no se limita a la recaudación de la deuda impugnada sino a cualesquiera otros efectos que pudieran dimanar de aquella liquidación. Defiende así la actora que, obtenida la suspensión de las deudas tributarias de los ejercicios 2001 y 2002, como en efecto se obtuvo con la aportación del correspondiente aval bancario, no procede basar las nuevas liquidaciones provisionales (2006 y 2007) en los datos de las liquidaciones cuya ejecución se hallaba suspendida (2001 y 2002).

Nada sin embargo en el precepto transcrito abona la tesis actora. La norma no está regulando, evidentemente, la pretendida suspensión de la liquidación impositiva en su totalidad - o si se quiere del total acto administrativo en que ésta consiste y toda eventual consecuencia del mismo- por la aportación de garantía que sea suficiente, sino que se está limitando a establecer la suspensión automática de la obligación de pago de aquélla junto con los pertinentes intereses de demora y eventuales recargos; esto es el art. 233.1 que nos ocupa lo que suspende es la recaudación de la liquidación tributaria.

Considera la parte actora que el apartado 10 del mismo art. 233 de la Ley 58/03 viene a confirmar su tesis. A tenor de dicho apartado 10:

“Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, el tribunal podrá suspender su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.”

La recurrente entiende confirmada su teoría por el hecho de que este apartado 10 del art. 233 LGT contemple la posibilidad de suspender la ejecución de actos administrativos sin contenido económico. Ahora bien, el hecho de que, efectivamente, este art. 233.10 prevea dicha posibilidad en modo alguno implica que cuando de liquidaciones tributarias se trate la suspensión de su ejecución tenga un alcance superior al establecido por la norma, alcance que se limita al importe de la deuda, y los eventuales intereses de demora y recargos conforme al transcrito art. 233.1 LGT.

Tercero:

En apoyo de su tesis la recurrente alude a determinadas sentencias no siempre identificadas suficientemente de las que cabe citar varias del Tribunal Supremo, al parecer de 1999, 2008 y 2009 que sostienen, según la actora, que: “..... los actos administrativos de determinación de la base imponible, de las retenciones y de las deducciones de las sociedades transparentes, imputables a los socios, son ejecutivos, y, por tanto, la imputación se produce, salvo que se haya otorgado la suspensión, en vía económico-administrativa o jurisdiccional.”

Pues bien, las sentencias alegadas se refieren a una situación muy peculiar, la de las sociedades en régimen de transparencia fiscal. Dichas STS han sido analizadas por este Tribunal Central en cuanto a la cuestión que aquí nos plantea el recurrente, en su reciente resolución de 24-04-2013 (RG 4311/11) llegando a las siguientes conclusiones:

<<Lo anterior impone entrar a examinar la cuestión de fondo planteada por el interesado, esto es, las consecuencias jurídicas que el otorgamiento por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de la suspensión de la deuda tributaria exigida a H..... SA, pueda tener en la posterior liquidación practicada en sede de uno de sus socios, como aquí lo es el reclamante. Y tal análisis de fondo no sólo se impone en atención a la jurisprudencia antes recordada, sino a la propia pretensión del reclamante recogida en

el presente recurso de alzada, quien, insistiendo en sus argumentaciones jurídicas tantas veces aquí citadas, sitúa el debate en la cuestión de fondo, instando la anulación de la liquidación de 27 de mayo de 2010 por resultar aquella improcedente; así, sostiene que, "estando clarísimo dentro del supuesto en que la suspensión ha sido concedida en vía jurisdiccional, habiéndose aportado prueba que demuestra este extremo, que ha sido ignorada por completo en la Resolución del TEAR de Cataluña que ahora se recurre, era y es evidente la total improcedencia y, por ende, nulidad, de la resolución de la Dependencia Regional de Inspección de fecha 27 de mayo de 2010".

QUINTO. Entrando en el examen de fondo de la cuestión aquí planteada, resulta indubitado a la luz de la reiterada jurisprudencia que citan tanto el reclamante como la resolución enjuiciada, que, la circunstancia que se encuentre impugnada la liquidación practicada en sede de la sociedad sujeta al régimen de transparencia fiscal (en la que se vienen a alterar las diferentes magnitudes a imputar a los socios de ésta), y, por ende, ésta no haya alcanzado firmeza, no es obstáculo alguno para la practica de las correspondientes regularizaciones en sede de los socios de aquélla.

Cuestión distinta es afrontar las eventuales consecuencias jurídicas que, el otorgamiento de suspensión en sede de la impugnación que se sigue frente a la liquidación practicada a la sociedad 'transparente', pueda tener en las regularizaciones a practicar en sede de los socios, a la vista de los elementos regularizados en sede de la sociedad 'transparente', y, en este sentido, sostiene el reclamante la imposibilidad de practicar estas últimas liquidaciones en tanto se mantenga aquella suspensión, todo ello con apoyo en la que se dice jurisprudencia del Tribunal Supremo, emanada de las sentencias citadas (las mismas en la que el Ato Tribunal argumenta que la no firmeza de la liquidación practicada a la sociedad transparente, no impide la regularización en sede del socio).

Así, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en la jurisprudencia en la que construye la adecuación a Derecho de las liquidaciones practicadas en sede de los socios aunque la previa liquidación a la sociedad 'transparente' no haya ganado firmeza, sostiene que (sentencia de 24 de septiembre de 1999, rec. nº 7501/94, reiterada posteriormente, entre otras, en sentencias de 17 de febrero de 2001, 25 de julio de 2000, o las mas recientes de 6 de abril de 2009 o 23 de diciembre de 2008):

"Los actos de determinación de la base imponible y de las retenciones y deducciones de las sociedades transparentes pueden ser obviamente provisionales o definitivos. Si son provisionales, lo serán también las correspondientes imputaciones a los socios, (...).

Si las actas incoadas a la sociedad transparente son definitivas, la imputación a los socios también lo será, pero en sede de éstas la liquidación será provisional o definitiva, según se haya ultimado la total comprobación de sus respectivos hechos imponibles.

Por supuesto, como ya hemos indicado los actos administrativos de determinación de la base imponible, de las retenciones y de las deducciones de las sociedades transparentes, imputables a los socios, son ejecutivos, y, por tanto, la imputación se produce, salvo que se haya otorgado la suspensión, en vía económico-administrativa o jurisdiccional.

Distinto por completo es que dichos actos (provisionales o definitivos) de determinación de la base imponible, retenciones y deducciones en sede de las sociedades transparentes, sean firmes o no. Si las sociedades transparentes no los han impugnado, devienen en firmes y consentidos y la correspondiente imputación a los socios ya no puede ser discutida al practicar a éstos la correspondiente liquidación provisional o definitiva del Impuesto sobre Sociedades, si el socio de la transparente es una sociedad, o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si es persona física.

Si las sociedades transparentes los han impugnado, que es el caso de autos, tales actos no son firmes, pero son ejecutivos, por lo que procede practicar las correspondientes imputaciones a los socios de los aumentos de la base imponible y de las posibles rectificaciones de las retenciones y deducciones, y la carencia de firmeza no debería doctrinalmente alterar en absoluto el carácter provisional o definitivo de las liquidaciones practicadas a los socios de la sociedad transparente, (...), ahora bien por razón de la conexión expuesta (imputación de resultados y de otros elementos tributarios) las liquidaciones de lo socios no son firmes respecto de tales imputaciones y de sus específicos efectos tributarios, pues si se estimasen los recursos presentados por las sociedades transparentes, habría que rectificar las liquidaciones practicadas a los socios. Nos hallamos en esta hipótesis ante la prolongación de la no firmeza, a las liquidaciones de los socios, las cuales se hallan en una situación de pendencia, derivada de la propia imputación de resultados controvertidos, con lo que patrocinamos a efectos puramente dialécticos lo que debió ser la redacción del artículo 122 de la Ley General Tributaria, a saber: «Cuando en una liquidación de un tributo la base se determine en función de las establecidas para otros, aquélla no será firme, hasta tanto estas últimas no adquieran firmeza» (...).

Se ha sombreado en **negrita** y subrayado aquella frase de la sentencia reproducida, reiterada en las posteriores, donde el reclamante sustenta y funda su pretensión anulatoria de la liquidación practicada el 27 de mayo de 2010, argumentando éste que, la salvedad que hace allí el Tribunal Supremo en la posibilidad de girar la

liquidación que corresponda a los socios aún no habiendo ganado firmeza la liquidación girada a la sociedad ("salvo que se haya otorgado la suspensión", dice literalmente), precisamente determina la nulidad de aquella liquidación de 27 de mayo de 2010 (confirmada por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña al resolver el incidente de ejecución), al haber otorgado por la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional la suspensión de la liquidación girada a H..... SA el 30 de noviembre de 2007, mediante el citado y transcrito auto de 23 de enero de 2008.

SEXTO. Frente a lo que sostiene el sujeto pasivo, valga anticipar que el criterio o parecer jurídico inferido de esas sentencias del Tribunal Supremo, que sostendría la imposibilidad de girar las correspondientes liquidaciones a los socios de haber mediado la suspensión en sede de la sociedad 'transparente', no constituye jurisprudencia que pueda completar el ordenamiento jurídico en los términos del artículo 1.6 del código Civil, toda vez que tal argumentación no constituye la razón decisiva del fallo de aquellas sentencias, no constituye la 'ratio decidendi' de las mismas, sino un pronunciamiento 'obiter dicta', como ya tiene recordado este Tribunal en sus resoluciones, entre otras, de 19 de mayo de 2010 (RG.2914/2009) y de 14 de julio de 2010 (RG.6612/2008).

A los efectos de lo recogido por el artículo 1.6 del Código Civil, la jurisprudencia ha venido exigiendo en estos casos la concurrencia de, al menos, dos sentencias, emanadas de la misma Sala, así como una sustancial analogía entre los hechos de aquéllas y los deducidos del asunto que se debate. Ahora bien, también ha destacado la jurisprudencia que el criterio jurídico que pretende elevarse o alzarse como Jurisprudencia ha de pertenecer a la 'ratio decidendi' de aquellas sentencias; no basta con la concurrencia de dos sentencias de la misma Sala, en el mismo sentido, sino que, además, es preciso que el criterio que pretende calificarse de Jurisprudencia ha de provenir de las razones que han resultado decisivas en el sentido del fallo de aquellas sentencias; han de constituir la denominada 'ratio decidendi' de las sentencias invocadas y no argumentos que, a mayor abundamiento u 'obiter dicta', se hubieran podido incluir o reflejar en tales sentencias.

Como recoge la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 25 de enero de 1988 (RJ 1988\427):

"Es harto sabido que para que la doctrina del Tribunal Supremo pueda estimarse jurisprudencia deben concurrir los siguientes requisitos: a) que sea doctrina reiterada al menos en dos sentencias; b) que se establezca al aplicar o interpretar la Ley, la Costumbre o los Principios Generales del Derecho; c) que tal doctrina haya sido utilizada como razón básica para adoptar la decisión contenida en las sentencias; d) que exista identidad entre los casos concretos o, al menos, una extraordinaria similitud o analogía" (el subrayado es de este Tribunal).

Más recientemente, en sentencia de 16 de mayo de 2003, recurso nº 2802/1997 (reiterada en la sentencia de la misma Sala de lo Civil de 22 de enero de 2010, recurso nº 2638/2005), recuerda el Tribunal Supremo que:

"Para que la jurisprudencia cumpla su función complementaria es necesario que posea los siguientes requisitos, según doctrina constante del Tribunal Supremo:

- Una cierta dosis de estabilidad de los criterios o doctrinas, manifestada en la reiteración de su utilización o aplicación.
- Es necesario que los criterios o doctrinas hayan sido utilizados como razón básica para adoptar la decisión («ratio decidendi»). No tiene, por consiguiente, valor de jurisprudencia las afirmaciones que el Tribunal Supremo puede haber hecho con carácter incidental o como argumentaciones subsidiarias o a mayor abundamiento («obiter dicta»)" (el subrayado es de este Tribunal).

Aclarado lo anterior, véase que cuando el Tribunal Supremo recoge en la citada sentencia de 24 de septiembre de 1999 (rec. nº 7501/94), aquel argumento invocado por el interesado, respecto de la imputación de la base imponible, de las retenciones y de las deducciones de las sociedades transparentes a los socios, "salvo que se haya otorgado la suspensión, en vía económico-administrativa o jurisdiccional", tal salvedad constituye argumentación a mayor abundamiento u 'obiter dicta', en tanto esta circunstancia no constituye un antecedente o hecho del proceso. En aquella sentencia el Tribunal Supremo juzga la pertinencia de practicar regularización en sede de los socios por las magnitudes regularizadas en sede de la sociedad 'transparente', cuando ésta ha interpuesto el correspondiente recurso contra el acuerdo de liquidación, esto es, cuando este último acuerdo no ha ganado firmeza, pero, en ningún caso, se establece como antecedente del caso ni como 'ratio decidendi' del debate, la existencia de la suspensión del acuerdo de liquidación practicado a la sociedad 'transparente'. Véase que el Fundamento Décimo de la referida sentencia de 24 de septiembre de 1999 concluye, argumentándose que:

"La Sala concluye que es procedente la imputación a la entidad «S., SA» (socio) del aumento de las bases imponibles de las sociedades transparentes «F. F., SA» y «B., SA», aunque tales aumentos no fueran firmes, por lo que debe rechazarse este quinto motivo casacional".

Iguals o similars conclusions se recogen sobre este extremu en las posteriores sentencias de la misma Sala que se hacen eco de aquel criteriu jurídicu vertidu en la sentencia de 24 de setiembre de 1999 (sentencias de 10 de julio de 2012, recurso nº 5880/2007; de 18 de junio de 2012, recurso nº 2683/2009; de 14 de mayo de 2012, recurso nº 4638/2009; de 11 de noviembre de 2010, recurso nº 547/2006 o de 6 de mayo de 2010, recurso nº 331/2005, por citar los más recientes).

No estandu así en presencia de Jurisprudencia que pueda completar el ordenamientu jurídicu, se impone examinar tal cuestión y, valga anticipar, las conclusiones de este Tribunal resultan contrarias a las sostenidas por el reclamante en sus alegaciones.

SEPTIMO. Cualquiera análisis al respecto de la cuestión que ahora nos ocupa, esto es, de la suspensión de la ejecución de un actu administrativu, debe partir o situarse en un contextu de respeto al principiu de presunción de validez de los actu administrativus (art. 57 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídicu de las Administraciones Públicas y del Procedimientu Administrativu Común) y de ejecutividad inmediata de estos (artículo 94 de la misma norma).

Dichu esto, huelga recordar que la normativa tributaria prevé la suspensión de “la ejecución del actu impugnado” (art. 233 de la Ley 58/2003, General Tributaria, bajo el epígrafe ‘Suspensión de la ejecución del actu impugnado en vía económico-administrativa’), suspensión ésta que se concederá con carácter automática si el interesado “garantiza el importe de dicho actu, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder”. Al margen de esa regla general, se establecen por la citada norma otros supuestos de suspensión mediante la presentación de garantías distintas a las establecidas por el preceptu, incluso sin la presentación de éstas, cuando “dicha ejecución” pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

Tal esquema se reproduce en el ámbito jurisdiccional (art. 129 y ss de la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa), previéndose igualmente la constitución de caución o garantía para evitar o paliar los perjuicios que pudiera derivarse de aquella medida cautelar.

Ahora bien, en cualquiera de aquellos ámbitos, administrativo o jurisdiccional, la suspensión que pudiera concederse tiene por objeto el actu administrativu que se enjuicia, que, en la generalidad de los casos, como el presente, tienen por objeto la exigencia de la obligación tributaria principal del obligado tributario, cual es el pago de la deuda tributaria, de ahí que esa medida cautelar, salvo los supuestos excepcionales tasados por la normativa, exijan el previo afianzamiento del crédito de la Hacienda Pública, mediante la constitución de depósito, aval o fianza personal, en los términos que detalla la norma. Y, como no podía ser de otra manera, la cuantía de aquel afianzamiento para la suspensión de la ejecución del actu administrativu de determinación de la deuda tributaria del obligado tributario, deberá alcanzar “el importe de dicho actu, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder”.

En el presente caso, el auto de 23 de enero de 2008 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, viene a otorgar la suspensión de la resolución de este Tribunal Económico-Administrativu Central, de la que resultó aquella liquidación girada por la Inspección de la Delegación de Canarias de la AEAT a la sociedad ‘transparente’ H..... SL, por importe de 1.647.668,54 € (siendo la cuota 1.147.353,86 € y los intereses de demora 500.314,68 €), de ahí que en el propio auto supedita aquélla a la constitución de garantía “en cantidad de 1.647.668,54 Euros, más los intereses de demora de esa cantidad”, que, se tiene por constituida al haberse prestado anteriormente ante la Administración.

El otorgamiento de aquella suspensión alcanza únicamente al actu administrativu objeto de la misma, que no es otro que el de determinación de aquella deuda tributaria de H..... SL, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1998-2001, por importe de 1.647.668,54 €. La interpretación pretendida por el reclamante, de ‘extender’ la suspensión de la liquidación practicada en sede de la sociedad ‘transparente’ a las liquidaciones de todos y cada uno de los socios, resultaría desde esta perspectiva una clara incongruencia en perjuicio de la Hacienda Pública, ya que, siendo la regla general para el otorgamiento de la suspensión el afianzamiento bastante de la deuda tributaria, ello supondría un enorme déficit de garantía o, lo que es lo mismo, el otorgamiento de suspensión sin mediar garantía alguna; piénsese que, en el presente caso, con una liquidación practicada a un socio que sólo ostenta una pequeña participación en H..... SA, se estaría concediendo la suspensión de una deuda de unos 180.000 € sin mediar garantía alguna que cubra aquel crédito de la Hacienda Pública.

La suspensión del ingreso de la deuda tributaria de H..... SA, en ningún caso alcanza a otros procedimientos administrativos que estuvieran instruyéndose o pudieran instruirse en el futuro, pues, lo contrario sería aceptar que la suspensión otorgada hace perder la validez al actu administrativu. Ni la Ley 58/2003, General Tributaria, ni su reglamento de desarrollo, contemplan preceptu alguno que extienda los efectos de la “suspensión de la ejecución del actu administrativu”, más allá del propio actu administrativu cuya ejecución se suspende, esto es, más allá de la deuda tributaria determinada en aquel actu administrativu objeto de suspensión. Frente a idéntica alegación y supuesto de hecho que ahora nos ocupa, valga decir que se pronunció la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su sentencia de 15 de febrero de 2012 (recurso nº 994/2008), sosteniendo, después de ratificar la procedencia de las liquidaciones giradas al socio de una sociedad ‘transparente’, aun no habiendo ganado firmeza la liquidación girada a esta última, que:

“No obstan ni impiden las anteriores conclusiones la circunstancia invocada en la demanda de que se haya acordado cautelarmente la suspensión de la ejecutividad de la liquidación girada a la sociedad A de que es socia la recurrente, pues tal suspensión ciñe sus efectos al ingreso de las cantidades resultantes de tal liquidación, como resulta de la regulación que de la suspensión se contiene en la LGT (actualmente, art. 233 de la LGT 58/2003) y, en particular, la detallada disciplina que contiene respecto de las garantías del importe suspendido” (el subrayado es de este Tribunal).

Véase que la literalidad de la normativa citada nos recuerda que la suspensión alcanza a “la ejecución del acto impugnado”, y, la ejecución del acto administrativo de determinación de la deuda tributaria de una sociedad ‘transparente’, se agota con la exigencia de dicha deuda al sujeto pasivo. Cuestión distinta es que, resultado de aquella liquidación practicada a la sociedad ‘transparente’, deban practicarse las correspondientes liquidaciones en sede de los socios de aquella, si las autoliquidaciones presentadas de su imposición personal no resultan ajustadas a Derecho.

El presente caso tiene como antecedente aquella resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de julio de 2007 (RG.2415/2005), que, en el recurso de alzada interpuesto por la representación de H..... SA, falló “anular en parte la resolución del TEAR de Canarias”, ordenando se dictase un nuevo acuerdo de liquidación de conformidad con lo allí expuesto. “En ejecución” de dicha resolución dictó la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de la Delegación de Canarias aquel acuerdo de 30 de noviembre de 2007, del que resultaba nueva liquidación de importe 1.647.668,54 €. Con ese acuerdo de 30 de noviembre de 2007 se daba completo cumplimiento a la resolución previa de este Tribunal; con ese acuerdo se agotaba la ejecución de aquella resolución, de ahí que la “suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa” (art. 233 de la Ley 58/2003), se agote con la no exigencia de aquella deuda tributaria a H..... SA por importe de 1.647.668,54 €, sin que puedan verse perjudicados o impedidos otros procedimientos que se sigan o deban iniciarse frente a los socios de aquella sociedad.

OCTAVO. Véase que, de la misma manera, el hecho que se impugne y se inste y obtenga la suspensión de cualquier acuerdo de liquidación practicado por la Administración frente a un sujeto pasivo, regularizando su situación tributaria, no impide la instrucción por la Administración del correspondiente expediente sancionador y, en su caso, imposición de sanción; en aquel procedimiento sancionador, la previa liquidación resulta acreditativa del elemento objetivo de la sanción a imponer, pero la suspensión de la liquidación alcanza únicamente a aquel acuerdo de liquidación, no a aquel otro procedimiento, sancionador, que se sigue frente al mismo contribuyente. Pero los supuestos que guardan verdadero paralelismo con el caso aquí tratado son más; véase la liquidación practicada por la Administración regularizando las bases imponibles negativas declaradas por un sujeto pasivo; la circunstancia de que aquella liquidación se halle recurrida, habiéndose instado y obtenido la suspensión, tampoco imposibilita que la Administración practique otras liquidaciones por aquellos otros periodos en los que el contribuyente aplicó aquellas bases imponibles negativas ahora regularizadas; este último supuesto ya ha sido analizado por este Tribunal en diferentes resoluciones, como la de 31 de enero de 2008 (RG.2122/2005), en la que este Tribunal se hacía eco del pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 30 de septiembre de 2004 (recurso nº 517/2002), en la que se plantea “si la minoración del saldo pendiente como consecuencia de la liquidación del año 1990 que se encuentra pendiente de resolución y suspendida tiene efectos en la liquidación del año 1991”, determina que, aún existiendo suspensión, la suspensión no destruye la presunción de validez de los actos administrativos, pronunciándose en los siguientes términos:

“Carece de virtualidad alguna, a los efectos pretendidos, el motivo de impugnación invocado, toda vez que la suspensión acordada de la ejecutividad de la liquidación girada a la parte por el ejercicio 1990, tiene efectos respecto del ingreso de dicha liquidación, pero no destruye la presunción de validez de los actos administrativos, y ello sin perjuicio de los ajustes que resultaran procedentes en la liquidación del ejercicio 1991, caso de que se anulara por sentencia firme la liquidación del ejercicio 1990”.

Tanto en el caso ahora analizado como en aquellos otros dos supuestos planteados, la obtención de la suspensión en la ejecutividad de un acto administrativo afecta exclusivamente al ingreso de la liquidación correspondiente, pero en ningún caso supone que el acto administrativo dictado por la Administración deje de ser válido y, con apoyo en el mismo, puedan dictarse otros acuerdos en el seno de otros procedimientos. Claro está que si finalmente aquel acuerdo de liquidación que está suspendido es finalmente anulado por el Tribunal que resuelve sobre su validez, ello determine la anulación de los posteriores acuerdos dictados sobre la presunción de validez de aquel primero, pero esta circunstancia justamente es la que viene a evidenciar lo ajustado a Derecho de este modo de actuar.

En su virtud,

ESTE TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

desestimarlos, en tanto la obtención de la suspensión de la liquidación practicada por la Inspección a la mercantil H..... SA, en nada perjudica el Derecho de la Administración a practicar las correspondientes liquidaciones con relación a cada uno de los socios de aquella sociedad sujeta al régimen de transparencia fiscal, entre los que se halla el sujeto pasivo ahora reclamante.

Cuarto:

Por otro lado, el Tribunal Supremo se ha pronunciado para casos semejantes al presente en sentido muy distinto al señalado por la parte actora. En efecto, en sentencia de junio de 2011 (recurso casación 431/2008), el Alto Tribunal dice:

“El hecho de que la regularización de la situación administrativa correspondiente a un determinado ejercicio conlleve consecuencias en ejercicios ulteriores no supone, como parece dar a entender «CANDEMAT», la obligación de esperar a que dicha regularización sea firme para poder trasladar sus consecuencias a esos periodos posteriores, con la finalidad de evitar el posible perjuicio del administrado que consiga demostrar que la regularización no se ajustaba a derecho. Si así se entendiera, cuando la Administración tributaria quisiera reflejar en los siguientes ejercicios los resultados de la regularización firme habría prescrito su derecho a liquidarlos, haciendo imposible dicho reflejo e inoperante, en todo o en parte, la regularización. Cuestión distinta es que, cuando la regularización practicada se considere contraria al ordenamiento jurídico, la Administración deba proceder al reestablecimiento de la situación, con las oportunas consecuencias en los ejercicios posteriores a los que hubiere afectado y las compensaciones pertinentes a fin de que el obligado tributario quede indemne.”

En este mismo sentido la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2011 (recurso de casación 2135/2009) manifiesta:

“Entiende la Sala de instancia, en contra de lo postulado por la parte, que ésta es la situación en que nos encontramos, ya que se ha regularizado provisionalmente la liquidación del ejercicio 1998 declarando excesiva la compensación de beneficios de ese ejercicio, con fundamento en la regularización practicada de los ejercicios 1993 a 1996 en que se redujeron las bases imponibles negativas declaradas por la entidad.

Por tanto la liquidación del ejercicio 1998 se ha determinado directamente en función de las bases establecidas en los ejercicios anteriores, siendo una liquidación consecuencia directa de la otra.

En este sentido y con independencia de que, según consta en el expediente, ambas liquidaciones se encuentran suspendidas, no cabe duda de que la Administración de Álava ha actuado correctamente al practicar liquidación provisional del ejercicio 1998, pues la comprobación inspectora respecto de la hoy recurrente se realizó en base a los datos y antecedentes de la sociedad que obraban ya en poder de la Administración y que permitían acudir a la comprobación abreviada, siendo así que la liquidación provisional practicada, según se hace constar expresamente en el apartado de Motivación, es debido a que no se han declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco al margen de la propuesta de liquidación provisional. En concreto: compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (art. 23 de la Ley 43/1995).”

También este TEAC se ha pronunciado en numerosas ocasiones en el sentido de las anteriores sentencias del T.S. en casos en los que una inspección tributaria eliminó bases imponibles negativas declaradas que, compensadas en ejercicios posteriores por el sujeto pasivo, dan lugar a una comprobación inspectora o gestora en la que se anula esa compensación realizada en base a las originarias bases negativas declaradas. En tales casos este Tribunal Central ha resuelto que, aun suspendida la ejecución de la liquidación inspectora que eliminó las bases imponibles negativas, es procedente la posterior liquidación basada en dicha eliminación. Las resoluciones de este TEAC recaídas en 25-06-2012 (RG 775/11), 27-06-2013 (RG 5862/10) y 06-02-2014 (RG 6763/11), por citar algunas de las más recientes, responden al indicado criterio.

Procede en consecuencia concluir, como indica el T.S. en su sentencia de junio de 2011 en parte trascrita, que no procede esperar a la firmeza de una regularización inspectora para trasladar los efectos de ésta a las liquidaciones practicadas por el sujeto pasivo en periodos impositivos posteriores. Y como dice la de noviembre de 2011, que no es obstáculo para ello el que la liquidación previa se encuentre suspendida.

Debe por tanto rechazarse la pretensión actora de nulidad de las liquidaciones impugnadas por el hecho de hallarse suspendidas las liquidaciones del impuesto de los ejercicios 2001 y 2002 que basaron aquéllas.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en el recurso de alzada número 4751/31 interpuesto por la entidad X, S.A.,

ACUERDA:

DESESTIMARLO, confirmando tanto la resolución del Tribunal Regional objeto del mismo como las liquidaciones impositivas subyacentes.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.