

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067181

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de julio de 2017

Vocalía 10.^a

R.G. 7828/2015

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Declaraciones/Autoliquidaciones/Liquidaciones tributarias. En general. Solicitudes de rectificación de autoliquidaciones derivadas de previos acuerdos de liquidación que tienen una incidencia directa en magnitudes declaradas en las autoliquidaciones de otro obligado tributario distinto de aquel al que se practicó la liquidación. Denegación de las solicitudes fundada en la falta de firmeza de los acuerdos de liquidación. La normativa reguladora del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones únicamente prevé la exigencia de firmeza en el supuesto contemplado en el art. 129.2 del RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), es decir, el supuesto de rectificación de autoliquidaciones de repercutidores de cuotas, instadas por quienes las soportaron, en casos de indebida repercusión del Impuesto, cuando se les hubiese denegado el derecho a deducir dichas cuotas por tal causa, exigiéndose la firmeza de dicha regularización. Fuera de dicho supuesto, no hay una norma que ampare la exigencia de firmeza del acuerdo de liquidación que constituye la causa de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones, siendo plenamente trasladable a este ámbito la doctrina del TEAC relativa a la posibilidad de la Administración de dictar liquidaciones provisionales de períodos posteriores, que tienen su causa en liquidaciones de períodos anteriores, aunque tales liquidaciones no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en ulteriores vías revisoras e incluso se haya suspendido su ejecución en dichas vías. Por lo tanto, no resulta procedente la desestimación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación con el único argumento de la no firmeza de la liquidación, basándose la solicitud de rectificación en los mismos fundamentos sobre los que la Administración ha sustentado su liquidación.

Ahora bien, si posteriormente el recurso o reclamación contra la liquidación primera es estimado en todo o en parte, la ulterior liquidación provisional que estimó la solicitud de rectificación habrá de ser posteriormente revertida, como consecuencia directa de la posterior sentencia o resolución que anulase el acto no firme que constituyó el fundamento en virtud del cual precisamente se estimó la solicitud de rectificación de la autoliquidación, debiendo dictar la Administración otra liquidación en ejecución de la propia sentencia o resolución, determinantes de circunstancias nuevas que habilitan corregir en sus justos términos el enriquecimiento injusto que aquella sentencia o resolución consagrarían en el contribuyente cuya solicitud de rectificación se atendió. **(Criterio 1 de 2)**

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Procedimiento de revisión. Debemos tener en cuenta que en los casos contemplados no concurre ninguno de los supuestos para acudir a procedimiento especial de revisión alguno para revisar la resolución estimatoria de la Administración de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones: no se trata de ninguno de los casos de nulidad de pleno derecho regulados en los arts. 217 de la Ley 58/2003 (LGT) y 47 de la Ley 39/2015 (LPAC); no se trata de un supuesto de declaración de lesividad, pues resulta conforme a Derecho la resolución estimatoria de la Administración de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones que se le hubieran formulado; evidentemente, no se trata de rectificación de errores materiales o de hecho; y finalmente, no estaríamos ante un supuesto de revocación, pues la revocación pretende expulsar del ordenamiento actos que eran desfavorables a los obligados tributarios y en este caso estamos ante una resolución que estimó su pretensión de rectificación de su autoliquidación, lo que como resulta obvio tampoco le generó indefensión ni incurrió en infracción alguna de norma legal. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120 y 217.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), arts. 126, 128, 129 y 130.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 47.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en el recurso de alzada ordinario interpuesto ante este Tribunal Económico Administrativo Central, por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTION TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº 37, (28020) Madrid, contra el fallo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, de fecha 28 de abril de 2015, recaído en la reclamación nº 28/18022/2012, interpuesta por la entidad **X...P..., SL** (NIF: ...) por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 21 de julio de 2011 la entidad **X...P..., S.L.** presentó escrito en el que solicita la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre sociedades (IS) del ejercicio 2006 debido a las actuaciones inspectoras desarrolladas respecto de la entidad **Y... S.L.**

En dicho escrito la entidad señala, en síntesis, lo siguiente:

1.-**X...P... SL** es una sociedad constituida como consecuencia de la escisión parcial de la entidad **Y... SL**. Esta escisión se acogió al régimen fiscal especial de fusiones y escisiones recogido en la Ley del Impuesto sobre sociedades.

Como consecuencia de la escisión, la sociedad **Y... SL** aportó a la sociedad **X...P... SL** el inmueble sito en Madrid, por su valor contable, 203.562,89 euros.

2.-**X...P... SL** es una sociedad sometida al régimen fiscal a efectos del Impuesto sobre sociedades patrimoniales y como consecuencia de la venta del inmueble sito en Madrid obtuvo, en el ejercicio 2006, una ganancia patrimonial gravada en la parte especial de la base imponible del IS al 15%, que supuso una cuota íntegra de 2.346.181,45 euros, resultando una cuota a ingresar de 2.351.279,17 euros.

La ganancia patrimonial generada por la transmisión fue determinada teniendo en cuenta el precio de venta (16.900.000 euros) menos el valor contable (203.562,89 euros), conforme a la valoración realizada en el proceso de escisión.

3.- Con fecha 29-04-2009 se iniciaron actuaciones inspectoras a la sociedad **Y... SL** con el fin de dilucidar la correcta o no aplicación del régimen fiscal de fusiones y escisiones aplicado en la escisión parcial de **Y... SL**.

Dichas actuaciones concluyeron determinando que no se daban los requisitos en la norma para la aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones y procediendo en consecuencia a incrementar la base imponible de **Y... SL** en el ejercicio 2004.

La base imponible fue incrementada en la diferencia del valor normal de mercado del elemento transmitido (9.370.000 euros según informe del Arquitecto de Hacienda) y 410.179,22 euros (el resultado de incrementar el valor contable del inmovilizado por el coeficiente de corrección monetaria).

4.- Como consecuencia de dicha corrección de valor del elemento transmitido y del incremento de la base imponible de la sociedad transmitente (**Y... SL**), la sociedad adquirente del inmueble (**X...P... SL**) deberá ajustar el valor del inmueble recibido, es decir, deberá incrementar el valor de adquisición conforme el valor del Arquitecto de Hacienda.

Por ello solicita:

- Se modifique el valor de adquisición del inmueble transmitido para ajustarlo al valor de mercado (9.300.00 euros), coincidente con la valoración del arquitecto de Hacienda.

- La devolución de ingresos indebidos por importe de 1.374.965,56 euros.

El 8 de marzo de 2012 la Oficina Gestora dicta acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2006 al entender que teniendo origen la solicitud en la liquidación realizada a la sociedad **Y... SL** y, resultando que contra dicha liquidación se ha interpuesto reclamación Económico-Administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), no procedía acceder a la rectificación de la autoliquidación de **X...P... SL** en tanto no se produjese un pronunciamiento del TEAC sobre la reclamación presentada.

Dicho Acuerdo se notifica a la interesada el 20 de marzo de 2012.

Segundo.

Disconforme con dicho acuerdo, el 21 de febrero de 2012 la interesada interpone, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid; se registra con el nº 28/018022/2012.

Puesto de manifiesto el expediente y tras formular alegaciones la interesada, el Tribunal Regional en sesión celebrada el 28 de abril de 2015, y fallando en primera instancia acuerda estimar la reclamación. Dicha resolución es notificada a la entidad interesada el 6 de mayo de 2015.

Tercero.

Contra el mencionado fallo, y haciendo constar que le había sido notificado en fecha 19 de junio de 2015, el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT, promovió, el 17 de julio de 2015, el recurso de alzada ordinario que nos ocupa. Junto al escrito de interposición del recurso se acompaña escrito de alegaciones en el que se fundamentan las pretensiones del Departamento de Gestión Tributaria.

Dado traslado a la interesada del contenido del recurso de alzada presentado por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria presenta el 8 de octubre de 2015 escrito de alegaciones en donde señala que al haberse corregido el valor del inmueble en la sociedad escindida si no se modifica también su valor en la beneficiaria se produciría una doble imposición. Y, consecuentemente un enriquecimiento injusto por parte de la Administración al haberse satisfecho impuestos en ambas partes en el IS. Hecho este contrario al ordenamiento jurídico.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico Administrativo Central, consiste en determinar si es ajustado a derecho la solicitud de rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2006 de la entidad **X...P...SL**, sociedad constituida como consecuencia de la escisión parcial de la entidad **Y...SL**, y cuyo fundamento es la regularización efectuada a la entidad a la entidad **Y...SL**.

El artículo 120 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula en su apartado 3 la rectificación de autoliquidaciones en los siguientes términos:

“Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.”

Los artículos 126 a 130 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, se dedican a regular el procedimiento para la solicitud de rectificación de autoliquidaciones.

El motivo por el que la entidad **X...P... SL** solicita la rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2006 se debe a que en la regularización practicada a la entidad **Y... SL** por el IS del ejercicio 2004 no se admite el régimen especial de fusiones y escisiones por lo que la operación de escisión realizada se valorará por su valor de mercado. En consecuencia la entidad transmitente integrara en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

El único motivo por el que la Administración desestima la solicitud de rectificación presentada y consecuente devolución de ingresos indebidos es que la liquidación efectuada a **Y... SL** no es firme ya que no existe un pronunciamiento del TEAC sobre la reclamación presentada.

El Director recurrente sostiene la corrección de la conclusión de la oficina gestora, manifestando, en síntesis, que la presunción de validez y ejecutividad son predicables solo respecto de cada acto administrativo pero sin posibilidad de extensión a un tercero, que ninguna norma prevé la extensión de efectos que la entidad pretende, y realza los efectos perversos que podrían derivarse de una eventual estimación de los recursos planteados por **Y...**

Destacar que la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la misma por **Y... SL** ante el TEAC ha sido resuelta en fecha 05-03-2014 con fallo desestimatorio. La resolución del TEAC ha sido recurrida ante la Audiencia Nacional, recurso nº .../2014, sin que al día de la fecha haya sido dictada Sentencia. En consecuencia, el acuerdo de liquidación correspondiente al IS del ejercicio 2004, que constituye el fundamento de la pretensión, no es firme.

Sin embargo tal falta de firmeza no impide la validez y eficacia de la liquidación. Así lo ha señalado, en contra de lo que el Director postula, este Tribunal en múltiples resoluciones. Ciertamente, la normativa reguladora del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones únicamente prevé la exigencia de firmeza en el supuesto contemplado en el artículo 129.2 del RD 1065/2007, es decir, el supuesto de rectificación de autoliquidaciones de repercutidores de cuotas, instadas por quienes las soportaron, en casos de indebida repercusión del Impuesto, cuando se les hubiese denegado el derecho a deducir dichas cuotas por tal causa, exigiéndose la firmeza de dicha regularización. Fuera de dicho supuesto, no hay una norma que ampare la exigencia de firmeza del acuerdo de liquidación que constituye la causa de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones.

Como resolución mas reciente cabe citar la de 16 de julio de 2015 (RG 2070/2011). En ella se citan a su vez otra de 25/05/2010. De esta última se extrae a su vez una recopilación de una pluralidad de resoluciones anteriores de distintas materias, en las que desde una perspectiva distinta pero en aplicación de los mismos principios, se ha confirmado la posibilidad de la Administración de dictar liquidaciones provisionales de períodos posteriores, que tienen su causa en liquidaciones de períodos anteriores, aunque tales liquidaciones no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en ulteriores vías revisoras e incluso se haya suspendido su ejecución en dichas vías.

Pues bien, de modo equivalente, viene sosteniendo este TEAC la incongruencia de que la Administración deniegue las rectificaciones de autoliquidaciones fundamentado en la falta de firmeza de las liquidaciones, de las que trae causa la solicitud del contribuyente.

Se dice así en las resoluciones:

" En relación con una cuestión que guarda una cierta vinculación con la planteada por la reclamante, tanto este Tribunal como la jurisdicción contencioso-administrativa se han pronunciado favorablemente sobre la posibilidad de la Administración de dictar liquidaciones provisionales correspondientes a períodos posteriores y que tienen su causa en acuerdos de liquidación correspondientes a períodos anteriores, en los que se han practicado regularizaciones que tienen una incidencia directa en magnitudes declaradas en dichos períodos posteriores, aunque los acuerdos de liquidación que constituyen la causa de dichas liquidaciones provisionales no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnados en ulteriores vías revisoras e incluso se haya suspendido su ejecución en dichas vías.

Así lo ha señalado este TEAC en relación con acuerdos de liquidación en concepto de IVA asimilado a la importación, que tienen su causa en otros acuerdos de liquidación en concepto de Impuestos Especiales que forman parte de la base imponible del IVA y que no son firmes por haber sido objeto de recurso o reclamación. A título de ejemplo,

podemos citar la resolución de 5 de febrero de 2003 (00/3475 y 3476/2001), que fue confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 3 de marzo de 2004 (Recurso 131/2003). La Audiencia Nacional considera que el hecho de que la liquidación de IVA esté subordinada, en cuanto a su propia validez y eficacia, a que sea confirmada la del Impuesto Especial, no determina que no pueda practicarse la liquidación del IVA. El TS confirma dicho criterio en Sentencia de 20 de enero de 2010 (RC 3649/2004), si bien anula el acuerdo de liquidación por IVA asimilado a la importación por haberse anulado el acuerdo de liquidación por el Impuesto Especial en el que tenía su causa.

En la misma línea se ha pronunciado este TEAC en relación con acuerdos de liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades de ejercicios posteriores, que tienen su causa en otros acuerdos de liquidación en concepto de Impuesto sobre Sociedades de ejercicios anteriores, en los que se eliminan créditos del Impuesto a aplicar en ejercicios futuros y que no son firmes por haber sido objeto de recurso o reclamación. A título de ejemplo, podemos citar la resolución de 31 de enero de 2008 (00/2122/2005), que fue confirmada por la Audiencia Nacional en Sentencia de 4 de julio de 2011 (Recurso 126/2008).

Éste mismo criterio se ha seguido en la resolución de 13 de abril de 2010 (00/2954/2006) en relación con una liquidación provisional en concepto de IVA de un período posterior, cuya único objeto es ajustar el saldo a compensar proveniente de períodos anteriores, al resultante de un acuerdo de liquidación en concepto de IVA correspondiente a un período anterior, que no es firme por haber sido objeto de recurso o reclamación. Mientras que en las resoluciones citadas en los párrafos anteriores resultaba de aplicación la Ley 230/1963, General Tributaria, en esta última resolución resultaba de aplicación la Ley 58/2003, General Tributaria. Lo mismo ocurre en el supuesto analizado en la resolución de este Tribunal de 27 de junio de 2013 (00/5862/2010), si bien en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

Así, en el FD 3º de la resolución de 13 de abril de 2010 (00/2954/2006), este TEAC señalaba:

TERCERO: En relación con la segunda de las cuestiones planteadas, esto es, la posibilidad de practicar liquidaciones correspondientes a períodos posteriores que tienen su causa en otra anterior correspondiente a períodos precedentes y que está siendo objeto de revisión en alguna instancia, no habiendo adquirido firmeza, debemos acudir, en primer lugar, a la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en cuyo artículo 56 se establece que “los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley”, añadiendo en el artículo 57 que “los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa”.

En la misma línea, el artículo 101 de la Ley 58/2003, General Tributaria, establece que podrán dictarse liquidaciones provisionales “cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente”.

Por tanto, aunque la resolución con liquidación provisional practicada por el ejercicio 2004 no fuera firme, toda vez que fue recurrida en vía administrativa, ello no es obstáculo para que la misma produzca efectos, ya que es ejecutiva.

Por tanto, el amparo normativo de dicho criterio es la ejecutividad, presunción de validez y eficacia de los actos administrativos (artículos 56 y 57 de la LRJPAC) y el carácter provisional que se atribuye a las liquidaciones por el artículo 101 de la LGT de 2003 (artículo 122 de la LGT de 1963) cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme.

Incluso, este Tribunal ha señalado en ocasiones anteriores (por todas, RG 613/06, de 5 de marzo de 2008; RG 2122/05, de 31 de enero de 2008) que, en caso de impugnación y suspensión de la ejecución del acto que constituye el origen, causa y fundamento de otros posteriores, los efectos de dicha suspensión no se pueden extender a evitar la regularización que proceda practicar en períodos posteriores y que es consecuencia de la regularización impugnada y suspendida. Es decir, la suspensión de los actos administrativos regulada en el artículo 233 de la Ley 58/2003 General Tributaria y en los artículos 39 y 43 del RD 520/2005 que aprueba el Reglamento en materia de revisión en vía administrativa, no impide que la liquidación suspendida, aun cuando no pueda ser ejecutada, pueda servir de fundamento a una liquidación posterior relativa a un ejercicio distinto.

Dicho criterio ha sido confirmado también por la Audiencia Nacional (Sentencias de 10-06-2004, recurso nº 881/2001; 11-06-2008, recurso nº 30/2007; 22-05-2009, recurso nº 145/2008) y por el Tribunal Supremo (Sentencias de 17-11-2013, casación nº 4626/2008; 23-01-2013, casación nº 4422/2009)

(...)

La única norma que, en el ámbito de la rectificación de autoliquidaciones, exige la firmeza del acto administrativo que constituye la causa de la rectificación, es la contenida en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 129 del Real Decreto 1065/2007. En concreto, en dicho apartado se establece lo siguiente:

«2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

A efectos del requisito previsto en el artículo 14.2.c).4.º del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se entenderá que el obligado tributario no tiene derecho a la deducción de las cuotas soportadas, cuando en un procedimiento de comprobación o inspección se declare que no procede la deducción de dichas cuotas por haber sido indebidamente repercutidas y el acto que hubiera puesto fin a dicho procedimiento hubiera adquirido firmeza.»

El artículo 129 establece las especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas. El requisito de firmeza se exige en el supuesto de un obligado tributario a quien se le ha denegado en un acuerdo de liquidación, el derecho a deducir cuotas repercutidas por haber sido indebidamente soportadas. El obligado tributario puede solicitar la devolución de dichas cuotas, iniciando un procedimiento de rectificación de las correspondientes autoliquidaciones del sujeto pasivo que le repercutió indebidamente el Impuesto. Tal y como señala el precepto transcrito, la devolución que pudiera tener su causa en dicha rectificación, no procederá en tanto no adquiera firmeza el acuerdo de liquidación en el que se hubiese denegado el derecho a deducir las cuotas por haber sido indebidamente soportadas.

No obstante, dicho precepto no resulta de aplicación en el presente caso. La reclamante lo que pretende es la rectificación de sus propias autoliquidaciones, consistente en la supresión de la regularización de las deducciones por bienes de inversión que efectuó en dichas autoliquidaciones. Por tanto, no se trata de cuotas indebidamente soportadas que se hubiesen ingresado por quien repercutió indebidamente, con ocasión de la presentación de sus autoliquidaciones.

En consecuencia, este TEAC no aprecia la existencia de un precepto normativo que ampare, en el presente caso, la exigencia de firmeza del acuerdo de liquidación dictado por la Inspección por el año 2006 y que constituye la causa por la que se desestima la solicitud de la reclamante.

Teniendo en cuenta, asimismo, la doctrina expuesta en este mismo fundamento de derecho, favorable a la posibilidad de la Administración de dictar liquidaciones provisionales correspondientes a períodos posteriores, que tienen su causa en acuerdos de liquidación correspondientes a períodos precedentes, aunque estos últimos no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnados en ulteriores vías revisoras e incluso se haya suspendido su ejecución en dichas vías, este TEAC considera plenamente trasladable dicha doctrina al presente caso.

....”

En otro supuesto próximo al aquí suscitado, en cuanto la liquidación de la que traía causa la petición del contribuyente había sido girada a un obligado tributario distinto, se alcanza similar solución. Se trata de la resolución de 17/03/2010, en cuyo FD Sexto se expone:

“En el presente caso la Inspección practicó las liquidaciones ya referidas en los Antecedentes en sede de la sociedad sujeta al régimen de transparencia fiscal XXX SL, en la fecha del 6 de junio de 2003, de la que habría resultado una cuota tributaria exigida de 2.585.218,72 €, al aumentar la base imponible del Impuesto sobre

Sociedades en la cifra de 1.228.983.433 Ptas, que se corresponde con el ajuste extracontable negativo no admitido por la Inspección.

En esa tesitura se hubiera debido “imputar, en todo caso” a los socios, en palabras del Tribunal Supremo, las magnitudes regularizadas en sede de la sociedad transparente. Véase que en este especial régimen de tributación, la ejecución del acto administrativo dictado en sede de la sociedad no se agota, en su caso, realizando las correspondientes actuaciones de recaudación de la cuota tributaria que haya aflorado, sino, y eso es lo importante en este régimen de tributación, imputando ‘en todo caso’ las bases imponibles y demás conceptos tributarios a los socios de aquélla, mediante las oportunas liquidaciones.

La ‘ejecutividad’ del acto administrativo dictado en sede de la sociedad (artículo 57 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), inviste a aquél de la presunción de validez, imponiéndose, salvo que mediara suspensión, su ejecución al contribuyente, es decir, exigiéndose una actuación administrativa en ese sentido. Recordemos que “la ordenación del sistema tributario se basa en ... los principios de ... generalidad” (artículo 3 de la Ley 58/2003, General Tributaria), y que tal como recogía la norma jurídica creadora de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (artículo 103 de la Ley 31/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1991), “la Agencia Estatal de la Administración Tributaria es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributaria estatal ... Corresponde a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria desarrollar las actuaciones necesarias para que el sistema tributario estatal ... se aplique con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios”.

En el presente caso, no habiéndose practicado liquidación alguna en sede de los socios tras la regularización realizada en sede de la sociedad transparente, habiendo recaído el pronunciamiento firme a ese respecto el 31 de julio de 2006 (fecha ésta en la se dice por el interesado recayó resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura en el expediente de reclamación nº 06/1961/03 y acumulada), y, habiéndose instado por el interesado en fecha 31 de julio de 2008 la solicitud de rectificación que nos ocupa, se impone anular el acto administrativo aquí impugnado, en tanto no puede oponerse inactividad alguna al sujeto pasivo cuando era obligación de la Administración Tributaria, según lo dicho, dictar las correspondientes liquidaciones en sede de los socios, a la vista de lo regularizado en sede de la sociedad transparente.

Por otro lado, tampoco cabría oponer firmeza o estado alguno en la situación tributaria del sujeto pasivo por lo que hace al IRPF del ejercicio 1999 dado que, en lo que afecta a las imputaciones con origen en sociedades transparentes, tiene reiterado el Tribunal Supremo la “prolongación de la no firmeza” de la liquidación de la sociedad, a la liquidación del socio; y, no puede oponerse en el presente caso que la inacción de la Administración al no haber practicado aquella liquidación pueda perjudicar al sujeto pasivo, toda vez que la “situación de pendencia” de la que habla el Tribunal Supremo cabría identificarla con la situación tributaria del contribuyente por aquel concepto y periodo (en lo que a estas imputaciones se refiere), haya mediado o no la práctica de liquidación administrativa posterior a su autoliquidación originaria.”

A continuación se cita otra resolución de este TEAC:

En análogos términos se ha pronunciado este Tribunal en Resolución R.G. 7270-08-50-IE, de fecha 03/03/2010, para un caso en el que, tras la firmeza, en este caso después de un último pronunciamiento del Tribunal Supremo, de la eliminación de la deducibilidad de un gasto por provisión por depreciación dotada en 1991, se planteaba la posibilidad de eliminar del ejercicio siguiente el ingreso por la recuperación de valor del activo previamente provisionado, resolviendo que: “En efecto, producida la sentencia del Tribunal Supremo el 19 de mayo de 2005, cuando la entidad presentó una declaración complementaria del ejercicio 2002 en 10 de febrero de 2006, en la que realizó un ajuste negativo al resultado contable como consecuencia de aquélla; así como cuando en el recurso de reposición contra la liquidación de dicho ejercicio por la Administración (recurso que presentó el 23 de julio de 2008) solicitó la devolución de ingresos que entendía pertinente, estaba en plazo hábil para hacerlo, pues obviamente su derecho a solicitar lo que en definitiva no era sino la plena ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo (confirmatoria, como se ha dicho, de otras resoluciones judiciales y administrativas anteriores), en cuanto efecto inescindible del fallo de éste (que no podía haber hecho pronunciamiento explícito sobre este punto porque el recurso se ceñía al acto liquidatorio del ejercicio 1991), no está sometido a plazo alguno en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, y por tanto, habiéndose interrumpido en su día por los sucesivos recursos la prescripción del derecho a liquidar de la Administración (arts. 66 y 68 de la LGT/2003)

y siendo corolario ineludible de la sentencia y de la propia liquidación de 1991 la actuación de la Administración en orden a completar la regularización efectuada, que debió hacer de oficio, tal como declarábamos en nuestro acuerdo de 28 de mayo de 2009, en lo que afectase a otros ejercicios, concretamente, a 1992 y 1993, lo único que ha de hacer ahora la Administración es acceder a lo solicitado salvo que detecte alguna inexactitud puramente aritmética en el cálculo de las cantidades a devolver solicitadas por la sociedad, supuesto en el que se procederá a su estricta corrección.”

Tercero.

Aduce el Director recurrente los efectos perversos que podrían derivarse de una eventual estimación del los recursos planteados por Y... .

A este respecto ha de observarse que este TEAC es consciente de los perjudiciales efectos que se seguirían para la Administración en una eventual estimación de los recursos interpuesto por el obligado tributario al que se giró la liquidación de la que trae causa la solicitud de rectificación estimada por el TEAR y frente a la que el Director se alza.

De producirse tal eventualidad, se invertirían las tornas y se produciría para la Administración los efectos que aquí denuncia para sí la entidad X..., en sus alegaciones frente al recurso del Director, en donde señala que al haberse corregido el valor del inmueble en la sociedad escindida si no se modifica también su valor en la beneficiaria se produciría una doble imposición. Y, consecuentemente un enriquecimiento injusto por parte de la Administración al haberse satisfecho impuestos en ambas partes en el IS.

En efecto, de anularse la corrección del valor del inmueble en la sociedad escindida, el enriquecimiento injusto se generaría en el contribuyente, X...P... SA, a quien se le habría estimado su solicitud de devolución sobre la base de una rectificación de un valor, posteriormente anulado.

Este TEAC ya abordaba una cuestión similar a la aquí suscitada en resolución de 26/04/2012. En ella estimaba un recurso extraordinario de revisión del Director del Departamento, considerando la sentencia de la Audiencia Nacional -en el momento en que se declaraba firme por el Tribunal Supremo, al declararse desierto el recurso del Abogado del Estado- documento esencial que, al generar la eventualidad que se acaba de describir, propiciaba que la Administración pudiera recuperar el importe que tras dicha sentencia resultaba ser indebidamente devuelto.

Aunque dicha resolución ha sido anulada por la Audiencia Nacional en sentencia de 09/07/2015, en atención a la extemporaneidad del recurso, añadiendo “que una sentencia judicial no tiene la condición de documento a los fines revisorios” , que duda cabe que la situación planteada sigue requiriendo una solución.

El fundamento de ello se advierte en los razonamientos que este TEAC vertía en la referida resolución y que son válidos aunque el recurso extraordinario de revisión no sea la vía de solución sino otra.

Se describe así:

“De la conjunción de estas correcciones con el efecto de la ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional, que repone como marco correcto el contemplado por el contribuyente, se llega a la situación que el Director del Departamento “denuncia”; con toda razón porque la tributación que la Inspección había llevado a cabo en la regularización en sede de la transmitente por el diferencial desde el valor contable de los bienes adjudicados a I...N...O...SL hasta el valor de mercado, quedaba sin efecto, al considerar aplicable la Audiencia Nacional el régimen especial; y, por consiguiente, restablecidas las premisas que habían servido de base a la autoliquidación 2001 de la interesada, la devolución solicitada y hecha efectiva por la Administración, en atención a la doble imposición antes señalada, quedaba sin causa, al desaparecer dicha doble imposición. Por decirlo de un modo gráfico, la corrección de la doble imposición que el acuerdo de 2.03.2010, en ejecución de la resolución TEAC había realizado, ha propiciado un enriquecimiento injusto para la entidad receptora. Y lo mismo puede decirse de las correcciones hechas por la Inspección en las bases de 2003 y 2004 en las regularizaciones posteriores.

En este sentido, resulta paradójico y valga la expresión, clama la justicia tributaria, que tal enriquecimiento injusto del obligado tributario se ha producido como consecuencia del diligente funcionamiento de la Administración tributaria. El Tribunal Central hizo en la resolución, que deviene incorrecta como consecuencia del documento aparecido, un ejercicio de coherencia, como demanda la Audiencia Nacional en sentencia de 22 de marzo de 2012. En ella, en un supuesto en que, como consecuencia de una regularización inspectora se abocaba al contribuyente

a un doble gravamen, por no haber realizado la Inspección el ajuste pertinente en un ejercicio y confirmarlo así el TEAC, manifiesta la Audiencia Nacional que :

“Es de añadir, al margen de todo lo expuesto con anterioridad, que el TEAC bien pudo examinar la cuestión y verificar si la denunciada situación de doble tributación -debido a los desajustes a que se ha hecho referencia-, se había producido o no, resolviendo al respecto, sin que le sea lícito escudarse, para no abordar la cuestión, en la falta de información que se poseía al respecto (...), ni tampoco sea aceptable que la razón insinuada para negar la razón a la recurrente en este punto o, al menos, examinarlo en cuanto al fondo, sea la de que la regularización correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1995 a 1997 estuviera entonces pendiente de fallo en la Audiencia Nacional, que no es motivo bastante para dejar de advertir la procedencia del ajuste negativo interesado en relación con el ejercicio 2001, sin perjuicio de las modificaciones que procedieran si las sentencias dictadas en relación con aquellos ejercicios hubieran tenido un signo diferente al que tuvieron en su día.”

Pues bien, precisamente en la resolución de 8-10-2008 este TEAC actuó del modo preconizado por la referida sentencia de la Audiencia Nacional, evitando la doble imposición que, de otro modo, se hubiera propiciado a la reclamante. Como consecuencia de la posterior sentencia de la Audiencia Nacional de 23-9-2010, aquí invocada como documento esencial, se invierte la situación y lo que entonces devenía, en palabras de la Audiencia Nacional, en “una situación material de injusticia fiscal, en tanto que permiten la doble tributación, en ejercicios distintos, de un mismo ingreso, con menoscabo de los principios constitucionales de la capacidad económica y de justicia tributaria (artículo 31.1 CE).”, ahora ha consagrado una situación material de injusticia fiscal opuesta, al permitir una doble devolución a la interesada, con menoscabo de los mismos principios constitucionales.”

Por otra parte, debemos tener en cuenta que en los casos contemplados no concurre ninguno de los supuestos para acudir a procedimiento especial de revisión alguno para revisar la resolución estimatoria de la Administración de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones: no estamos ante ninguno de los casos de nulidad de pleno derecho regulados en los artículos 217 de la LGT y 47 de la LPAC; no se trata de un supuesto de declaración de lesividad, pues en los fundamentos anteriores hemos razonado precisamente sobre la procedencia y conformidad a Derecho de la resolución estimatoria de la Administración sobre las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones que se le hubieran formulado; evidentemente no se trata de rectificación de errores materiales o de hecho; y finalmente no estaríamos ante un supuesto de revocación, pues la revocación pretende expulsar del ordenamiento actos que eran desfavorables a los obligados tributarios y en este caso estamos ante una resolución que estimó su pretensión de rectificación de su autoliquidación que como resulta obvio tampoco le generó indefensión ni incurrió en infracción alguna de norma legal.

Así las cosas, la solución a la situación descrita puede hallarse en el propio seno de las resoluciones citadas en el FD Segundo y sobre la base de los mismos principios que fundamentaban el criterio de la posibilidad de la Administración de dictar liquidaciones provisionales de períodos posteriores, que tienen su causa en liquidaciones de períodos anteriores, aunque tales liquidaciones no hayan adquirido firmeza y correlativamente del criterio de la improcedencia de que la Administración deniegue las rectificaciones de autoliquidaciones fundamentado en la falta de firmeza de las liquidaciones de las que trae causa la solicitud del contribuyente.

Una vez admitida la rectificación de la autoliquidación solicitada por el contribuyente, estimada por el TEAR, en aplicación, según se ha expuesto, del criterio de la jurisdicción contenciosa, que postula la congruencia de la Administración, se girará una liquidación provisional, en aplicación del artículo 128 del RGGI, a cuyo tenor:

1. El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.”

Así pues, esta liquidación provisional habrá de ser posteriormente revertida como consecuencia directa de la posterior sentencia o resolución que anulase el acto no firme que constituyó el fundamento en virtud del cual precisamente se estimó la solicitud de rectificación de la autoliquidación y por lo tanto habrá de ser dictada en ejecución de la propia sentencia o resolución, determinantes de circunstancias nuevas que habilitan corregir en sus justos términos el enriquecimiento injusto que aquella sentencia o resolución consagrarían en el contribuyente cuya solicitud de rectificación se atendió.

Cuarto.

En atención a lo expuesto en el Fundamento de Derecho Segundo, y por razón de congruencia y seguridad jurídica procede declarar improcedente la denegación de la solicitud de rectificación formulada por la entidad **X...P...SL**, confirmando, pues, la resolución del TEAR recurrida.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA

DESESTIMARLO, confirmando la resolución del Tribunal Regional recurrida.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.