

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067287

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 11 de mayo de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 239/2014

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición de dividendos. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Incompatibilidad. La entidad había presentado su declaración del IS aplicando la deducción por reinversión. Mediante una comprobación limitada de carácter parcial se denegó la deducción por reinversión y ante la alegación de que se aplicase la deducción por doble imposición contestó que no cabía atender su solicitud dado el carácter parcial de la comprobación. La entidad presentó una solicitud de rectificación de su autoliquidación para aplicar la deducción por doble imposición, que fue denegada porque se requiere que la reclamación fuese firme o el desistimiento y, por otro lado, la entidad ejercitó una opción en su declaración que no puede rectificarse salvo en el periodo reglamentario de declaración. Sin embargo la reclamación respecto a la deducción por reinversión fue estimada, siendo aplicable la deducción por reinversión. No obstante, la entidad sostiene que ante la incompatibilidad entre las dos deducciones, la de doble imposición es prioritaria. La Administración no accede a rectificar la declaración y aplicar la deducción por doble imposición por el único motivo de que previamente había confirmado la aplicación de la deducción por reinversión. A este respecto, es clara la concurrencia de los requisitos para aplicar la deducción por doble imposición. El TEAR se negó injustificadamente a resolver en una unidad de acto ambas reclamaciones, pese a que se había solicitado su acumulación. Por ello, se estima el recurso y se anula la resolución impugnada, siendo aplicable la deducción por doble imposición.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 119.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 30 y 42.

PONENTE:*Don Fernando Román García.*

Magistrados:

Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000239 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02949/2014

Demandante: CAV, S.L.

Procurador: FRANCISCO MIGUEL VELASCO MUÑOZ- CUELLAR

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a once de mayo de dos mil diecisiete.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº 239/2014 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D. Francisco Miguel Velasco Muñoz-Cuellar, en nombre y representación de CAV, S.L., frente a la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de Madrid en materia de Impuesto sobre Sociedades (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho) siendo ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, con fecha de 4 de junio de 2014 el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamando el expediente administrativo, fue entregado a dicha parte actora para que formalizara la demanda.

Segundo.

En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 8 de septiembre de 2014, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados.

Tercero.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la demanda mediante escrito presentado el 11 de septiembre de 2014 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

Cuarto.

No habiéndose solicitado el recibimiento del pleito a prueba, las partes, por su orden, concretaron sus posiciones en sendos escritos de Conclusiones, quedando los autos pendientes para votación y fallo.

Quinto.

Mediante providencia de esta Sala de fecha 25 de abril de 2017, se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 27 de abril de 2017, fecha en el que se deliberó y votó, habiéndose observado en su tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

Objeto del recurso.

Es objeto de impugnación en este recurso el acuerdo dictado por el TEAC el 6 de febrero de 2014, en virtud del cual se desestimó el recurso de alzada interpuesto por CAV, S.L. contra resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 19 de enero de 2012, recaída en la reclamación económico-administrativa nº 08/04887/2009, promovida contra acuerdo desestimatorio de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004 dictado el 10 de marzo de 2009 por la Dependencia Regional de Inspección de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, sede Cataluña.

Segundo.

Antecedentes relevantes para la delimitación de la cuestión controvertida .

Para la resolución del presente recurso debemos tener en cuenta los antecedentes que, resumidamente, pasamos a exponer, reflejados también en la resolución impugnada.

1) La entidad recurrente se aplicó en su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2004 una deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Esta deducción fue cuestionada por la Inspección en el procedimiento inspector incoado en 2006 (ampliado en 2007 respecto de la deducción del artículo 42 aplicada en 2004), dictándose acuerdo liquidatorio que excluía la aplicación de dicha deducción. Asimismo, se dictó acuerdo sancionador derivado del anterior.

Recurridos los acuerdos anteriores, el TEAR de Cataluña dictó el 19 de enero de 2012 resolución estimando la reclamación nº 08/00044/2008 interpuesta por la entidad y anulando los acuerdos impugnados, de liquidación y de sanción, " reconociendo, en su caso, el derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado y sus correspondientes intereses ".

En dicha resolución el TEAR señalaba respecto a la deducción por doble imposición interna lo siguiente:

" 4.-En segundo lugar, y entrando en las cuestiones de fondo, la recurrente aduce, como una cuestión previa a resolver, la procedencia, o no, de la deducción por doble imposición interna de dividendos abogando al derecho del contribuyente a solicitar la rectificación de sus declaraciones-liquidaciones y deber del actuario de rectificar los errores cometidos por el contribuyente.

La Inspección, al respecto responde:

"(...) la presente comprobación tiene carácter parcial al limitarse a comprobar la <<Plusvalía obtenida en 2001, reinversión de bº y el mantenimiento de la misma. Obligaciones de reversión e integración en la BI derivadas del ajuste por reinversión. Ajustes IS/2002 derivados reinversión y deducción art. 42 aplicada 2004.>> Ante esta

actuación de carácter parcial, en el plazo de 15 días desde la notificación del inicio de actuaciones, el obligado tributario podía solicitar que dichas actuaciones tuvieran carácter general (art. 149 de la Ley 58/2003), pero, en ningún caso puede solicitar otro tipo de actuaciones.

Así pues, las actuaciones de comprobación e investigación no afectaron a todos los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación, sino únicamente a las operaciones de deducción por reinversión, por lo que, la Inspección no puede, en este procedimiento entrar a valorar la aplicabilidad de la deducción por doble imposición."

Pues bien, teniendo en cuenta, que el obligado tributario presentó su declaración-liquidación del ejercicio 2004 sin la aplicación de la citada deducción, y que la aplicación de la misma no ha sido objeto de comprobación por la Inspección, tal y como ella misma señala, no corresponde a este Tribunal, como órgano de revisión, entrar a valorar la procedencia o no de la referida aplicación" .

Y terminaba el TEAR su fundamentación señalando:

" 7.- Finalmente, añadir, que este Tribunal ha resuelto la Reclamación nº 08/04887/2009, relativa a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2004, en la misma fecha que la presente, dando lugar a una resolución estimatoria en parte, que anula el acto impugnado en aquélla y ordenando a la Oficina Gestora que practique las actuaciones que resulten necesarias para la aplicación, o no, de la deducción por doble imposición de dividendos solicitada por la recurrente, atendiendo, a su vez, a lo establecido en la presente resolución ".

2) El 23 de mayo de 2008 la entidad solicitó la rectificación de su declaración-liquidación correspondiente al ejercicio 2004, estimando que procedía la aplicación respecto de dicho ejercicio de una deducción por doble imposición interna (así como la devolución de los ingresos indebidos, junto con sus correspondientes intereses de demora) que, a su vez, hacía improcedente -por incompatibilidad- la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios originalmente aplicada en su autoliquidación correspondiente a 2004.

Esta solicitud fue rechazada por la Inspección y luego por el TEAR, el cual desestimó la reclamación nº 08/04887/2009 interpuesta por la entidad en resolución de 19 de enero de 2012, en la que se establecía:

"4.- La Administración deniega la rectificación de la autoliquidación basándose en que "en tanto no adquiera firmeza el acto administrativo de liquidación impugnado o bien se produzca el desistimiento por parte de la entidad sobre su reclamación económico-administrativa, no procede acceder a la rectificación de su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2004, tanto en lo relativo a la procedencia de la deducción como en la exactitud de su cuantía".

Este Tribunal no puede compartir tales argumentos, toda vez que ni la Ley 58/2003, ni el Real Decreto 1065/2007, ni norma alguna, condiciona la rectificación de la autoliquidación a que las actas y los correspondientes acuerdos de liquidación en los que se basa o en los que mantenga relación la petición de rectificación hayan ganado firmeza.

No obstante la Administración en su Acuerdo Desestimatorio de Rectificación finalmente añade:

"Por otro lado, el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre , establece que las "opciones que según la normativa se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración.

En este sentido, el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, dispone en cuanto a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que «no se incluirá en la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición."

Por ello, este Tribunal entiende que la Administración sí entra a valorar la procedencia de la deducción discutida (art 30.5 TRLIS), puesto que analiza el ejercicio de opciones del artículo 119.3 de la Ley 58/2003 y concluye con la incompatibilidad existente entre la deducción del art. 30.5 TRLIS y la deducción del artículo 42 TRLIS.

5.- Dicho esto, y puesto que se ha resuelto la Reclamación nº 08/00044/2008, en la misma fecha que la presente, dando lugar a una resolución estimatoria que anula el Acuerdo de liquidación impugnado en aquélla, por lo que resulta procedente la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y dada la incompatibilidad existente entre ésta y la deducción del art. 30.5 TRLIS, objeto de la presente reclamación, procede

su desestimación confirmando el acto administrativo impugnado, rechazando, por lo tanto, la rectificación de la autoliquidación solicitada por el contribuyente".

3) La entidad presentó entonces -en fecha 14 de marzo de 2012- recurso de alzada ante el TEAC, acumulando en su reclamación la impugnación frente a las dos resoluciones dictadas el mismo día 19 de enero de 2012 por el TEAR.

El TEAC rechazó tal acumulación y separó las impugnaciones:

a) Por un lado, declaró la inadmisibilidad del recurso de alzada interpuesto contra la resolución estimatoria del TEAR de 19 de enero de 2012, dictada en la reclamación nº 08/00044/2008, que anuló los acuerdos de liquidación y sanción antes aludidos.

b) Y, por otro, desestimó el recurso de alzada interpuesto contra resolución del TEAR de 19 de enero de 2012, que había desestimado la reclamación nº 08/04887/2009, sobre rectificación de autoliquidación.

Este último acuerdo del TEAC es el que ahora se impugna en el presente recurso.

Tercero.

Alegaciones y pretensiones de la parte actora.

La parte actora alega en su demanda -en síntesis- que fue ella quien puso de manifiesto ante la Inspección la incompatibilidad de las dos deducciones (por reinversión de beneficios extraordinarios y por doble imposición interna), dado que, ex lege, las rentas que dan lugar a la aplicación de la deducción por doble imposición interna no pueden formar parte de la base de la deducción por reinversión, siendo prioritario el examen de la procedencia de la deducción por doble imposición.

Añade que la Inspección resolvió que la rectificación de la autoliquidación en cuanto a la posible aplicación de la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.5 del TRLIS solo podía llevarse a cabo tras la tramitación de un procedimiento de rectificación de autoliquidación que debía iniciarse a instancia de la entidad.

Por ello, la entidad inició un procedimiento de rectificación de autoliquidación, con solicitud de devolución de ingresos indebidos, estimando que la rectificación comportaba la aplicación de la deducción por doble imposición interna y la no aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, a tenor del TRLIS.

La solicitud de rectificación fue denegada por la Inspección, interponiendo la entidad reclamación ante el TEAR (nº 08/04887/2009) y solicitando su acumulación a la reclamación nº 08/00044/2008, puesto que ambas reclamaciones hacían referencia al mismo ejercicio (2004) del Impuesto sobre Sociedades.

El 28 de mayo de 2009, unos días después de interponer la segunda reclamación, la entidad presentó un nuevo escrito ante el TEAR a fin de clarificar cuál era su pretensión principal (procedencia de la deducción por doble imposición interna e inaplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios) y cuál la subsidiaria (analizar la procedencia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios solo para el caso de que el TEAR no reconociera la deducción por doble imposición interna).

El TEAR, sin embargo, dictó el mismo día 19 de enero de 2012 dos resoluciones, obviando lo solicitado por la entidad tanto respecto de la acumulación como de la prioridad que debía darse a la deducción por doble imposición interna, de manera que se pronunció de manera desfavorable a la solicitud de rectificación alegando que en la misma fecha se había dictado resolución que, en definitiva, confirmaba la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que era incompatible con la deducción por doble imposición interna, por lo que procedía desestimar la petición de la entidad.

Al notificar las citadas resoluciones, el TEAR señaló que, en el caso de la reclamación nº 08/00044/2008, cabía interponer recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Cataluña y, en el supuesto de la reclamación nº 08/04887/2009, cabía interponer recurso de alzada ante el TEAC.

Ello no obstante, la entidad decidió interponer contra ambas resoluciones, de forma acumulada, un único recurso de alzada ante el TEAC.

El TEAC desacumuló ambas reclamaciones y, en fecha 30 de abril de 2013, dictó resolución inadmitiendo por insuficiencia de cuantía el recurso de alzada relativo a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, es decir, el interpuesto contra la resolución estimatoria dictada por el TEAR de Cataluña (que anulaba los acuerdos de liquidación y sanción).

Finalmente, mediante resolución de 6 de febrero de 2014, el TEAC desestimó el recurso relativo a la deducción por doble imposición interna, justificando la desestimación en la incompatibilidad entre ambas

deducciones y al hecho de que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada había ganado firmeza, al confirmarse la resolución estimatoria dictada por el TEAR al respecto.

Con base en los hechos acaecidos, la parte actora sostiene que la resolución del TEAC debe ser anulada, por cuanto que siendo ambas deducciones incompatibles en los términos expresados, la deducción por doble imposición interna es prioritaria, como se deduce del artículo 42 del TRLIS y ha confirmado la DGT en su respuesta a la Consulta Vinculante nº 1.235/2004, de 13 de mayo, que señala que " esta incompatibilidad se resuelve dando prioridad a la deducción por doble imposición del apartado 5º del artículo 28 ", añadiendo que se cumplían en este caso los requisitos establecidos en el artículo 30.5 del TRLIS: el porcentaje poseído por CAV, S.L. en TECNICAS DE INSPECCION Y CONTROL, S.A. era superior al 5% (concretamente, el 35%), dicha participación se había mantenido por un periodo superior al año (desde 2001 hasta 2004) y, en relación a las reservas, considerando que CAV S.L. había poseído su participación de manera uniforme e ininterrumpida desde el año 2001, le resultó atribuible un 35% de los beneficios no distribuidos generados en los ejercicios 2002, 2003 y la parte correspondiente al beneficio corrido hasta la venta (por importe de 939.007,90 €).

Por todo ello, finaliza la demanda solicitando " se deje sin efecto la resolución del TEAC impugnada y, en su lugar, reconozca la procedencia de la deducción por doble imposición interna, esto es, ordene la rectificación de la declaración-autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2004, así como la devolución de los ingresos indebidos que asciende a 293.439,39 € (o a 199.098,21 € si ya se han ejecutado las resoluciones que anulan el acuerdo de liquidación), y de los intereses de demora que legalmente procedan ".

Las alegaciones y pretensiones defendidas en la demanda fueron después reiteradas por la parte actora en su escrito de conclusiones, en el que con carácter previo calificaba la contestación a la demanda como una " reproducción literal de la resolución del TEAC recurrida ", alegando que esa actitud procesal de la Abogacía del Estado ha sido asimilada al allanamiento en la SAN de 13 de noviembre de 2008 (recurso nº 291/2005) .

Cuarto.

Alegaciones y pretensiones de la parte demandada.

La Abogacía del Estado, en su escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la actora en términos sustancialmente coincidentes con los expresados en la resolución impugnada, solicitando la desestimación del recurso con imposición de costas a la parte actora. Y, en su escrito de conclusiones, solicitó que se tuviera por reproducida la súplica de su escrito de contestación a la demanda.

Quinto.

Delimitación de la cuestión controvertida .

La cuestión controvertida, por tanto, se contrae a determinar si era o no procedente la rectificación solicitada por la parte actora respecto de su autoliquidación del ejercicio 2004.

Y al respecto podemos constatar que el único motivo por el que no accede a ello la Administración es porque previamente había confirmado la procedencia de la aplicación en dicho ejercicio de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, que resultaba incompatible con la deducción para evitar la doble imposición interna, cuya aplicación pretende la demandante.

Pues bien, no encontramos razón alguna que justifique en este caso el proceder de la Administración, ni el de los Tribunales Económico-Administrativos Regional y Central.

A este respecto, es clara la concurrencia de los requisitos exigidos por el artículo 30.5 del TRLIS para practicar la deducción por doble imposición interna -como se infiere del Fundamento Segundo de la resolución del TEAC-. Y, además, no existía obstáculo definitivo para poder examinar con carácter prioritario la procedencia de la aplicación de esta deducción a los efectos previstos en el artículo 42.5 del TRLIS (en su redacción aplicable a 31 de diciembre de 2004, que señala: " (...) No se incluirá en la base de la deducción la parte de la renta obtenida en la transmisión que haya generado el derecho a practicar la deducción por doble imposición "). Sin embargo, se ha dado prioridad a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Por otra parte, el TEAR se negó injustificadamente a resolver en unidad de acto las dos reclamaciones interpuestas por la entidad pese a que, con toda lógica, ésta había solicitado su acumulación. En lugar de ello, el TEAR dictó el mismo día -19 de enero de 2012- dos resoluciones, dando prioridad al examen relativo a la procedencia de la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios sobre la deducción por

doble imposición interna, en lugar de resolver primero sobre la procedencia de aplicar ésta (que era el objeto principal de la solicitud de rectificación) y, en función de ello, como exige la ley, entrar a examinar después la posibilidad de aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, actuación que fue confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, el cual desacumuló expresamente ambos expedientes (como reconoce en la página 7 de su resolución).

Pues bien, teniendo en cuenta que la solicitud de rectificación se produjo en tiempo hábil (dado que no habían transcurrido aun cuatro años desde que se efectuó la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2004) y que concurrían los requisitos exigidos legalmente para autorizar dicha rectificación, debemos estimar el recurso y anular la resolución impugnada, así como los actos de los que trae causa, por no ser conformes a Derecho, y autorizar la rectificación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2004 en el sentido de aplicar la deducción por doble imposición interna y de dejar sin efecto la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios conforme a lo solicitado en el suplico de la demanda, esto es, con devolución de los ingresos indebidos (en cuantía de 293.439,9 € o, en su caso, de 199.098,212 €, si ya se hubiese ejecutado la resolución que anuló el acuerdo de liquidación) y abono de los intereses de demora que legalmente procedan.

Sexto.

Costas .

Conforme a lo previsto en el artículo 139 de la LJCA , procede imponer las costas a la Administración demandada, al haber sido desestimadas totalmente sus pretensiones.

Vistos los artículos citados y demás de pertinente y general aplicación,

EN NO MBRE DE SU MAJESTAD EL REY

LA SALA ACUERDA

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, en nombre y representación de CAV, S.L., contra el acuerdo dictado por el TEAC el 6 de febrero de 2014, antes indicado, anulando éste y los actos de los que trae causa por no ser ajustados a Derecho, autorizándose la rectificación solicitada respecto del ejercicio 2004 en los términos expresados en el Fundamento Quinto, con imposición de costas a la parte demandada.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.