

BASE DE DATOS DE Norma

Referencia: NFJ068501

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de noviembre de 2017

Vocalía 10.^a

R.G. 6748/2016

SUMARIO:

Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Devoluciones. Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. De ingresos indebidos. La Ley 58/2003 (LGT) -arts. 66 y 67- diferencia expresamente el derecho «de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación» del «derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías». Por su parte, el art. 68.3 de la misma norma, dispone que «el plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del art. 66 de esta Ley se interrumpe: a) por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación; b) por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase». En definitiva, que la liquidación provisional practicada por la Administración referente a la autoliquidación, y los recursos contra ella interpuestos no interrumpen el plazo para solicitar la rectificación de la autoliquidación y la consiguiente devolución de ingresos indebidos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67, 68, 213 y 221.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, visto el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por D. **Lx...**, actuando como en nombre y representación de **L, SA** con NIF ..., y domicilio a efectos de notificaciones en ..., BALEARES, ..., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Baleares de fecha 29 de julio de 2016, relativa a la reclamación **07/02535/2012** promovida contra el acuerdo de denegación de solicitud de devolución de ingresos indebidos dictado por la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Baleares, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 1991.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 15 de abril de 1996 la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Baleares dictó Acuerdo de Liquidación por el Impuesto sobre Sociedades y ejercicio 1991, derivado del acta de disconformidad **A02-**

En cuanto a los motivos de regularización consistieron, en síntesis, en los siguientes:

El obligado tributario vendió el 28/09/1989 un complejo turístico por importe de 850.000.000 pesetas, del que percibió 520.000.000 pesetas, que fue declarado junto con un plan de reinversión. Dicho plan fue incumplido al no haber reinvertido el obligado tributario el 25% del importe total del incremento de patrimonio, en los dos primeros años siguientes a la obtención de dicho incremento ni tampoco reinvertido el importe total de los cobros obtenidos por la venta del inmueble. De ello resulta un incremento de patrimonio a gravar, en 1991, de 277.432.298 pesetas.

Segundo.

Con fecha 22 de enero de 1998 la Dependencia Regional de Inspección Tributaria de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Baleares dictó Acuerdo de Liquidación por el Impuesto sobre Sociedades y ejercicio 1994, derivado del acta de disconformidad **A02-** El 8 de abril de 1998 el Inspector Regional resuelve rectificando la propuesta

de liquidación al haberse formalizado la misma sin tener en cuenta que en el ejercicio 1991 se extendió otra acta que afectaba a hechos íntimamente relacionados con los del ejercicio 1994.

En dicho acuerdo de liquidación se liquidó el incremento de patrimonio puesto de manifiesto por la resolución del contrato de compraventa del hotel, al no haberse efectuado el pago del precio aplazado.

Tercero.

El interesado interpuso sendas reclamaciones económico- administrativas ante el TEAR de Baleares contra los acuerdos de liquidación dictados, que fueron tramitados acumuladamente con los nº 07/1079/96 y 07/1571/96.

El TEAR, mediante Resolución de fecha 27 de julio de 2016, **estimó en parte** las reclamaciones interpuestas, en el siguiente sentido:

“1º Confirmar en todas sus partes la resolución de la Inspección, y consiguiente liquidación, relativa al ejercicio 1991, así como las posteriores actuaciones ejecutivas; y 2º Estimar parcialmente las actuaciones relativas al ejercicio de 1994, que deberán ser sustituidas por otra liquidación sobre una base imponible de 158.459.374 pesetas, con aplicación de los correspondientes intereses de demora e igual sanción del 60% de la cuota resultante”.

Cuarto.

Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, que lo desestimó mediante resolución de fecha 20 de julio de 2001, RG. 270/1999.

Quinto.

La reclamante interpuso frente a dicha resolución del TEAC recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional (nº .../2001), que dictó sentencia desestimatoria el 26 de febrero de 2004, acordando la confirmación de la resolución del TEAC.

Sexto.

No estando conforme con dicha sentencia de la Audiencia Nacional, interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo (nº .../2004), que lo inadmitió mediante sentencia de 14 de enero de 2010.

Séptimo.

La reclamante presentó el 6 de julio de 2012 ante la Dependencia de Inspección de la AEAT escrito de solicitud de devolución de ingresos indebidos, exponiendo los antecedentes del caso y señalando que al haberse producido en 1994 la resolución del contrato de compraventa que determinó la liquidación por I/Sociedades 1991, *“procede la devolución de los ingresos indebidos generados como consecuencia de la liquidación practicada por el concepto tributario Impuesto sobre sociedades ejercicio 1991”*, junto con sus intereses correspondientes.

Octavo.

En fecha 22 de octubre de 2012, La Dependencia Regional de Inspección dicta acuerdo denegando la solicitud de devolución de ingresos indebidos, señalando que *“dadas las resoluciones administrativas y sanciones dictadas, no cabía reconocer ninguna devolución de ingresos indebidos, pues en ninguna de las resoluciones o sentencias se le reconoce al obligado tributario el derecho a una devolución indebida, sino que todas las resoluciones o sentencias con respecto a la liquidación del ejercicio de Sociedades 1991 son confirmatorias, dando la razón a la Inspección ...”*

Noveno.

Disconforme la interesada con el acuerdo denegatorio, interpone reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Baleares, que es tramitada con el nº **07/2535/2012**.

El TEAR, mediante Resolución de fecha 29 de julio de 2016, desestimó la reclamación interpuesta, confirmando el acto administrativo impugnado. El fallo fue notificado en fecha 4 de agosto de 2016.

Décimo.

Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR, interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 2 de septiembre de 2016, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

Primera: Que se ha ido interrumpiendo la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos a través de los diferentes recursos y sus notificaciones de manera que es sólo a partir del momento de la inadmisión del recurso de casación, 14 de enero de 2010, cuando se fijan las bases impositivas previas de los ejercicios 1991 y 1994, y cuando pudo solicitar la devolución de los ingresos indebidos. Al efectuarlo en el plazo de 4 años (6 de julio de 2012) considera que no es aplicable la prescripción.

Segunda: Los Tribunales de Justicia se han manifestado sobre la procedencia o no de las liquidaciones efectuadas, sin que ello afecte a la posible devolución de los ingresos indebidos solicitados por la entidad.

Tercera: Las liquidaciones efectuadas a la entidad referidas a los ejercicios 1991 y 1994 se calificaron de provisionales y alcanzaron firmeza como tales, pero las resoluciones judiciales no afectaron a las liquidaciones definitivas correspondientes a los citados ejercicios y concepto tributario.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada en el que la cuestión a resolver consiste en determinar si procede o no la devolución de ingresos indebidos solicitada por la recurrente.

Segundo.

En primer lugar es necesario traer a colación el artículo 221 de la LGT 58/2003, que dispone en su punto 1º que el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una DUPLICIDAD en el PAGO de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la CANTIDAD PAGADA haya sido SUPERIOR AL IMPORTE A INGRESAR resultante de un acto administrativo o de una liquidación.
- c) Cuando se hayan INGRESADO cantidades correspondientes a DEUDAS O SANCIONES tributarias después de haber transcurrido los PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Pues bien, en ninguno de los supuestos señalados puede encuadrarse la solicitud analizada en la presente reclamación, puesto que en la misma no se pone de manifiesto ni una duplicidad en el pago, ni un pago superior al liquidado por la Administración, ni un ingreso después de transcurrido el plazo de prescripción de la deuda tributaria, sin que tampoco nos encontremos ante una devolución que derive de la normativa del tributo.

El precitado artículo 221 en su apartado 2º añade que *cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1º antes analizado o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan*, precepto en el que tampoco cabe encuadrar el supuesto aquí analizado, ya que ni consta acto administrativo reconociendo la cuestionada solicitud de devolución ni la misma deriva de resolución administrativa o judicial, puesto que como efectivamente remarca la Inspección *en ninguna de las resoluciones o sentencias se le reconoce al obligado el derecho a una devolución indebida; sino que todas las resoluciones o sentencias con respecto a la liquidación del ejercicio de sociedades 1991 son confirmatorias*.

Es más, el artículo 213.3 de la LGT 58/2003, dispone que *"Cuando hayan sido confirmadas por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico administrativas."*

Pues bien, los efectos de las liquidaciones de los ejercicios 1991 y 1994 fueron analizados por la Inspección y confirmados por los Tribunales de Justicia, pronunciándose la Audiencia Nacional en los siguientes términos:

"SEXTO: Por último, considera la sociedad recurrente que los efectos de la cláusula resolutoria en relación con el ejercicio 1994, que es cuando se formaliza por incumplimiento de pago de los importes aplazados, son los derivados de una "disminución patrimonial", debiéndose reflejar así en la determinación de la base imponible de la liquidación correspondiente al ejercicio 1994.

Al abordar esta cuestión, se ha de retomar lo declarado en el Fundamento Jurídico Segundo de esta Sentencia en relación con los hechos impositivos diferenciados, que dan lugar a la liquidación del "incremento patrimonial" derivado de la venta, afluído en el ejercicio 1991, como consecuencia del incumplimiento del Plan de reinversión, y la liquidación del ejercicio 1994, en el que se da por resuelto el contrato de compraventa y la sociedad recupera el inmueble, incorporándolo a su patrimonio.

A primera vista, el no percibo de las cantidades aplazadas queda compensado con la incorporación patrimonial del complejo turístico, sin tener en cuenta el incremento de patrimonio producido en el ejercicio 1991 y ya liquidado como tal. Por ello, calificar el resultado de la aplicación de la cláusula resolutoria como de "disminución patrimonial" no es procedente, pues partiendo de la definición legal de "incremento o disminución de patrimonio", antes expuesta, al amparo de lo establecido en el art. 15., de la Ley 61/78, del Impuesto sobre Sociedades, la "alteración en la composición" de su patrimonio no revela el signo negativo que patrocina la sociedad.

Como declara la resolución impugnada, con el cumplimiento o ejecución de la referida cláusula y la incorporación al patrimonio de la sociedad del citado complejo turístico, hecho con trascendencia fiscal autónoma y separada de la compraventa celebrada, cuya repercusión fiscal fue objeto de tratamiento tributario, se produce un "beneficio" que se corresponde con el resultado diferido derivado de la compraventa liquidada en 1991.

Por ello, se han de confirmar las liquidaciones practicadas".

Así las cosas, en ningún momento se ha reconocido el derecho a la devolución de los ingresos indebidos alegada por la recurrente.

Por otra parte, aún en el caso hipotético de que existiera un ingreso indebido relacionado con la liquidación del ejercicio 1991, fundamentado en la resolución de la compraventa que tuvo lugar en el año 1994, el derecho a solicitar la devolución del mismo ha prescrito por cuanto las actuaciones realizadas ante los Tribunales están relacionadas con las liquidaciones practicadas, interrumpiendo el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, no así el derecho a solicitar la devolución.

Así, el artículo 66 de la LGT dispone lo siguiente:

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*

Por su parte, el artículo 67 de la LGT relativo al cómputo de los plazos de prescripción, establece:

1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:

En el caso a), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

En los tributos de cobro periódico por recibo, cuando para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no sea necesaria la presentación de declaración o autoliquidación, el plazo de prescripción comenzará el día de devengo del tributo.

En el caso b), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo.

En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado(...)."

En base a los citados artículos observamos que la Ley diferencia expresamente el derecho "de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación" del "derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías".

Por su parte, el art. 68.3 de la LGT dispone que "el plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del Art.66 de esta ley se interrumpe: a) por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación; b) por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase".

En definitiva, que la liquidación provisional practicada por la Administración referente a la autoliquidación, y los recursos contra ella interpuestos no interrumpen el plazo para solicitar la rectificación de la autoliquidación y la consiguiente devolución de ingresos indebidos.

Este criterio ha sido mantenido por este órgano revisor en resolución de 13/07/2017.

Así, en el caso aquí planteado las actuaciones realizadas ante los Tribunales interrumpieron la prescripción del derecho a liquidar, pero no del derecho a solicitar la devolución que fue ejercitado por la recurrente el 6 de julio de 2012 cuando se presentó escrito solicitando la devolución, una vez prescrito el citado derecho, por lo que no procede en este punto atender las pretensiones de la reclamante.

Finalmente señalar, respecto a la alegación planteada por la recurrente de que lo que realmente ha quedado firme es la liquidación previa, pero no la definitiva, este Tribunal no encuentra amparo legal a dicha observación.

Considera la recurrente que "atendiendo a que el Tribunal Supremo confirmó las citadas liquidaciones en fecha 14 de enero de 2010, convirtiéndolas en liquidaciones provisionales firmes, insistimos, al no tratarse de liquidaciones definitivas, la entidad solicitó la devolución de los ingresos indebidos teniendo en cuenta que las liquidaciones definitivas no habían devengado en firmes, y antes de que hubiese transcurrido el plazo de los 4 años que podría motivar la prescripción".

Hoy no ofrece dudas que cualquier actuación administrativa que tenga por objeto la comprobación, aunque sea parcial, de una obligación tributaria interrumpe la prescripción respecto de todos los elementos de la misma y no únicamente en relación con aquellos que hayan sido objeto de comprobación dando lugar a la liquidación provisional (entre otras, STS de 22 de marzo de 1999 y de 23 de mayo de 2006).

Pero como ya hemos expuesto anteriormente, lo único que se ha interrumpido ha sido el derecho de la Administración a dictar liquidación, no a solicitar la devolución de ingresos indebidos, y dado que lo que la recurrente solicita es la devolución de los ingresos indebidos procedentes de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1991, no podemos sino volver a incidir que a la fecha de la presentación del escrito de solicitud de devolución de los ingresos indebidos el derecho a solicitar la devolución se encontraba prescrito.

En definitiva, procede desestimar la pretensión de la interesada.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA:

DESESTIMARLO, confirmando la resolución impugnada y, en consecuencia, el acuerdo denegatorio de la solicitud de devolución de ingresos indebidos dictado.

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