

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072387

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de enero de 2019

Vocalía 3.^a

R.G. 3865/2016

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición interna. Deducción por doble imposición de plusvalías. En el caso analizado, la Inspección entiende que no proceden las deducciones realizadas por el obligado ya que el incremento neto global desde la fecha de adquisición de la participación es negativo, lo que determina que no exista base de deducción.

Pues bien, como afirma la Inspección, y así lo entiende también el Tribunal Central, el «incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación» que fija y determina la base sobre la cual calcular la deducción se determina teniendo en cuenta los resultados contables obtenidos por la participada durante el periodo de permanencia de las acciones en la participante -desde el ejercicio 2003 hasta el ejercicio de venta de las participaciones-, únicamente desde el ejercicio 2003 hasta el 2005, momento en el que tiene lugar la fusión por absorción -efectos de 1 de enero de 2006- como hace el obligado tributario; a este respecto, es particularmente relevante lo dispuesto en el último párrafo del art. 30.5 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) cuando establece que «la deducción prevista en este apartado no se aplicará respecto de la parte del incremento neto de los beneficios no distribuidos que corresponda a rentas no integradas en la base imponible de la entidad participada debido a la compensación de bases imponibles negativas».

La entidad defiende la aplicación de la deducción que corresponde argumentando que, sólo deben considerarse, a estos efectos, los resultados positivos de la entidad absorbida y no los negativos producidos con posterioridad a la absorción de ésta en la entidad absorbente, pero ello supone no tener en cuenta que la ley no establece, en ningún caso, esta diferenciación en el cálculo de la base de la deducción; tampoco de la sistemática que resulta de la aplicación del régimen especial previsto para las fusiones podemos extraer esta conclusión, ya que, igual que la renta a incluir en la base imponible, derivada de la transmisión de las acciones, se calcula teniendo en cuenta el período total, sin diferenciar qué parte de la renta se produjo antes y qué parte después de la fusión por absorción, de igual modo parece procedente calcular, a efectos de la deducción, un saldo neto de los resultados de la entidad participada teniendo en cuenta todo el período. Debemos tener en cuenta, como señala la entidad, resultado neto antes de la fusión y resultado neto después de la misma, pero agregando ambos importes para calcular así la base de la deducción, que es única.

En conclusión, a efectos de aplicar el límite de la deducción por doble imposición prevista en el art. 30.5 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) se tendrá en cuenta el incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación teniendo en cuenta los resultados contables obtenidos por la participada durante el periodo de permanencia de las acciones en la participante sin perjuicio de que, como consecuencia de una operación societaria -fusión- los títulos originales en una sociedad absorbida se hayan transformado en títulos poseídos en una sociedad absorbente. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 25.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 140, 156, 188, 209, 217 y 239.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 190.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 30 y 90.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha resuelto las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, ha interpuesto la entidad **X INVERSIONES, SL.**, con NIF ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ... (Guadalajara), actuando en su nombre y representación Don **Fx...**, contra los siguientes acuerdos dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Castilla La Mancha:

- Acuerdo de Liquidación, nº de referencia ..., por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010, de fecha 27 de abril de 2016, del que resulta una deuda a ingresar total por importe de 782.427,35 €.

- Acuerdo de Imposición de sanción, nº de referencia ..., en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010, de fecha 27 de abril de 2016, por la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, del que resulta una sanción a ingresar por importe total de 302.651,11 €.

- Acuerdo de Liquidación, nº de referencia ..., por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012, de fecha 27 de abril de 2016, del que no resulta deuda a ingresar.

- Acuerdo de Imposición de sanción, nº de referencia ..., en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012, de fecha 27 de abril de 2016, por la infracción tipificada en el artículo 195 de la Ley 58/2003, del que resulta una sanción a ingresar por importe total de 50.009,42 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 17 de septiembre de 2015 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter parcial de la situación tributaria de la entidad **X INVERSIONES, SL**, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2012, limitadas a *“la comprobación de la deducción por doble imposición interna del artículo 30 del TRLIS generada y/o aplicada por el obligado tributario en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios fiscales 2007 a 2012.”*

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó con fecha 17 de marzo de 2016 acta de disconformidad modelo A02 con número de referencia ... en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.

En la misma fecha de 17 de marzo de 2016 se formalizó el acta disconformidad ... en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012.

Presentadas alegaciones por la interesada, el Jefe de la Oficina Técnica dictó, el 27 de abril de 2016, notificado en 2 de mayo de 2016, acuerdo de liquidación **A23** - ... en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010, confirmando la propuesta inspectora practicando liquidación provisional de la que resultaba una deuda a ingresar por importe de 782.427,35 euros, de los que 605.302,21 euros correspondían a la cuota y 177.125,24 euros correspondían a intereses de demora.

El importe de la liquidación correspondiente a cada ejercicio es la siguiente:

	CUOTA	INTERESES DE DEMORA	TOTAL DEUDA
2007	13.232,08	5.176,15	18.408,23
2008	214.192,05	70.115,13	284.307,18
2009	319.077,72	88.538,96	407.616,68
2010	52.808,86	13.294,90	72.095,26

En la misma fecha de 27 de abril de 2016 se dictó el acuerdo de liquidación **A23** - ... en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012, no resultando deuda a ingresar, minorándose en 100.018,83 euros las deducciones pendientes de aplicación para ejercicios futuros. Dicho acuerdo se notifica al obligado en fecha 2 de mayo de 2016.

Segundo.

En los acuerdos de liquidación mencionados se recogen los hitos esenciales a considerar en el expediente:

1º. Dentro de los plazos legales “**X INVERSIONES SL**” (“**X**”) presentó las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos de 2007 a 2012, incluyendo unas deducciones por doble imposición interna de plusvalías por los siguientes importes:

- 2007: 13.232,08 €
- 2008: 214.192,06 €
- 2009: 325.087,85 €
- 2010: 71.865,10 €
- 2011: 0,00 €
- 2012: 0,00 €

En las autoliquidaciones correspondientes a 2011 y 2012 se declara una deducción por doble imposición interna de plusvalías pendiente de aplicación en períodos futuros de 100.018,83 euros.

2º. Con fechas de 19/09/2011, 15/11/2011, 22/03/2013 y 15/01/2014 recibe el contribuyente, de la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Guadalajara, seis notificaciones de trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional en relación a su IS de 2007 a 2012, que se fundamentan en considerar procedente reducir las deducciones aplicadas y las pendientes de aplicación y con las que se inician procedimientos de gestión tributaria de comprobación limitada.

3º. Dichas propuestas son confirmadas mediante liquidaciones provisionales notificadas al obligado en fechas de 01/12/2011 (en relación a 2007, 2008 y 2009), 18/06/2013 (en relación a 2010), 15/05/2013 (en relación a 2011) y 31/01/2014 (en relación a 2012).

4º. Con fechas de 14/12/2011, 10/07/2013, 13/06/2013 y 28/02/2014 el obligado tributario interpone reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla La Mancha contra las liquidaciones provisionales identificadas anteriormente. Por acuerdos del mismo de fecha 14/02/2015, se acumulan los seis expedientes en el nº 19/00021/2012.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla La Mancha, en fecha 30/03/2015, dicta resolución de la reclamación nº 19/00021/2012 y acumuladas acordando “en primera instancia, ESTIMAR las reclamaciones interpuestas y anular las liquidaciones recurridas”; estableciendo en su Fundamento de Derecho 4º que: “... Por tanto, en el ámbito de un procedimiento de comprobación limitada, no pueden examinarse los libros de contabilidad, es decir, el libro diario y el libro de inventarios y cuentas anuales.

Como se ha indicado en el fundamento 3º anterior:

a. La deducción discutida tiene por finalidad evitar la tributación en la sociedad transmitente de los beneficios que ya han tributado en la entidad participada.

b. La cuantía de la doble tributación viene determinada por el importe de las reservas netas contabilizadas, que han tributado por el IS de la sociedad participada y que figuran, como beneficio, en el precio de venta de las acciones o participaciones.

Y en el presente caso, exige:

a. La cuantificación las reservas netas de Z, imputables a X, hasta 31/12/2005, es decir, las dotaciones, los dividendos y los resultados contables.

b. La determinación de las reservas netas de R imputables a X, en la fecha de cada venta c. Un seguimiento de las distintas dotaciones en las dos sociedades, determinando su inclusión en los precios de venta, su distribución como dividendos o su destino a la compensación de pérdidas anteriores.

A juicio de este Tribunal, dichas determinaciones y seguimiento solo puede realizarse mediante el examen de la contabilidad social, y, en especial, del libro diario y de los balances de sumas y saldos incluidos en el libro de inventarios y cuentas anuales (artículo 28 del Código de Comercio).

Y dado que sólo puede hacerse en el seno de un procedimiento de inspección, deben anularse las liquidaciones recurridas.

Asimismo, en su Fundamento de Derecho 5º, señala el TEAR que: "5º. En cualquier caso, tras el estudio del expediente, este Tribunal considera conveniente manifestar:

a. La AEAT compara el incremento neto contable, hasta 31/12/2005, de reservas que han tributado por el IS (2.364.354,81 euros) y las bases imponibles compensadas en 2006 y 2007 (2.857.575,58 euros).

Es decir, resultados contables y resultados fiscales.

b. No hay dos resultados como mantiene X ya que se trata de una única venta y un único período de generación por aplicación el mencionado régimen especial de fusiones.

Hay un precio único de venta en el que inciden, de forma simultánea, las reservas con signo positivo y las pérdidas con signo negativo."

Tercero.

En los acuerdos de liquidación **A23 - ...** y **A23 - ...** mencionados en el anterior apartado PRIMERO se hacen constar los siguientes hechos que dan lugar a la regularización:

1º) Requerido el obligado tributario para que aportase (explicase) los cálculos realizados para cuantificar la cantidad deducida por doble imposición (diligencia de constancia de hechos nº 1 de 15/10/2015), el compareciente, en su correo electrónico recibido el 20/10/2015, después de dar las explicaciones que considera oportunas, adjunta hoja Excel con los cálculos que considera pertinentes, siendo su resumen que procede una deducción por doble imposición interna del artículo 30 LIS de 0,016600017 € por cada acción vendida.

2º) El obligado tributario (la sociedad **X INVERSIONES SL** con NIF: ...) tenía 3.123,33 acciones con valor nominal de 166.786,00 € (1/3 del capital) de la sociedad **Z PROYECTOS URBANÍSTICOS SL** (...) en el momento en que esta es absorbida (fusión por absorción) por **R Z SA** (...). Los efectos contables y fiscales de la fusión son desde 1 de enero de 2006. Las acciones recibidas por la fusión fueron 43.066.221 acciones valoradas en 91.300.388,00 euros. La fusión se acoge al régimen tributario establecido en el Capítulo VIII del Título VII del R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) por lo que, en este momento, no se tributa por la plusvalía generada y mantienen los derechos y obligaciones de las entidades absorbidas, en este caso el tratamiento fiscal de los beneficios no distribuidos.

3º) Según los datos que constan en las bases de datos de la AEAT, **Z PROYECTOS URBANÍSTICOS SL** (...) tiene resultados positivos desde el 2001, participando **X INVERSIONES, SL** en su capital desde el 2003.

4º) El artículo 30.5 del TRLIS establece que: "5. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general de gravamen o al tipo del 35 por ciento, se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación o al importe de las rentas computadas si éste fuere menor.

(.....)

La deducción prevista en este apartado no se aplicará respecto de la parte del incremento neto de los beneficios no distribuidos que corresponda a rentas no integradas en la base imponible de la entidad participada debido a la compensación de bases imponibles negativas".

5º) El importe de la deducción, establecido en el artículo 30.5 del TRLIS, es el resultado de aplicar el tipo de gravamen de la entidad transmitente a la base de deducción. Dicha base es la menor de las dos cantidades siguientes:

- La renta integrada en la base imponible derivada de la transmisión de la participación.

- El incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida, incluidos los que hubiesen sido incorporados al capital social (que en el presente caso es menor y que, como posteriormente se señala, se procede a calcular).

6º) La deducción establecida en el artículo 30.5 del TRLIS, como dice el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Castilla La Mancha en el Fundamento de Derecho 2º de su resolución de fecha 30/03/2015 de la reclamación nº 19/00021/2012 y acumuladas, interpuestas por el obligado tributario contra las liquidaciones provisionales realizadas por la Dependencia de Gestión de la Delegación de la AEAT de Guadalajara, "... *tiene por finalidad evitar la doble imposición que se produce en las plusvalías derivadas de la transmisión de acciones o participaciones de sociedades*".

Dentro de dichas plusvalías se incluyen las reservas dotadas o expresas que han pagado el IS de la sociedad participada y que vuelven a pagarlo al integrarse en la base imponible de la sociedad transmitente.

Para calcular el importe a deducir, por tanto, es necesario:

- a. La determinación del incremento neto de los beneficios no distribuidos o reservas.
- b. La minoración de dicho incremento en el importe de las reservas derivadas de rentas que no hayan tributado por el IS como consecuencia de la compensación de bases negativas de ejercicios anteriores.

Dado que el incremento neto viene dado por la diferencia entre las reservas generadas y los resultados contables negativos del período de tenencia, la base de la deducción resulta del siguiente esquema:

+ Reservas dotadas totales.

- Reservas dotadas con rentas compensadas por bases negativas anteriores.
- Perdidas contables.

Es decir:

+ Reservas dotadas con rentas que han soportado el IS.

- Perdidas contables

Es decir, el cálculo del incremento neto de los beneficios no distribuidos se basa en los resultados contables (saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias) y no en los fiscales (bases imponibles).

7º) Este valor (incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación) se determina, en este caso, teniendo en cuenta:

- los resultados contables obtenidos por la participada durante el periodo de permanencia de las acciones en la participante (desde el ejercicio 2003 hasta el ejercicio de venta de las participaciones), no únicamente desde el ejercicio 2003 hasta el 2005, momento en el que tiene lugar la fusión por absorción (efectos de 01/01/2006) como hace el obligado tributario;

- lo dispuesto en el último párrafo del apartado 5 del artículo 30 del TRLIS cuando establece que "la deducción prevista en este apartado no se aplicará respecto de la parte del incremento neto de los beneficios no distribuidos que corresponda a rentas no integradas en la base imponible de la entidad participada debido a la compensación de bases imponibles negativas".

8º) Cálculos.

1. Según las bases de datos de la AEAT, "X INVERSIONES SL" ("X") es participe de "Z PROYECTOS URBANÍSTICOS SL" ("Z"), desde 2003 en un porcentaje del 33,333 %.

2. Los beneficios no distribuidos obtenidos por "Z" e imputables a "X" en función de sus porcentajes de participación (reservas dotadas con rentas que han soportado el IS que corresponden a X Inversiones SL) son:

Z PROYECTOS URBANÍSTICOS SL (...)	EJERCICIO 2003	EJERCICIO 2004	EJERCICIO 2005	TOTAL (2003 A 2005)
Total base de reparto	1.102.198,18	4.418.128,22	2.292.848,32	
A reserva legal	90.864,81			
A reservas voluntarias	1.011.333,37	4.058.128,22	1.932.848,32	
A dividendos		360.000,00	360.000,00	
A compensación pérdidas de ejercicios anteriores				
TOTAL DISTRIBUCIÓN	1.102.198,18	4.418.128,22	2.292.848,32	
Beneficio no distribuido por Z (Reservas dotadas con rentas que han soportado el IS)	1.102.198,18	4.058.128,22	1.932.848,32	
Porcentajes de participación de X Inversiones SL en Z Proyectos Urbanísticos SL	33,333%	33,333%	33,333%	
Reservas dotadas con rentas que han soportado el IS que corresponden a X Inversiones SL	367.399,36	1.352.709,27	644.282,71	2.364.391,34

No se han tenido en cuenta, en 2004 y 2005, los dividendos de 360.000,00 euros repartidos en cada uno de ellos.

3. El 19/03/2007 "R Z SA", ("R"), con NIF: ..., absorbe, con efectos contables y fiscales de 01/01/2006, a "KY SL" y a "Z" ampliando su capital en 77.418.850,56 euros, mediante la emisión de 120.966.954 acciones y acogido al régimen especial de fusiones del Capítulo VIII del Título VII de la Ley del IS.

4. "X", de acuerdo con su participación en "Z" y la relación de canje, recibe 43.066.221 acciones de "R", que representan el 19,9944 % del capital (43.066.221/215.391.495) y valoradas en 91.300.388,00 euros (43.066.221 x 2,12 + 1,77).

La tributación por el IS del resultado obtenido (91.300.388,00 - valor de adquisición) queda diferida por aplicación del mencionado régimen especial de fusiones.

5. En 2007, en distintas fechas, vende 814.124 acciones de "R", obteniendo una plusvalía por la que aplica la deducción de 13.232,08 euros. A 31/12/2007, tras dichas ventas, le quedan 42.252.097 acciones de "R" (43.066.221 - 814.124) que representan el 19,6164 % de su capital (42.252.097/215.391.495).

6. En "R" las rentas no integradas en la base imponible por compensación de bases negativas de ejercicios anteriores e imputables a "X", así como las pérdidas contables imputables a "X", ascienden a los siguientes importes:

- 2006 (-2.008.696,00: base imponible compensada x 0,199944): -401.626,56
 - 2007 (-11.842.364,00: pérdidas contables x 0,196164): -2.323.047,68

Total, euros: -2.724.674,24

R Z SA (...)	EJERCICIO 2006	EJERCICIO 2007
Resultado contable	2.008.696,00	-
Correcciones al resultado contable por disminuciones por Impuesto sobre Sociedades	-1.334.251,00	-
		10.144.647,00

Correcciones al resultado contable por aumentos por otros gastos contabilizados no deducibles fiscalmente	741.097,00	47.741,00
Correcciones al resultado contable por aumentos por otras correcciones	3.776.552,00	31.214.398,00
Base imponible antes de compensación de bases imponibles negativas	5.192.094,00	9.275.128,00
TOTAL COMPENSACIONES DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE PERÍODOS ANTERIORES. APLICADO EN ESTA LIQUIDACIÓN.	-5.192.094,00	-9.275.128,00
Base imponible	0,00	0,00
Pérdidas contables	0,00	-
Compensaciones de bases imponibles negativas de períodos anteriores correspondiente al resultado contable	-2.008.696,00	0,00
Porcentajes de participación de X Inversiones SL en R Z SA	19,9944%	19,6164%
Corresponde a X Inversiones SL	-401.626,56	-2.323.047,68

De esta manera, al considerar en el ejercicio 2006 las compensaciones de bases imponibles negativas de períodos anteriores correspondiente al resultado contable (-2.008.696,00) y no las compensaciones de bases imponibles negativas de períodos anteriores aplicadas por **R Z SA** (- 5.192.094,00), como hizo la Dependencia de Gestión de Guadalajara en su liquidación provisional, se está dando cumplimiento a lo establecido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla La Mancha en el Fundamento de Derecho 5º de la resolución de fecha 30/03/2015 de la reclamación nº 19/00021/2012 y acumuladas, interpuestas por el obligado tributario contra las liquidaciones provisionales realizadas por la Dependencia de Gestión de la Delegación de la AEAT de Guadalajara, cuando dispone que: "5º. *En cualquier caso, tras el estudio del expediente, este Tribunal considera conveniente manifestar:*

a. *La AEAT compara el incremento neto contable, hasta 31/12/2005, de reservas que han tributado por el IS (2.364.354,81 euros) y las bases imponibles compensadas en 2006 y 2007 (2.857.575,58 euros).*

Es decir, resultados contables y resultados fiscales".

Ahora, en el presente caso, se están comparando conceptos homogéneos, resultados contables.

Según las consultas de la DGT de 28/11/1997 y 26/01/2000, para el cálculo de los beneficios no distribuidos se tienen en cuenta los beneficios del ejercicio en que se transmite la participación en proporción al tiempo de tenencia de la participación en el mismo; de no conocerse aquellos beneficios al tiempo de presentar la declaración se puede optar por aplicar la deducción en ejercicios siguientes o bien rectificar la declaración.

7. Por tanto no hay doble tributación ya que las rentas no integradas en la base imponible en 2006 y 2007 (2.724.674,24) superan la suma de los beneficios no distribuidos de 2003 a 2005 (2.364.391,34 euros) y no resulta aplicable la deducción por doble imposición de 13.232,08 euros, aplicada en el ejercicio 2007.

O dicho de otro modo, según el esquema al que se ha hecho referencia en el punto 6º) anterior para calcular la base de la deducción:

+ Reservas dotadas totales.

- Reservas dotadas con rentas compensadas por bases negativas anteriores.
- Pérdidas contables

resultarían los siguientes cantidades:

+ 2.364.391,34
 - 401.626,56
- 2.323.047,68
 - 360.282,90

No existiendo base de deducción al ser esta negativa.

A partir de este momento (31/12/2007 - 01/01/2008), para poder aplicar la deducción sería necesario que **R Z SA** obtuviera beneficios, que tributara por ellos y que la parte que le correspondiera a **X INVERSIONES SL**, en función de su participación, superara estas pérdidas, lo que todavía no ha ocurrido.

8. En el ejercicio 2008, "**X**" vende 13.002.823 acciones de "**R**" obteniendo una plusvalía por la que aplica la deducción de 214.192,06 euros que tampoco procede porque **R** sigue teniendo pérdidas y no hay incremento neto de los beneficios no distribuidos.

9. En los ejercicios sucesivos (de 2009 a 2012) tampoco es de aplicación la deducción ya que **R** tiene resultados y bases negativas y no hay incremento neto de los beneficios no distribuidos.

Cuarto.

En fecha 27 de abril de 2016, derivado del acuerdo de liquidación **A23** - ... en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010, se dictó por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla- La Mancha acuerdo de imposición de sanción número **A23** - ..., por la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), dando lugar a una sanción a ingresar por importe total de 302.651,11 euros y que fue notificado el día 2 de mayo de 2016.

El importe de las sanciones correspondientes a cada periodo es el siguiente:

INFRACCIÓN ART. 191	
2007	6.616,14
2008	107.096,03
2009	159.538,86
2010	29.400,18

En la misma fecha de 27 de abril de 2016 se dicta el acuerdo de imposición de sanción **A23** - ... derivado acuerdo de liquidación **A23** - ... en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012, por la infracción tipificada en el artículo 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), dando lugar a una sanción a ingresar por importe total de 50.009,42 euros y que fue notificado el día 2 de mayo de 2016.

Quinto.

Frente a los referidos Acuerdos de liquidación e imposición de sanción se han interpuesto, el día 26 de mayo de 2016, las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Central que son referenciadas con los números 00/3865/2016 (liquidación 2007 a 2010), 00/3866/2016 (sanción 2007 a 2010), 00/3924/2016 (liquidación 2011 y 2012) y 00/3867/2016 (sanción de 2011 y 2012).

Las alegaciones presentadas por el obligado junto con los escritos de interposición de las reclamaciones son, en esencia, las siguientes:

En cuanto a las liquidaciones:

- El TEAR no ordenó la retroacción de las actuaciones inspectoras, que es lo que ha hecho la Dependencia de Inspección que se ha limitado a reproducir las liquidaciones practicadas por la Dependencia de Gestión sin trabajo adicional alguno, simplemente valiéndose de que su simple actuación sana el procedimiento.

- La actuación de la Dependencia de Gestión liquidando todos los ejercicios ha producido el efecto de la preclusión; a esta actuación se añade la de la Dependencia de Inspección -sede en Toledo-, en la que llevó a término un proceso de inspección con carácter general de los ejercicios 2009 y 2010, en el que incluyó sin ninguna limitación en su liquidación las practicadas por la Dependencia de Gestión en esos dos ejercicios, y en forma expresa manifestó que su liquidación tenía el carácter de definitiva para todos los conceptos excepto para las operaciones con partes vinculadas a la que se le atribuía el carácter de provisional.

- Necesidad de empleo de contabilidad de **R**, pues lo contrario origina la indefensión de “**X Inversiones, SL**” y no permite conocer y contrastar a mi representada ni a los órganos económico-administrativos y jurisdiccionales la aplicación de las pérdidas de la entidad absorbente a las reservas que esta tenía con anterioridad, a las plusvalías puestas de manifiesto con ocasión de la fusión, a las reservas aportadas por “**KY, SL**”, y a las aportadas por “**Z Proyectos Urbanísticos, SL**”. Del expediente administrativo no se deduce que documentos de la contabilidad de la absorbente ha empleado la Dependencia de Inspección, y si ni tan siquiera los ha empleado.

- Erróneo cálculo de los intereses de demora, en los que se debe eliminar los periodos de duración del expediente por encima de los previstos legalmente.

- Y en cuanto al fondo del asunto, la deducción por doble imposición es un derecho de los socios de las entidades absorbidas que mantuvieron en el momento de la fusión con independencia de la suerte de la sociedad absorbente, pues así lo prevé el régimen especial de neutralidad fiscal aplicado a esta operación, además del art. 30 TRLIS, incisos 3 y 5. Se trata de dos operaciones perfectamente diferenciadas entre sí, la de fusión en primer lugar y la de venta de las acciones recibidas de la fusión en segundo lugar, e independientes entre sí. Además el cálculo indebido de eliminación de reservas de “**Z Proyectos Urbanísticos, SL**” es erróneo pues las pérdidas de la absorbente -que no se han acreditado como indicó el TEAR- solo se aplican a las reservas de esta sociedad, sin explicación de su no aplicación a las otras sociedades intervinientes en la fusión y a las plusvalías puestas de manifiesto en la misma.

En cuanto a las sanciones:

- Ha caducado el derecho de la AEAT para iniciar un expediente sancionador
- La AEAT va contra sus propios criterios y contra sus propios actos, ya que la Dependencia de Gestión no sancionó ningún ejercicio.
- Reformario in peius.
- Falta de motivación del elemento subjetivo

Con fecha 20 de julio de 2016 se acordó por la Abogada del Estado-Secretaria del Tribunal la acumulación de las referidas reclamaciones en virtud de lo establecido en el artículo 230 de la ley 58/2003.

Tras la preceptiva puesta de manifiesto del expediente se ha presentado, en fecha 8 de noviembre de 2015, escrito de alegaciones en el que se afirma que las liquidaciones y en consecuencia las sanciones deben ser anuladas, ya que la Inspección no ha solicitado ni ha tenido acceso en ningún momento, como señalaba el TEAR, la contabilidad de “**R Z, SA**”.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico - Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT) y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La primera cuestión alegada por el obligado es la relativa a la nulidad de las nuevas liquidaciones dictadas por la Inspección, ya que el TEAR declaró nulas las liquidaciones dictadas por Gestión, sin ordenar la retroacción de actuaciones y sin que por tanto la Inspección pudiera iniciar unas nuevas actuaciones sobre el mismo objeto.

Alega el obligado a estos efectos la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 29 de mayo 2009 (rec. 679/2009) en el que la Inspección dispuso el inicio de un nuevo expediente sancionador en relación a una sanción que había sido anulada por el TEAR de Cataluña como consecuencia de la anulación de la liquidación sin hacer referencia a la culpabilidad ni sobre la posibilidad de imponer nuevas sanciones.

Pues bien, hay que anticipar que no cabe admitir la alegación del obligado, ya que, de acuerdo con la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, anulada una liquidación tanto por cuestiones de forma como de fondo, la Administración está legitimada para iniciar nuevas actuaciones en relación con el concepto y periodo anulado, siempre y cuando no se trate de un supuesto de nulidad de pleno derecho o de prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

Hay que empezar señalando que no cabe aceptar la alegación del obligado ya que lo resuelto por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia alegada está específicamente relacionado con el principio del non bis in idem en su vertiente procedimental respecto de la imposición de sanciones.

Sobre el principio denominado "non bis in ídem" la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido, desde su Sentencia 2/1981, de 30 de enero, que el mismo, aunque no aparece constitucionalmente consagrado de manera expresa, ha de entenderse integrado en los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidas en el artículo 25.1 de nuestra Carta Magna. Dicho principio del non bis in ídem, tal y como lo ha venido interpretando el Tribunal Constitucional -Sentencia 159/1985, de 28 de noviembre, 23/1986, de 14 de febrero, 107/1989, de 8 de junio y 122/1990, de 2 de julio, entre otras muchas-, determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativa diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado y ello, por entrañar esta posibilidad una inadmisibles reiteración en el ejercicio del ius puniendi del Estado.

Asimismo, tal y como se manifiesta entre otras, en nuestra resolución de 5 de noviembre de 2015 (RG. 3142 /13), dicho principio del non bis in idem tiene también una vertiente procedimental; así, después de haber sido anulada una sanción por razón de la anulación de la liquidación de la que trae causa, la posibilidad de volver a dictarse una sanción basada en la nueva liquidación que, en su caso, se dicte, depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación, pues de ello dependerá también el contenido del pronunciamiento anulatorio: si se ha apreciado un defecto material en la liquidación que implique su anulación total, ello conllevará, si quiera indirectamente, un pronunciamiento de fondo sobre el ejercicio del ius puniendi, de carácter absolutorio, pues se ha declarado la improcedencia de liquidar y de sancionar, por lo que si, posteriormente, se dictara una segunda liquidación, la tramitación de un nuevo procedimiento sancionador estaría vedada por el principio non bis in idem. Dicho supuesto es al que se refiere la sentencia del TSJ aludida por el reclamante.

A la vista de lo expuesto, y sin que sea necesario más aclaraciones, dicho principio no resulta aplicable en el presente caso, debido a que el acto impugnado es un acuerdo de liquidación y no un acuerdo de imposición de sanción. No obstante, de la lectura de la alegación se desprende que lo que realmente pretende alegar el reclamante es la improcedencia de la segunda liquidación practicada, dado que previamente se le había practicado otra por el mismo motivo.

Respecto a esta cuestión (la posibilidad de practicar una nueva liquidación cuando se ha anulado otra previamente), como ya se ha anticipado, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en las sentencias de 26 de marzo de 2012 recurso nº 5827/2009 y de 14 de junio de 2012 recurso nº 6386/2009, en las que se desprende la posibilidad de que la Administración, una vez anulada una liquidación, siempre que no se trate de nulidad de pleno derecho, puede llevar a cabo una nueva regularización y consiguiente liquidación, antes de que transcurra el plazo de prescripción. Asimismo, resulta importante mencionar la Sentencia de dicho Tribunal dictada en recurso de casación en interés de Ley, de fecha 19 de noviembre de 2012 (recurso nº 1215/2011) en la que en sus Fundamento jurídicos tercero a quinto se recoge lo siguiente:

TERCERO. Esto sentado, conviene comenzar recordando que esta Sala viene manteniendo la posibilidad de reiterar liquidaciones tributarias anuladas vía económico-administrativa por defectos procedimentales, a fin de que la Administración puede subsanar el vicio advertido, aunque la resolución no lo hubiese ordenado.

En este sentido, resultan significativas las sentencias de 26 de Marzo de 2012, (cas. 5827/2009) y de 14 de Junio de 2012, (casaciones 6219/2009 y 5043/2009), que resumen la posición de la Sala, basada en la doctrina de la conservación de los actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido de no haberse cometido la infracción procedimental que dio origen a la nulidad, así como en la posibilidad de convalidación por la Administración de los

actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan (art. 66 y 67 de la Ley 30/1992), aunque recuerdan los límites establecidos a partir de la sentencia de 7 de Octubre de 2000 (cas 3090/94), la prescripción y la santidad de la cosa juzgada, que impide reconocer una tercera oportunidad, en aras del principio de buena fe, al que están sujetas las Administraciones Públicas en su actuación (art. 3.1 de la Ley 30/1992), por la proscripción del abuso de derecho y por el principio de seguridad jurídica proclamado en el art. 9.3 de la Constitución.

En cambio, esta Sala ha negado la retroacción de actuaciones para los supuestos de vicios de fondo apreciados en vía económico-administrativa

Así también se recoge en las sentencias de 7 de Abril de 2011 (cas. 872/2006) y de 26 de Marzo de 2012 (cas. 5827/2009) antes referida - aunque esta última matizó la doctrina, al señalar que el hecho de que no quepa retrotraer actuaciones cuando la liquidación adolece de un defecto sustantivo, no trae de suyo que le esté vedado a la Administración aprobar otra liquidación ajustada a Derecho, mientras no haya decaído su derecho por el transcurso del tiempo. A esta última conclusión se llega en la referida sentencia de 26 de Marzo de 2012, porque la imposibilidad de volver a liquidar, aun cuando la potestad no haya prescrito, carece de sustento normativo, tanto ordinario como constitucional, agregándose que *"Aún más, el ya mencionado principio de eficacia administrativa y el diseño de un sistema justo en el que cada cual ha de tributar de acuerdo con su capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución) abogan por una solución distinta, siempre, claro está, que la seguridad jurídica quede salvaguardada mediante el respeto de los plazos de prescripción y las garantías de defensa del contribuyente debidamente satisfechas"*.

Conviene precisar, porque, además, así lo ha matizado el propio Tribunal Supremo (Sentencia de 23 de febrero de 2015, Rec. Casación 754/2014; o Sentencia de 15 de junio de 2015, Rec. Casación 1551/2014) que no se trata de considerar que se puede retrotraer las actuaciones independientemente de que el defecto apreciado por un órgano revisor (administrativo o contencioso) sea de naturaleza sustantiva o de naturaleza formal. En estas últimas Sentencias citadas, el Alto Tribunal remarca que sólo cuando la anulación se haya producido por haberse apreciado defectos de forma o procedimentales, es decir, cuando el acto carezca de los requisitos indispensables para alcanzar su fin o el vicio de forma haya dado lugar a la indefensión de los interesados, cabe, *"[d]esandar el camino para reparar la lesión causada o para acopiar los elementos de hecho que, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no pudieron ser incorporados al expediente"*.

En definitiva, y así puede resumirse el criterio jurisprudencial sobre la cuestión, tras una anulación por razones de fondo la Administración no sólo puede, sino que debe dictar una nueva liquidación, la cual será el resultado de haber iniciado un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos distinto al que dio lugar a la liquidación anulada, sin perjuicio de que deba tenerse en cuenta el instituto de la prescripción considerando que, mientras no sean nulos de pleno derecho, los actos originales anulados y las propias actuaciones producidas en el marco de su revisión, tienen efectos interruptivos.

La retroacción, que supone retomar el mismo procedimiento del que ha resultado la liquidación anulada para continuarlo y terminarlo una vez corregido el vicio apreciado, sólo es posible cuando este defecto formal en la tramitación del procedimiento ha dado lugar a la indefensión del interesado.

Profundizando en el caso que nos ocupa, la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Guadalajara, inicio procedimientos de comprobación limitada en relación al Impuesto sobre Sociedades de los años 2007 a 2012 que tenían por objeto *"comprobar documentalmente, sin examen de la contabilidad ni de aspectos contables, los requisitos establecidos en la normativa vigente para la aplicación de las deducciones practicadas en concepto de deducción por doble imposición plusvalías fuente interna."*

En el seno de dichos procedimientos se dictaron las correspondientes liquidaciones provisionales, las cuales fueron recurridas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla la Mancha, el cual, en resolución acumulada de 30 de marzo de 2015 (RG 19/00021/2012 y acumuladas), las estimó por entender que el procedimiento de comprobación limitado no era el adecuado a tal efecto, anulando las regularizaciones.

La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Castilla La Mancha inició entonces un procedimiento de inspección de carácter parcial en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2007 a 2012 limitado, como ya se ha dicho, a *"la comprobación de la deducción por doble imposición interna del artículo 30 del TRLIS generada y/o aplicada por el obligado tributario en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios fiscales 2007 a 2012."* Resultado de dicho procedimiento son las liquidaciones ahora recurridas ante este Tribunal Central alegando el reclamante la nulidad

de las mismas ya que el TEAR no ordenó la retroacción de actuaciones, deduciéndose, conforme a lo expuesto, que el obligado alega la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones originarias de Gestión.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 239.3 de la LGT *“La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.*

“Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.”

En el caso estudiado se trata de una resolución - la del TEAR de Castilla la Mancha de marzo de 2015 - que estima las reclamaciones y anula totalmente los actos impugnados por razones de forma, al considerar inadecuado el procedimiento seguido por la Administración. No se ordena la retroacción puesto que la anulación es total, dado que el entero procedimiento seguido no era el correcto, mientras que la retroacción de actuaciones supone situar éstas en el *“momento en que se produjo el defecto formal”*, es decir, se vuelve al procedimiento inicial para una vez corregido el defecto apreciado, continuarlo y finalizarlo con arreglo a derecho. En este caso no hay retroacción posible, pero esto **no impide que la Administración vuelva a liquidar, eso sí iniciando un nuevo procedimiento y teniendo en cuenta las limitaciones derivadas de la posible prescripción o la interdicción de incurrir en el mismo error.**

Así el Tribunal Supremo en sentencia de 3 de mayo de 2011 (rec. 466/2009) señala:

“Para resolver esta cuestión, debemos empezar afirmando que no hay precepto legal o reglamentario, principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer la potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho; ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución Española, ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1 de la Carta Magna, pueden ser entendidos en esos términos”.

De modo que, anuladas las primeras liquidaciones provisionales en relación a los ejercicios 2007 a 2012, por razón de que el procedimiento seguido no fue el idóneo, la Administración podía volver a liquidar, siempre que su potestad no hubiera prescrito.

En este sentido, resulta particularmente relevante analizar ahora si, habida cuenta del defecto o vicio apreciado por el TEAR en su resolución de marzo de 2015 (improcedente utilización del procedimiento de comprobación limitada para llevar a cabo la comprobación al haber implicado ésta el examen y análisis de la contabilidad), podría considerarse que dichas actuaciones y su resultado (las liquidaciones practicadas por la Oficina Gestora y notificadas entre 2011) fueron nulas de pleno derecho o no, teniendo en cuenta que la anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción de la prescripción, según doctrina reiterada tanto de este Tribunal Central como del propio Tribunal Supremo.

A los actos nulos de pleno derecho se refiere el artículo 217 LGT, que en su apartado e) considera como un supuesto de nulidad de pleno derecho el que los actos *“que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados”.*

Los actos nulos de pleno derecho no tienen efectos interruptivos de la prescripción, existiendo reiterada jurisprudencia al respecto v.gr. STS de 11/02/10 (rec. casac. 1717/03), STS de 20/01/11 (casac. para unif. Doctrina 120/05), STS 24/05/12 (rec. casac. 6449/09).

El examen de la cuestión requiere determinar si, en este caso, el vicio en que incurrió la Administración al utilizar el procedimiento de comprobación limitada determinó la nulidad de pleno derecho de las actuaciones y de las propias liquidaciones o si se trataría de un caso de mera anulabilidad.

Este Tribunal Económico Administrativo Central en resoluciones de 28/11/13 (RG 00/1535/2012) y más recientemente en resolución de 24/04/14 y 17/06/14 en relación con la utilización de un procedimiento de aplicación de los tributos incorrecto o improcedente, habida cuenta de las labores realizadas y las facultades para las que aquel habilitaba, señala:

Esto es, frente a la calificación general de los vicios o defectos de forma como meras irregularidades no invalidantes, el legislador ha previsto la anulabilidad del acto cuando constituyen vicios sustanciales que provocan

indefensión al interesado o impiden al acto alcanzar su fin; y la nulidad del acto cuando se dicta prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

Ante el diseño general que hacen la Ley 30/1992 y la LGT parece claro que debe sopesarse la gravedad del vicio producido para determinar si merece el máximo reproche de su expulsión radical del mundo jurídico, consecuencia que se reserva para los casos concretos que al efecto se enumeran, o si la respuesta más proporcional es la que resulta de la regla general que nos conduce a la anulabilidad. Así resulta de la interpretación que de los preceptos citados viene haciendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de la que se pueden extraer dos principios.

*En primer lugar, la interpretación estricta de la concurrencia de las causas que conducen a la aplicación de la regla especial, la nulidad de pleno derecho, afirmando que la nulidad es una **“medida extrema que al tratar de evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales y contrarios al interés público, sólo debe apreciarse en aquellos casos de gravísimas infracciones tipificables, sin género de dudas, en alguno de los supuestos legales”**(Sentencia del Tribunal Supremo, TS, 15 de Junio de 1981), de modo que la nulidad radical de los actos administrativos, **“tiene un ámbito muy circunscrito a los supuestos concretos enumerados en el mismo, cuya interpretación jurisprudencial presenta un marcado sentido restrictivo del entendimiento de sus términos, para atemperarlos a su finalidad de mantener el procedimiento administrativo dentro de un cauce adecuado a derecho, pero que no suponga un formalismo extremo repudiado por la propia Ley y por causa del cual se incurriera en frecuentes nulidades determinantes de esterilidad de la función administrativa. Y así lo revelan las palabras empleadas por dicho precepto, indicativas de que sólo casos extremos, como órgano manifiestamente incompetente, actos de contenido imposible o delictivo, o dictados prescribiendo total y absolutamente de las normas de procedimiento legalmente establecidas, provocan la nulidad de pleno derecho”** (sentencia del TS de 8 de Julio de 1983).*

Esta interpretación estricta es corroborada por la jurisprudencia, como puede observarse de las sentencias del TS de 5 mayo 2008 (Recurso de Casación 9900/2003), de 2 de diciembre de 2009 (recurso de casación 1274/2004), 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), 7 de diciembre de 2012 (recurso de casación 1966/2011), o 10 de diciembre de 2012, (recurso de casación 563/2010).

*En segundo lugar, pero como complemento del principio anterior, el TS impone atender a las circunstancias concurrentes, para evitar la supervivencia de efectos evidentemente ilícitos, inmorales o contrarios al orden público, (así, la ya citada STS 15 de junio de 1981, ya que **“en la esfera administrativa ha de ser aplicada con mucha parsimonia y moderación la teoría jurídica de las nulidades, debiendo tenerse en cuenta, antes de llegar a una solución tan drástica y extrema, el conjunto de circunstancias concurrentes, como son las relativas a la importancia de los vicios existentes, del derecho a que afecte, de las derivaciones que motive y de la situación o posición de los interesados en el expediente”** (sentencias del TS de 30 de enero de 1984; de 7 de marzo de 1988 y de 18 de diciembre de 1991). En el mismo sentido, las sentencias del TS de 17 de octubre de 1991, 31 de mayo de 2000, ó, más recientemente, la sentencia de 10 de diciembre de 2012, (recurso de casación 563/2010), que explica que **“resulta necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada, la falta de defensa que realmente haya originado y, sobre todo, lo que hubiera podido variar el acto administrativo originario en caso de haberse observado el trámite omitido***

Por último, es de especial interés citar la sentencia, también del Alto Tribunal, de 9 de junio de 2011 (recurso de casación 5481/2008), ya que diferencia y agrupa los casos en los que más frecuentemente se plantea considerar, como supuesto de nulidad radical, un caso como el que nos venimos refiriendo, explicitando que también para los supuestos de uso de un procedimiento distinto del establecido en la Ley son de aplicación las mismas pautas interpretativas:

*Por su parte, el apartado e) del referido artículo 217.1 recoge como supuesto de nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, el de **“que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados”**.*

Ello nos lleva a distinguir los siguientes casos:

1º) Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento, habiéndose referido a este supuesto las Sentencias de esta Sala de 10 de octubre de 1979, 21 de marzo de 1988, 12 de diciembre de 1989, 29 de junio de

1990, 31 de enero de 1992, 7 de mayo, 4 de noviembre y 28 de diciembre de 1993, 22 de marzo y 18 de junio de 1994 y 31 de octubre de 1995, entre muchas otras).

Se trata de un supuesto reservado, como se ha señalado en la Sentencia de 8 de febrero de 1999, "para aquellas vulneraciones de la legalidad con un mayor componente antijurídico", debiendo ser la omisión "clara, manifiesta y ostensible" (Sentencias de 30 de abril de 1965, 22 de abril de 1967 , 19 de octubre de 1971, 15 de octubre de 1997 y 30 de abril de 1998) y no pudiéndose calificar como supuesto de nulidad de pleno en caso de omisión de un mero trámite (por todas la Sentencia de esta Sección de 24 de febrero de 2004, dictada en el recurso de casación 7791/2008[sic]), salvo que el mismo sea esencial.

2º) Cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley.

Realmente, se asimila a la ausencia de procedimiento y así se reconoce en la Sentencia de esta Sección de 26 de julio de 2005 (recurso de casación 5046/2000), pero también puede ocurrir que **en el que se siga se cumplan los trámites esenciales del omitido, no dando lugar a la nulidad de pleno derecho.**

3º) Cuando se prescinde de un trámite esencial. Así se ha reconocido en las Sentencias de 21 de mayo de 1997, 31 de marzo de 1999 y 19 de marzo de 2001

Esto es, la jurisprudencia pone de manifiesto la concurrencia de tres requisitos para declarar la nulidad plena de las actuaciones realizadas en el marco de un procedimiento por la causa como la que estamos examinando: A). Que la omisión debe ser total y absoluta, al utilizar el precepto ambos adverbios. Con ello se está remarcando que debe ser manifiesto el vicio cometido, esto es, debemos estar ante una omisión manifiesta del procedimiento. Si bien, como se acaba de exponer, la propia jurisprudencia engloba tres supuestos distintos: no haber seguido procedimiento alguno (equiparable a la vía de hecho), haber seguido uno distinto del establecido legalmente o previsto por el legislador, y prescindir de los trámites esenciales de forma que hagan inidentificable el procedimiento legalmente establecido (entendiendo por tales aquellos que delimitan el conjunto de derechos y obligaciones de los interesados o de los posibles afectados). B). La relevancia de la omisión procedimental, o ponderación a la que antes se ha aludido. C). El menoscabo o lesión de las garantías del interesado que fundamentalmente lesionan su derecho a la defensa, esto es, que se verifique que se ha producido indefensión al interesado.

Todo ello nos lleva a analizar si, en el presente caso, la utilización, en un primer momento, del procedimiento de comprobación limitada por la AEAT de manera improcedente como concluyó el TEAR, puede concluirse que ello supuso que se incurriera en un evidente carácter ilícito o si, en cambio, la consideración de inadecuación del procedimiento de gestión deriva de una divergencia de interpretación con la que efectúa el acto impugnado, dentro también de unos parámetros de razonabilidad.

Para poder invocarse la causa de nulidad es necesario que la infracción cometida por el acto administrativo que se impugne sea "clara, manifiesta y ostensible", entendiéndose por tales aquellos casos a los que se ha aludido anteriormente (ausencia total del procedimiento, seguir con un procedimiento distinto, o prescindir de los trámites esenciales). Hay que entender que del hecho de prescindir totalmente del procedimiento legalmente establecido no cabe deducir cualquier tipo de procedimiento, sino del concreto procedimiento establecido para el género de actuación administrativa que se trate, poniendo así también la infracción en relación con los fines administrativos que exige el procedimiento adecuado, de manera que el grado de desviación con este fin, que viene recogido en la propia norma reguladora del procedimiento, debe servirnos también de parámetro cuando se decide la naturaleza del vicio cometido.

Fuera de estos casos, en los que se constata desde el inicio del procedimiento un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas legales que regulan el procedimiento de comprobación limitada, la utilización indebida, sobrevenida, del procedimiento de comprobación limitada sólo será merecedora de la sanción de anulabilidad.

Sentado lo anterior, en el caso concreto analizado por el TEAR, este TEAC entiende que la improcedencia del procedimiento de comprobación limitada no fue generadora de nulidad radical.

Así, el objeto del procedimiento de comprobación limitada que luego se apreció como improcedente era "comprobar documentalmente, sin examen de la contabilidad ni de aspectos contables, los requisitos establecidos en la normativa vigente para la aplicación de las deducciones practicadas en concepto de deducción por doble imposición plusvalías fuente interna."; por tanto, de su mismo objeto no se desprendía, inexorablemente y desde su inicio, un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas legales que regulan el procedimiento de comprobación limitada, el cual pudiera fundamentar que se apreciase la nulidad radical de todo lo que se hiciese en el marco del mismo.

Así se deduce también de la propia resolución del TEAR que concluye tal improcedencia, cuando señala que una de las formas de finalización del procedimiento de comprobación limitada es el inicio de un procedimiento de inspección, manifestando:

La LGT, en su Exposición de Motivos, señala que “El procedimiento de comprobación limitada se caracteriza por la limitación de las actuaciones que se pueden realizar, con exclusión de la comprobación de documentos contables” y, en su artículo 136.2.c), que “En este procedimiento, la Administración tributaria podrá realizar únicamente las siguientes actuaciones: c) Examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial con excepción de la contabilidad mercantil, así como el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.”.

En conexión, el artículo 139 prevé como una de las posibles formas de terminación del procedimiento de comprobación limitada “el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada”.

Y cuando asimismo, pese a la anulación acordada, analiza en cuanto al fondo la cuestión controvertida señalando:

5º. En cualquier caso, tras el estudio del expediente, este Tribunal considera conveniente manifestar:

a. La AEAT compara el incremento neto contable, hasta 31/12/2005, de reservas que han tributado por el IS (2.364.354,81 euros) y las bases imponibles compensadas en 2006 y 2007 (2.857.575,58 euros).

Es decir, resultados contables y resultados fiscales.

b. No hay dos resultados como mantiene X ya que se trata de una única venta y un único período de generación por aplicación el mencionado régimen especial de fusiones.

Hay un precio único de venta en el que inciden, de forma simultánea, las reservas con signo positivo y las pérdidas con signo negativo.”

Hay que tener en cuenta asimismo en relación al desarrollo del procedimiento de comprobación limitada que el obligado no efectuó alegaciones a la propuesta de liquidación y que la misma se basó, esencial y básicamente, en la no existencia de incremento neto de los beneficios de la sociedad participada de acuerdo con las declaraciones presentadas por las entidades (participante y participada) durante todo el tiempo de tenencia de la participación, si bien como señala el TEAR, remitiéndose a nuestra resolución de 29 de noviembre de 2012 (RG 3186/11) “*en el seno de un procedimiento de comprobación limitada, no puede requerirse por parte de la Administración tributaria la aportación de la contabilidad mercantil -ni para examinar la realidad material de los asientos contables ni para constatar simplemente la coincidencia de los datos contables con los declarados-, al igual que no puede procederse a la regularización de elementos de la obligación tributaria para cuya justificación deba examinarse indefectiblemente la contabilidad mercantil.*”. Es decir, el TEAR concluyó que no cabía que Gestión dictara las liquidaciones que dictó, y por eso se anularon, ya que no era posible, en el marco del procedimiento iniciado, el análisis de las cuentas anuales correspondientes a las declaraciones presentadas en dicho procedimiento de comprobación limitada, resultando este esencial para la práctica de las liquidaciones con el fundamento en que se sustentaron, por lo que lo procedente, y así se desprende implícitamente de la resolución del TEAR, es que las actuaciones, una vez concretado el motivo por el cual podría ser procedente la regularización, debían ser continuadas y culminadas realizadas por órganos de la Inspección de Tributos, teniendo en cuenta las facultades que se le reconocen. Pero, insistimos, tal evidencia no existía al tiempo de iniciarse la comprobación limitada por lo que concluimos que su inicio, al menos en el mismo origen, no fue improcedente ni irregular, lo cual supone, a juicio de este Tribunal Central, un elemento esencial para rechazar que nos encontremos ante un supuesto de nulidad plena en los términos expuestos.

En consecuencia, y siguiendo dicha conclusión, procede tener en cuenta lo dispuesto por el Tribunal Supremo - puede citarse la Sentencia de 9 de abril de 2015, Rec. 1886/2013 - según el cual:

la anulación de una liquidación tributaria no lleva consigo la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción, ya que si constituye tal acto administrativo una acción “con conocimiento formal del sujeto pasivo” conducente al reconocimiento, regulación, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del impuesto devengado, produciría la interrupción de la prescripción según el artículo 66 de la Ley General Tributaria, con independencia de que dicha acción administrativa sea sustituida por otra en el devenir del procedimiento de gestión del tributo

En base a ello, no queda más que confirmar que el plazo de prescripción del derecho de la Administración a regularizar el IS por los ejercicios de referencia ha sido interrumpido tanto por las liquidaciones provisionales de la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Guadalajara, como, evidentemente, por la interposición de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra las mismas por el obligado tributario.

Se desestiman por tanto las alegaciones del obligado sobre la nulidad de las liquidaciones recurridas como consecuencia de la anulación de las liquidaciones de Gestión declarada por el TEAR.

TERCERO.

En segundo lugar el obligado alega la nulidad de las liquidaciones dictadas en relación a los ejercicios 2009 y 2010, ya que dichos ejercicios fueron objeto de actuaciones inspectoras con carácter general con carácter previo al inicio de las actuaciones inspectoras de carácter parcial ahora recurridas.

Según el obligado en dichas actuaciones de carácter general se incluyeron, sin limitación alguna, las cuestiones cuya comprobación dio lugar, luego, a la practica de las liquidaciones que son objeto ahora de impugnación, por lo que éstas, en relación a estos ejercicios, son improcedentes.

Señala que en el acta de conformidad que resultó de dichas actuaciones inspectoras previas con alcance general no se hizo mención a que la liquidación fuera provisional por existir elementos de la obligación tributaria pendientes de firmeza por haber sido regularizados por un procedimiento de gestión que había sido objeto de reclamación económica no resuelta. Asimismo, señala que en la comunicación de inicio y en su anexo se solicitó, entre otra documentación, “la justificación de las deducciones de la cuota, en su caso.”

Pues bien, en relación con la referida alegación, ya planteada ante la Oficina Técnica, se señala en el acuerdo de liquidación referido al IS 2007 a 2010 objeto de impugnación lo siguiente:

“...Pues bien, llegados a este punto debe hacerse mención a las actuaciones inspectoras, referidas a los ejercicios 2009 y 2010, previas a las que ahora nos ocupan, que finalizaron con acta en conformidad. Dichas actuaciones se iniciaron mediante comunicación notificada el 12/06/2014 y se incoó acta en conformidad el 25/02/2015 confirmadas -tácitamente que fuera- el 26/03/2015. La misma señala:

<< De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 190.2 del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la liquidación propuesta tiene la consideración de provisional por no haberse comprobado las entidades vinculadas.

En este acta se ha tenido en cuenta la liquidación practicada por la Dependencia de Gestión Tributaria.>>

Teniendo en cuenta la fecha de Resolución del TEAR en el que se anularon la liquidación del los órganos de gestión tributaria fue el 30/03/2015, es obvio decir que en el momento de la incoación del acta en conformidad la Inspección no tenía conocimiento de una Resolución del TEAR que todavía no se había dictado y, en base a lo dispuesto en el artículo 140 LGT, la Inspección no podía efectuar una nueva regularización sobre los hechos comprobados en el procedimiento de comprobación limitada que, hasta que no fueron anuladas por el TEAR, producía todos sus efectos.

Por ello, la liquidación practicada con el acta en conformidad, respecto de los ejercicios 2009 y 2010, debía ser provisional dado que, hasta que no adquiriera firmeza la liquidación practicada por Gestión Tributaria, no podría sustanciarse un procedimiento de Inspección respecto de los mismos hechos.

En este sentido se pronuncia el 101.4 LGT:

“4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales. Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) 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.”

En el mismo sentido, el artículo 190.2 del RGAT indica:

“2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme.”

En definitiva, ni las actuaciones de comprobación limitada desarrolladas por los órganos de gestión tributaria, ni las actuaciones de inspección iniciadas mediante comunicación notificada el 12/06/2014 y finalizadas antes de la anulación por el TEAR de las liquidaciones de los órganos de gestión tributaria, tienen efecto preclusivo que impida la iniciación posterior de un procedimiento de Inspección.

Tal y como se deriva del artículo 140 de la LGT antes transcrito, las actuaciones de los órganos de gestión tributaria no impide la posible iniciación de un posterior procedimiento de Inspección, eso sí, exige que en este último se hayan puesto de manifiesto nuevos hechos o circunstancias distintas de las realizadas y especificadas en la comprobación limitada.

Pues bien, esto es lo que ocurre en el presente caso. Así, en las actuaciones de comprobación limitada no se puede examinar la contabilidad de la sociedad siendo este el motivo por el que el TEAR anuló la liquidación practicada por los órganos de gestión tributaria; pero en las actuaciones inspectoras que nos ocupan si cabe tal posibilidad, y así se ha hecho, lo cual corrobora que en el procedimiento inspector se han puesto de manifiesto nuevos hechos o circunstancias distintas de las realizadas y especificadas en la comprobación limitada, esto es, se ha analizado la contabilidad de la sociedad la cual no debió ser verificada en la actuaciones de comprobación limitada de los órganos de gestión, ni tampoco pudo examinarse en las actuaciones inspectoras iniciadas mediante comunicación notificada el 12/06/2014 al no haber adquirido firmeza las liquidaciones de gestión tributaria.

En definitiva, como consecuencia de la Resolución del TEAR no han devenido firmes las autoliquidaciones presentadas por el obligado tributario por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 a 2012. Tan sólo ha anulado las liquidaciones practicadas por los órganos de gestión tributaria al haber examinado la contabilidad de la sociedad sin que el procedimiento de comprobación limitada habilite para hacerlo; lo cual no es óbice para dicho examen, tal y como señala la propia Resolución, pueda hacerse en el seno de un procedimiento de Inspección. Así se ha hecho, lo cual pone de manifiesto que el procedimiento de inspección que nos ocupa se han verificado nuevos hechos o circunstancias -el examen de la contabilidad- no realizadas en el procedimiento de comprobación limitada, al ser anuladas por el TEAR.”

Según lo expuesto, a juicio de este Tribunal Central, no cabe admitir las alegaciones del obligado, ya que, como la Inspección señala en los párrafos transcritos, la liquidación dictada por la Inspección respecto de los ejercicios 2009 y 2010, resultado del acta de conformidad de 25/02/2015 (confirmadas el 26/03/2015 en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003), recogía expresamente el carácter provisional de la liquidación por existir operaciones vinculadas y asimismo que se incluía en el acta las liquidaciones correspondientes a esos ejercicios practicadas por la Dependencia de Gestión, sin que se hubiera realizado ninguna actuación por la Inspección en relación con la cuestión regularizada en las mismas, y sin que tampoco hubiera podido llevarlo a cabo ya que dicha liquidación provisional de Gestión se encontraba recurrida y pendiente de firmeza.

Así, dicha liquidación de Inspección derivada del acta de conformidad debe ser considerada, sin ninguna duda, como provisional de conformidad con lo dispuesto en los artículos 156.3 de la Ley 58/2003 y 190.2 del RD 1065/2007, ya que en la misma se incluían elementos de la obligación tributaria, (le deducción por doble imposición

de fuente interna) que se determinaban en función de la liquidación provisional dictada por gestión que no era aun firme.

Dicha situación producida en el presente caso no es comparable al supuesto al que se refiere la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014 (rec. Nº 4336/2012) citada por el obligado. En dicha sentencia, lo que el Tribunal Supremo dice es que no cabe que la Administración, en un procedimiento de Inspección, pueda volver a regularizar una cuestión que no fue regularizada en un procedimiento de comprobación limitada anterior pero que pudo haber sido regularizada dentro de dicho procedimiento de gestión (y sin embargo no lo fue sin que nada lo impidiera). En el caso analizado por el Alto Tribunal, la Dependencia de Gestión, en relación con una deducción por reinmersión de beneficios extraordinarios, por su "albur", no analizó todos los datos que podía haber analizado, por lo que no cabe que luego la Inspección, en un posterior procedimiento de Inspección, analice los datos que Gestión "no atendió cuando debía", vulnerándose así el efecto preclusivo del procedimiento de comprobación limitada establecido en el artículo 140.1 de la Ley 58/2003.

Dicha situación no es, como decimos, la que se produce en el presente caso, ya que aquí la Inspección, en las actuaciones inspectoras referidas al IS de 2009 y de 2010, no podía sino limitarse a recoger los resultados de las previas actuaciones de gestión en relación con la deducción por doble imposición de fuente interna, que se encontraban pendientes de firmeza por haber sido recurridas ante el TEAR, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 190.2 del RD 1065/2007, que como se ha dicho mas arriba señala:

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección podrán tener carácter provisional cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, o que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme

Como consecuencia de la resolución del TEAR anulando las liquidaciones de Gestión por el defecto formal del procedimiento utilizado, la Inspección ya sí quedó legitimada para analizar la cuestión al amparo del procedimiento procedente (procedimiento de inspección), sin que la previa liquidación provisional dictada por la Inspección en relación con los ejercicios 2009 y 2010 lo impidiera.

En relación al efecto preclusivo de las propias actuaciones de gestión hay que señalar que el carácter preclusivo que tiene esta disposición sobre procedimientos de comprobación e investigación posteriores que sean susceptibles de iniciarse dentro de los plazos de prescripción contenidos en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, no se produce en los supuestos en los que haya existido un procedimiento de revisión en vía administrativa (recurso de reposición) o económico-administrativa (reclamación económico-administrativa), o judicial (en la vía contencioso-administrativa) que haya anulado el resultado de una comprobación limitada previa, como acontece en este caso.

Debe tenerse en cuenta que, al haber sido anulada una liquidación provisional dentro de un procedimiento de revisión, se produce, a su vez, la anulación de la regularización efectuada, por lo que resulta posible el inicio de nuevos procedimientos de comprobación dentro de los plazos de prescripción

En consecuencia, al haberse anulado en nuestro caso la regularización efectuada previamente por la Administración tributaria en un procedimiento de comprobación limitada, es posible el inicio de nuevos procedimientos tributarios posteriores, al no haberse producido el efecto preclusivo del artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debiendo desestimarse esta alegación.

Se desestiman por tanto las alegaciones del obligado.

Cuarto.

En tercer lugar el obligado alega que en el expediente no se ha incorporado la contabilidad de **R** de los ejercicios objeto de revisión, incumpliendo lo señalado por el TEAR, y causando indefensión al obligado ya que tiene que hacer un acto de fe ante la imposibilidad de contrastar dicha información.

Reitera la referida alegación el obligado en el escrito presentado tras la puesta de manifiesto del expediente, señalando que **R** no ha aportado a la Inspección su contabilidad sin que tampoco se le hubiese requerido.

En relación con dicha cuestión la Inspección manifestaba en el acuerdo de liquidación:

Alega también el obligado tributario que no se incorpora al expediente administrativo la contabilidad de R lo cual resulta trascendental tal y como ordenó el TEAR.

Tales alegaciones ya fueron planteadas en el trámite de audiencia previo a la firma del acta y fueron contestadas por el actuario en el acta de referencia.

Los Órganos de la Inspección están sometidos al deber de sigilo respecto de los datos, informes o antecedentes de los que tenga conocimiento en el ejercicio de sus funciones. Sí es cierto que es posible legalmente incorporar a un expediente de comprobación e inspección los datos obtenidos de terceros siempre que ello sea necesario para regularizar la situación tributaria del obligado sujeto a actuaciones de comprobación; pero solo deberán incorporarse los datos que sean necesarios, esto es, cuando no haya otra solución alternativa y los datos incorporados sean pertinentes y no excesivos.

Como antes ha quedado expuesto, ese derecho fundamental a la protección de datos cede normalmente ante las necesidades de información de las Administraciones públicas siempre que esta obtención y utilización de los datos sean pertinentes y no excesivas, esto es, necesarias y proporcionadas. Como ha dicho el Tribunal Constitucional en reiteradas ocasiones (por ejemplo STC 186/2000 de 10 de julio) para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres requisitos o condiciones siguientes: si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto). En el caso que nos ocupa, para la regularización a practicar al obligado tributario ni es idónea ni necesaria la inclusión de las declaraciones o contabilidad de otra entidad; lo contrario supondría una vulneración del derecho fundamental de protección de datos.

(...)

Por otra parte, tal y como señala el acta, si el obligado tributario hubiese querido comprobar la veracidad de los datos correspondientes a esos otros contribuyentes que a él le afectan y utilizados por esta Inspección (si es que duda de los mismos), hubiese podido hacerlo utilizando el Registro Mercantil, cuya información si es pública, bien directamente o bien a través de su página Web (www.registradores.org_mercantil), pudiendo constatar que los datos utilizados son coincidentes. O bien hubiese podido confirmarlos mediante esos otros contribuyentes (sociedades mercantiles), ya que el obligado tributario era socio de las mismas y por tanto le podrían haber facilitado la mencionada información.

No obstante lo anterior, y en aras a una mayor garantía del contribuyente, se le entregó una nueva puesta de manifiesto de expediente electrónico donde se le incluye la información obrante en el Registro Mercantil (que como antes se ha dicho, si es pública) relativa a esos otros contribuyentes, **Z Proyectos Urbanísticos SL (...)** y **R Z SA (...)**, cosa que el obligado tributario podría haber hecho por sí mismo, para que pueda comprobar los mencionados datos.

Debe tenerse presente que los funcionarios de la Inspección de los tributos tiene encomendada la realización de los actos que en cada caso se precisen para la adecuada ordenación e instrucción de las actuaciones y procedimientos inspectores, de forma que pueda obtener cuantos elementos de juicio sean necesarios para que pueda dictarse la resolución o liquidación que proceda. Por tanto, en base a los elementos de juicio obtenidos en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, y siguiendo siempre el principio de legalidad que debe presidir su actuación, en su caso, se regulariza la situación tributaria del obligado tributario

Pues bien, nuevamente no cabe admitir las alegaciones del obligado en relación a la indefensión que sostiene que se le ha producido por la no incorporación formal al expediente de dicha información, ya que la Inspección, corrigiendo el defecto apreciado por el TEAR en relación al procedimiento utilizado, ha llevado a cabo su regularización en base a una información existente en las cuentas anuales de la entidad reclamante así como de la participada R y además ha puesto de manifiesto al obligado las cuentas anuales depositados por estas, por lo que no se aprecia ningún acto de fe ni causante de indefensión, ya que el reclamante ha podido contrastar, de manera suficiente, los datos puestos de manifiesto por la Inspección para llevar a cabo el cálculo de los incrementos netos de los beneficios de la entidad participada desde la fecha de su adquisición en 2003, siendo a éste, en su

caso, al que corresponde acreditar que la información puesta de manifiesta por la Inspección se contradice con las cuentas anuales de las entidades en cuestión.

Además, no puede obviarse que la Inspección ha realizado una nueva puesta de manifiesto para reflejar expresamente en el expediente las cuentas anuales de **R**, sin que el hecho de no figuren incorporadas las cuentas anuales de 2006 y 2007 implique la nulidad de las liquidaciones al desprenderse dicha información de los balances de los ejercicios coetáneos, y debiendo tener en cuenta además que se trata de una entidad vinculada y que el obligado en sus alegaciones al acta confirma plenamente los datos puestos de manifiesto por la Inspección si bien discrepa de la regularización recaída en cuanto a la interpretación de cómo se aplica la deducción del artículo 30.5 TRLIS.

Se desestima, por tanto, la alegación del obligado.

Quinto.

Alega el obligado a continuación que existe un erróneo cálculo de los intereses de demora, en los que se debe eliminar los periodos de duración del expediente por encima de los previstos legalmente, ya que el vicio del procedimiento de gestión utilizado sólo es imputable a la Administración.

Pues bien, hay que anticipar que procede estimar las alegaciones del obligado en este punto, ya que el acuerdo de liquidación calcula los intereses de demora desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación hasta el día en que se dicta la resolución, debiendo haberse computado únicamente hasta la fecha de las liquidaciones iniciales dictadas por Gestión y que fueron anuladas posteriormente por el TEAR de Castilla la Mancha.

En este sentido, en relación al cómputo de los intereses de demora, hemos dicho en fecha 28/10/2013 en Resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, RG 4659/2013, lo siguiente:

<<Sentado lo anterior, como bien señala el Director recurrente, a efectos de la determinación del “dies ad quem” del período de devengo de los intereses de demora, deben diferenciarse distintos supuestos que tienen todos ellos una nota común, cual es la anulación de una liquidación inicial efectuada por la Administración y la posibilidad de practicar otra posterior, en relación con el mismo concepto y período, como serían:

-Aquellos supuestos, como el específicamente aquí contemplado, en los que estamos ante sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

-Aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación, subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento; aquí se englobarían las estimaciones totales tanto por razones sustantivas como por razones de procedimiento, entre las que cabe citar, entre otros supuestos, los casos de caducidad.

-Aquellos supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones. En estos casos, la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción, debiendo además, si se trata de un procedimiento inspector, de respetar el plazo prevenido específicamente en el artículo 150.5 de la LGT;

Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado.

Entiende este Tribunal Central que el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, como plasmación legal que es de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de noviembre de 1997, es aplicable exclusivamente al primero de los grupos de supuestos enunciados, esto es, los casos de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que, como acabamos de indicar, confirman la regularización practicada si bien revisan una parte de su importe, por lo que en ejecución de dicha sentencia o

resolución obligan a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel, el cual deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

En cambio, el resto de los casos expuestos no tienen cabida en el citado artículo 26.5 de la LGT. Esta conclusión no sólo resulta de la literalidad del precepto, sino que lo confirma su desarrollo reglamentario; así el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa, artículo dedicado precisamente a regular la ejecución de las resoluciones administrativas, diferencia con nitidez en sus apartados 3, 4 y 5 lo siguiente:

“3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido. En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”.

Como vemos, en los casos regulados en los apartados 4 y 5 no hay remisión alguna al artículo 26.5 de la LGT, a diferencia de lo que sucede en el apartado 3. Y ello debe ser así porque en los casos de estimación total, la ejecución de la resolución administrativa o judicial se circunscribe a la anulación del acto recurrido y la de todos los que traigan su causa de aquel, mientras que en los casos de resoluciones estimatorias que ordenen la retroacción, su ejecución se ciñe a la anulación del acto impugnado y a la orden de retroacción. En otras palabras, en ninguno de estos dos supuestos, la nueva liquidación que en su caso pudiera practicarse lo es en cumplimiento de la sentencia o resolución.

Esta ha sido la diferenciación que a juicio de este Tribunal Central traza en su más reciente jurisprudencia por el Tribunal Supremo.

Así, en sentencia de 14 de junio de 2012 (Rec. nº 6386/2009) analizó el siguiente supuesto de hecho: no se trataba de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar parcialmente una reclamación, sino de una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de una resolución que estimó por causas sustantivas una reclamación, estimación total que no condujo a una nulidad de pleno derecho, quedando abierta, por tanto, la posibilidad de que la Administración corrigiera su yerro mediante una nueva liquidación, iniciando para ello la Administración años después un nuevo procedimiento. En este caso, señala el Tribunal Supremo que por similitud con otros supuestos que ya había resuelto en sentencias anteriores (baste citar por todas la de 23 de mayo de 2011), cabría en principio aplicar lo dicho en esas sentencias y exigir intereses de demora hasta la fecha de la nueva liquidación. Ahora bien (y aquí viene el punto de inflexión de esta sentencia respecto a la doctrina anterior), advierte el Alto Tribunal que esa doctrina fue ya objeto de crítica en diversos votos particulares a dichas sentencias, los cuales sostenían que había que excluir del período de liquidación de intereses el tiempo en que el órgano administrativo de revisión se excedió del plazo previsto para la resolución de la reclamación, basándose para ello en que las consecuencias que ahora establecen los artículos 26.4 y 240.2 de la Ley 58/2003,

estaban ya implícitas en la propia naturaleza de la institución de los intereses de demora, que impide exigir intereses en los casos de mora accipiendi, esto es, en aquellos supuestos en que el retraso es imputable al acreedor, en este caso, la Administración. Inspirándose en este razonamiento, concluye el Tribunal Supremo que aún en los supuestos de autoliquidación, cuando la actividad comprobadora de la Administración dé lugar a una liquidación, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación es anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración, lo cual lleva a fijar como día final de cómputo de los intereses de demora la fecha de la liquidación originaria anulada, indicando que tal doctrina es aplicable también con anterioridad a la vigencia de la Ley 58/2003.

Por su parte, partiendo de un supuesto de estimación de un recurso que dio lugar posteriormente a la retroacción de las actuaciones, en sentencia de fecha 19 de noviembre de 2012 (Rec. nº 1215/2011), el Tribunal Supremo concluye igualmente que la facultad de la Administración de dictar nueva liquidación no puede tener consecuencias en la determinación de los intereses de demora, al considerar, tratándose del sistema de autoliquidación, frente al criterio inicial de aplicar el interés de demora por todo el tiempo transcurrido desde el fin del período voluntario hasta que la Administración dicta nueva liquidación, que la Administración ha de tener en cuenta como día final de cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.

La mora accipiendi o retraso del acreedor está recogida en el propio artículo 26 de la LGT, en otro de sus apartados, el 4, al establecer que “No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido”.

En los casos que aquí estamos analizando, puede que no exista un “incumplimiento” del plazo en sentido estricto, pero lo que sí se da, como nota común, y determinante según el Tribunal Supremo, es el “retraso” (en definitiva, un incumplimiento) por parte de la Administración en liquidar, bien porque ha sido anulado todo un primer procedimiento y debe iniciar otro nuevo, bien porque se ha apreciado un defecto determinante de retroacción, que provoca que el procedimiento quede de nuevo abierto y deban realizarse nuevas actuaciones de instrucción tendentes a su terminación.

Las mismas conclusiones que acabamos de exponer, pero respecto de supuestos en los que era aplicable la anterior Ley 230/1963 General Tributaria, ha sido ya alcanzadas por este Tribunal Central en sus Resoluciones RG 3768/2010 y RG 3769/2010 de fecha 29 de noviembre de 2012, RG 4106/2009 de fecha 11 de abril de 2013 y RG 676/2011 de fecha 24 de abril de 2013.

Finalmente, en el supuesto específico de los procedimientos de aplicación de los tributos sometidos a plazo de caducidad, una vez superado el plazo máximo de duración, a contar desde la notificación de su inicio, procederá exigir intereses de demora por el importe de la cuota tributaria no ingresada en plazo, pero con la limitación establecida en el artículo 26.4 antes transcrito, en el sentido de que en el cómputo de los intereses no procederá incluir el período comprendido entre la fecha en que se produzca la caducidad en los términos del artículo 104 de la LGT hasta la fecha en que se dicte la correspondiente liquidación, por ser dicho retraso imputable a la Administración.>>

Así pues, en el presente caso, anulada en la vía económico-administrativa las liquidaciones referidas al tributo y ejercicios de referencia inicialmente dictadas, teniendo en cuenta el criterio expuesto, ya no es posible imputar el retraso en el pago de la deuda tributaria al contribuyente, lo cual lleva a fijar como día final de cómputo de los intereses de demora la fecha de las liquidaciones originarias anuladas por el TEAR, debiendo estimar en ese punto las pretensiones de la reclamante.

Sexto.

En cuanto al fondo de la regularización llevada a cabo por la Inspección, el interesado sostiene la improcedencia de la misma en base a los argumentos señalados en los antecedentes de hecho.

El artículo 30.5 del TRLIS establece que:

5. Cuando entre las rentas del sujeto pasivo se computen las derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que tributen al tipo general de gravamen o al tipo del 35 por ciento, se deducirá de la cuota íntegra el resultado de aplicar el tipo de gravamen al incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación o al importe de las rentas computadas si éste fuere menor.

(.....)

La deducción prevista en este apartado no se aplicará respecto de la parte del incremento neto de los beneficios no distribuidos que corresponda a rentas no integradas en la base imponible de la entidad participada debido a la compensación de bases imponibles negativas.

En el presente caso el obligado, **X INVERSIONES, SL**, tenía acciones con valor nominal de 166.786 euros (1/3 del capital) de la sociedad **Z Proyectos Urbanísticos SL** (...) en el momento en que esta es absorbida por **R Z SA**. (...). Las referidas acciones fueron adquiridos por **X INVERSIONES, SL** en el año 2003. La fusión se lleva a cabo el 19 de marzo de 2007, pero los efectos contables y fiscales de la fusión, si bien se realiza en 2007, son desde 1 de enero de 2006. Las acciones recibidas por la fusión fueron 43.066.221 valoradas en 91.300.388 euros. La fusión se acoge al régimen tributario establecido en el capítulo VIII del Título VII del propio TRLIS por lo que, en este momento, no se tributa por la plusvalía generada y mantienen los derechos y obligaciones de las entidades absorbidas, en este caso el tratamiento fiscal de los beneficios no distribuidos.

Para llevar a cabo la fusión **R Z SA**, absorbe, como ya se ha dicho con efectos contables y fiscales desde 1 de enero de 2006, a **KY SL** y a **Z Proyectos Urbanísticos SL**, ampliando su capital en 77.418.850,56 euros, mediante la emisión de 120.966.954 acciones y acogiéndose al régimen especial de fusiones del capítulo VIII del Título VII del TRLIS

X, aquí reclamante, de acuerdo con su referida participación en **Z Proyectos Urbanísticos SL** y la relación de canje, recibe, en el marco de la operación de fusión, 43.066.221 acciones de **R Z**, que representan el 19,9944 % del capital (43.066.221/215.391.495) y valoradas en 91.300.388,00 euros (43.066.221 x 2,12 + 1,77).

La tributación por el IS del resultado obtenido (91.300.388,00 - valor de adquisición) queda, como se ha dicho y reflejó el acuerdo liquidatorio, diferida por aplicación del mencionado régimen especial de fusiones.

Desde el año 2003 hasta el año 2005 el incremento neto de las reservas de **Z Proyectos Urbanísticos SL** imputables a **X INVERSIONES, SL** asciende, según los cálculos recogidos en el acuerdo liquidatorio y que no se discuten, a 2.364.391,34 euros.

En el año 2006 la entidad absorbente **R Z** tiene resultados positivos que compensa con bases imponibles de ejercicios anteriores y de 2007 a 2012 obtiene pérdidas en todos los ejercicios. Son datos que también se recogen en el acuerdo liquidatorio y que no han sido objeto de controversia, más allá de las cuestiones referidas a la falta de aportación de la contabilidad de **R** y de su incorporación formal al expediente.

En el año 2007 **X INVERSIONES, SL** en distintas fechas, vende 814.124 acciones de **R Z**, obteniendo una plusvalía, por la que en su momento (autoliquidación IS 2007) aplicó la deducción expuesta de 13.232,08 euros.

En el ejercicio 2008, **X INVERSIONES, SL** vende otras 13.002.823 acciones de **R Z** obteniendo una plusvalía por la que, en su momento (autoliquidación IS 2008) aplicó la deducción de 214.192,06 euros.

El importe de la deducción, establecido en el artículo 30.5 del TRLIS transcrito, es el resultado de aplicar el tipo de gravamen de la entidad transmitente a la base de deducción, siendo dicha base la menor de las dos cantidades siguientes:

- La renta integrada en la base imponible derivada de la transmisión de la participación
- El incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación transmitida, incluidos los que hubiesen sido incorporados al capital social

La Inspección entiende que no proceden las deducciones realizadas por el obligado ya que el incremento neto global desde la fecha de adquisición de la participación es negativo, lo que determina que no exista base de deducción, de acuerdo a los siguientes cálculos:

6. En "R" las rentas no integradas en la base imponible por compensación de bases negativas de ejercicios anteriores e imputables a "X", así como las pérdidas contables imputables a "X", ascienden a los siguientes importes:

- 2006 (-2.008.696,00: base imponible compensada x 0,199944):	-401.626,56
- 2007 (-11.842.364,00: pérdidas contables x 0,196164):	-2.323.047,68
Total, euros:	-2.724.674,24

(...)

Según las consultas de la DGT de 28/11/1997 y 26/01/2000, para el cálculo de los beneficios no distribuidos se tienen en cuenta los beneficios del ejercicio en que se transmite la participación en proporción al tiempo de tenencia de la participación en el mismo; de no conocerse aquellos beneficios al tiempo de presentar la declaración se puede optar por aplicar la deducción en ejercicios siguientes o bien rectificar la declaración.

7. Por tanto no hay doble tributación ya que las rentas no integradas en la base imponible en 2006 y 2007 (2.724.674,24) superan la suma de los beneficios no distribuidos de 2003 a 2005 (2.364.391,34 euros) y no resulta aplicable la deducción por doble imposición de 13.232,08 euros, aplicada en el ejercicio 2007.

O dicho de otro modo, según el esquema al que se ha hecho referencia en el punto 6º) anterior para calcular la base de la deducción:

+ Reservas dotadas totales.

- Reservas dotadas con rentas compensadas por bases negativas anteriores.
- Pérdidas contables resultarían los siguientes cantidades:

+ 2.364.391,34
- 401.626,56
- 2.323.047,68
- 360.282,90

No existiendo base de deducción al ser esta negativa.

A partir de este momento (31/12/2007 - 01/01/2008), para poder aplicar la deducción sería necesario que **R SA** obtuviera beneficios, que tributara por ellos y que la parte que le corresponda a **X Inversiones SL**, en función de su participación, superara estas pérdidas, lo que todavía no ha ocurrido.

8. En el ejercicio 2008, "X" vende 13.002.823 acciones de "R" obteniendo una plusvalía por la que aplica la deducción de 214.192,06 euros que tampoco procede porque **R** sigue teniendo pérdidas y no hay incremento neto de los beneficios no distribuidos.

9. En los ejercicios sucesivos (de 2009 a 2012) tampoco es de aplicación la deducción ya que **R** tiene resultados y bases negativas y no hay incremento neto de los beneficios no distribuidos

Pues bien, como bien afirma la Inspección, y así lo entiende también este Tribunal Central, el "incremento neto de los beneficios no distribuidos, incluso los que hubieran sido incorporados al capital social, que correspondan a la participación transmitida, generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de dicha participación" que fija y determina la base sobre la cual calcular la deducción se determina teniendo en cuenta los resultados contables obtenidos por la participada durante el periodo de permanencia de las acciones en la participante (desde el ejercicio 2003 hasta el ejercicio de venta de las participaciones), no únicamente desde el ejercicio 2003 hasta el 2005, momento en el que tiene lugar la fusión por absorción (efectos de 01/01/2006) como hace el obligado tributario; a este respecto, es particularmente relevante lo dispuesto en el último párrafo del apartado 5 del artículo 30 del TRLIS cuando establece que "la deducción prevista en este apartado no se aplicará respecto de la parte del incremento neto de los beneficios no distribuidos que corresponda a rentas no integradas en la base imponible de la entidad participada debido a la compensación de bases imponibles negativas".

La cuestión radica en que **Z Proyectos Urbanísticos SL**, en los ejercicios 2003 a 2005, obtuvo resultados positivos, mientras que **R Z SA** obtuvo en 2006 resultados positivos, que fueron compensados con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, y resultados negativos desde 2007, por lo que el saldo neto, considerando el período total desde que **X Inversiones, SL** adquirió las participaciones de **Z Proyectos Urbanísticos SL** hasta que vendió las de **R Z SA**, no resulta positivo (no ha existido un incremento neto de beneficios no distribuidos en la entidad participada generados desde que se tiene la participación y computando tanto antes como después de la absorción que correspondan a la participación transmitida, en cada momento, por **X**), y en consecuencia no resulta deducción a aplicar.

La entidad defiende la aplicación de la deducción que corresponde defendiendo que, sólo deben considerarse, a estos efectos, los resultados positivos de **Z Proyectos Urbanísticos SL** y no los negativos producidos con posterioridad a la absorción de ésta en la entidad absorbente **R**, pero ello supone no tener en cuenta que la ley no establece, en ningún caso, esta diferenciación en el cálculo de la base de la deducción; tampoco de la sistemática que resulta de la aplicación del régimen especial previsto para las fusiones podemos extraer esta conclusión, ya que, igual que la renta a incluir en la base imponible de **X INVERSIONES, SL**, derivada de la transmisión de las acciones, se calcula teniendo en cuenta el período total, sin diferenciar qué parte de la renta se produjo antes y qué parte después de la fusión por absorción, de igual modo parece procedente calcular, a efectos de la deducción, un saldo neto de los resultados de la entidad participada teniendo en cuenta todo el período. Debemos tener en cuenta, como señala la entidad, resultado neto antes de la fusión y resultado neto después de la misma, pero agregando ambos importes para calcular así la base de la deducción, que es única.

No estamos ante una deducción por la transmisión de las acciones de **Z Proyectos Urbanísticos SL**, respecto a la que **R Z SA** se subroga como consecuencia de la fusión, del mismo modo que no calculamos la renta que se produjo en la operación que se acogió al régimen especial, sino que el derecho a la deducción surge ahora, con motivo de la inclusión en la base imponible de **X INVERSIONES, SL** de la renta obtenida en la transmisión de las acciones que posee, que son ya de **R Z SA**, renta que, del mismo modo que se calcula la producida globalmente desde la adquisición de los títulos, originalmente de **Z Proyectos Urbanísticos SL** y que luego se “convirtieron” en títulos de **R Z** tras la fusión, deberá ser comparada con los resultados de la participada, considerando los resultantes del saldo neto de la agregación de los anteriores a la fusión y los posteriores. Obtenemos así un importe que comparamos con la renta obtenida. Debemos, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

En el mismo sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos en su consulta V1447 - 13 de 25 de abril de 2013 en que manifiesta:

“...Asimismo, el importe de la renta derivada de la transmisión de las participaciones en A y B, a efectos de lo dispuesto en el artículo 30.5 del TRLIS, se determinará por diferencia entre el valor de transmisión y su valor de adquisición, a efectos fiscales, resultante de la aplicación del citado artículo 99 de la LIS.

En cuanto al cómputo del incremento neto de los beneficios generados y no distribuidos por la sociedad participada durante el tiempo de tenencia de la misma, resulta necesario tomar en consideración que los títulos transmitidos fueron adquiridos mediante una operación acogida al régimen fiscal especial de neutralidad, por lo que, en la medida en que los títulos transmitidos proceden de una aportación no dineraria especial, la aplicación del artículo 30.5 del TRLIS debe realizarse a tenor de los siguientes criterios en base al principio de subrogación establecido en el artículo 90 del TRLIS:

a) El incremento neto de beneficios no distribuidos será el que se haya producido en las sociedades A y B, durante el período de tenencia de la participación, debiendo tomar en consideración, a tales efectos, como fecha de antigüedad de las participaciones transmitidas la fecha de adquisición por parte de los socios (personas físicas aportantes) originarios, así como los beneficios no distribuidos que correspondan a las participaciones transmitidas.

b) En todo caso, deberá tomarse en consideración la posible aplicación del otro límite fijado en el artículo 30.5 del TRLIS, es decir, el importe de las rentas computadas a efectos fiscales en sede de la consultante como consecuencia de la operación de venta.”

Se desestiman por tanto las alegaciones del obligado en este punto.

Séptimo.

En cuanto a la sanción, alega la entidad la existencia de caducidad, vulneración de los actos propios, reformatio in peius y falta de motivación del elemento subjetivo.

En relación con la caducidad el obligado alega que no cabe que la Inspección iniciase un expediente sancionador ya que la Dependencia de Gestión dictó, sobre la misma cuestión objeto de regularización, unas liquidaciones provisionales de 2007 a 2012 sin que se iniciase expediente sancionador en el plazo de 3 meses desde que se dictaron las mismas, por lo que se ha vulnerado el artículo 209.2 de la Ley 58/2003.

No cabe admitir la alegación del obligado ya que las liquidaciones dictadas por la Dependencia de Gestión en relación al Impuesto sobre Sociedades de los años 2007 a 2012 fueron anuladas por el TEAR. Los acuerdos sancionadores aquí impugnados, dictados en fecha 27 de abril de 2016, derivan de las liquidaciones dictadas por la Dependencia Regional de Inspección en la referida de fecha 27 de abril de 2016 por el mismo concepto y periodo, por lo que no se ha sobrepasado en ningún caso el plazo de meses de artículo 209.2 de la Ley 58/2003 a la hora de iniciar dichos expedientes sancionadores.

En segundo lugar el obligado alega que la AEAT ha vulnerado la doctrina de los actos propios ya que la Dependencia Regional de Inspección considera sancionables las mismas conductas que la Dependencia de Gestión no consideró como tal, asimismo alega que dichas sanciones suponen una vulneración de la reformatio in peius.

No cabe admitir la alegación del obligado ya que conforme a la Jurisprudencia del Tribunal Supremo tiene como límite la legalidad establecida, no pudiendo utilizarse para perpetuar situaciones antijurídicas. Así, en la sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2017 (Rec. Núm. 1714/2016) se establece

“...es doctrina consolidada la recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2013, consistente en que la circunstancia de que una operación no haya sido regularizada en ejercicios anteriores, no es obstáculo para que se proceda a hacerlo en otro posterior.”

Por tanto el hecho de que una conducta no haya sido sancionada por la AEAT en unas actuaciones anteriores, no implica que la Inspección se encuentre vinculado por dicha falta de sanción en actuaciones posteriores.

En similares términos no cabe apreciar una reformatio in peius en los acuerdos sancionadores dictados por la Inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades de 2007 a 2012, ya que este TEAC entiende que la conducta sancionada por la Inspección no es propiamente la que dio lugar al dejar de ingresar regularizado por la Dependencia de Gestión, sino que, como a continuación se analiza en contestación a la alegación relativa a la falta de motivación, lo que parece que lleva en último término a la Inspección a sancionar es la falta de presentación de una declaración complementaria por parte del obligado una vez dictada la resolución del TEAR que venía indirectamente a confirmar la incorrecta interpretación realizada por el obligado en relación al cálculo del incremento neto de los beneficios no distribuidos en relación con la deducción aplicada en base al artículo 30.5 del TRLIS. Esto es, la Inspección entiende que es la conducta del obligado tras la resolución del TEAR la que es merecedora de sanción, encontrándonos por tanto con una conducta distinta que en las actuaciones de gestión anuladas.

La última alegación del obligado es la relativa a la falta de motivación del elemento subjetivo respecto de la infracción sancionada.

En esta materia de acreditación del elemento subjetivo de la infracción, el Tribunal Supremo ha sentado el criterio, en Sentencia de 6 de junio de 2008 de que *“en la medida en que la competencia para imponer las sanciones tributarias previstas en la LGT corresponde exclusivamente a la Administración tributaria, es evidente que los déficits de motivación de las resoluciones sancionadoras no pueden ser suplidos por los órganos de la jurisdicción ordinaria que, en este ámbito, sólo pueden llevar a cabo un mero control de la legalidad”*, por lo que debe valorarse aquí si esta justificación se produce de forma suficiente por parte de la oficina gestora en el propio Acuerdo de imposición de sanción. La más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo ha confirmado que dicha prueba de la culpabilidad, que corresponde a la Administración, debe realizarse mediante la valoración de la concreta conducta del sujeto pasivo más que en función de su resultado, haciendo mención a los elementos de la conducta de los que pueda inferirse el dolo o la culpa (Sentencia de 20 de diciembre de 2012, dictada en Recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 210/2009). En los mismos términos, debemos citar la Sentencia de la misma fecha en Recurso de Casación núm. 4320/2011, en la que se determina que la Administración debe hacer *“explícitos los motivos en un acuerdo por el que se imponen las sanciones, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe*

estar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso, de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción". La descripción de las concretas conductas del obligado tributario que se consideran merecedoras de sanción puede realizarse con una expresa remisión bien al acta, bien a la propuesta de sanción, no siendo necesario reiterarlas, tal y como reconoce la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de diciembre de 2009, en Recurso contencioso-administrativo núm. 266/2006, recientemente confirmada por Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 10 de diciembre de 2012, en Recurso de casación núm. 563/2010.

Ahora bien, es cierto que de la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada se desprende que no resulta suficiente la acreditación del mero resultado contrario a la normativa fiscal, esto es, no resulta suficiente la descripción de la conducta constitutiva del incumplimiento de la norma constatando la existencia de dicho incumplimiento, sino que debe probarse que dicho resultado contrario a la norma es consecuencia de una conducta que no pueda calificarse como diligente, haciendo explícitos los motivos que le llevan a considerar la concurrencia de culpabilidad, aún a título de simple negligencia (Recurso de casación núm. 4320/2011, ya citado). Y para ello, tal y como establece la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2013 (Recurso de casación núm. 5897/2010), debe justificar dicha ausencia de diligencia y cuidado necesario aportando "el proceso lógico deductivo que le lleva a dicha conclusión".

En el presente caso, este TEAC entiende que a la vista del acuerdo de imposición de sanción, el mismo adolece de falta de motivación en cuanto a la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria, no estimando concurrente una culpabilidad "razonada" y "suficientemente explicada".

Así la Administración tributaria en el acuerdo sancionador de los años 2007 a 2010, motiva la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, señalando al efecto lo siguiente:

"Una empresa importante como el obligado tributario que realiza complejas operaciones societarias como es la fusión acogándose al régimen tributario establecido en el capítulo VIII del Título VII del TRLIS, y que pretende beneficiarse de unas deducciones por doble imposición interna de significativas cuantías, debe contar con una asesoría fiscal eficiente a la que acudir, y con un departamento administrativo capaz de responder a las exigencias materiales y formales de las normas fiscales, sin olvidar que la empresa podía y debía, si tenía dudas fundadas o razonables en la interpretación de la norma, acudir, a través de la oportuna consulta, a recabar la opinión de la Administración en uso del derecho que le otorga la Ley General Tributaria; máxime cuando la Dirección General de Tributos se ha pronunciado reiteradamente sobre estas cuestiones y teniéndose en cuenta que la controversia no se centra en la procedencia de la deducción por doble imposición en los supuestos de fusión, sino que en el cálculo, en su caso, del importe de dicha deducción debe considerarse un solo periodo de generación y no dos como pretende hacer valer el obligado tributario.

Muestra de la falta de diligencia en la conducta del obligado tributario es que, desde la fecha en que tuvo conocimiento de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha, de fecha 30/03/2015, en el que se anularon las liquidaciones de la Dependencia Regional de Gestión, hasta que recibió, el 17/09/2015, la notificación de la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, ha transcurrido un periodo de tiempo suficiente para regularizar su situación tributaria, y no lo ha hecho. Recordemos que la Resolución del TEAR de Castilla-La Mancha analiza la cuestión controvertida y en el fundamento de derecho 5º realiza diversas manifestaciones en orden a determinar el correcto cálculo de la deducción por doble imposición, en su caso, a aplicar.

Ni tan siquiera es excusa que considerara prescrito los periodos comprobados; cuestión que ya ha sido analizada y que carece de fundamento. Recordemos que la fecha de inicio del cómputo de los plazos de prescripción de uno de los ejercicios comprobados -periodo 2010- es el 26/07/2011 con lo cual, aún en el supuesto -y no es el caso- de no considerar las actuaciones de los órganos de Gestión ni la Reclamación ante el TEAR como interruptores de la prescripción, el plazo de prescripción no hubiera finalizado en la fecha que tuvo conocimiento de la resolución del TEAR. Pero el obligado tributario, aún conociendo la resolución del TEAR, en ningún momento trató de regularizar la aplicación indebida de la deducción por doble imposición.

En definitiva, no cabe apreciar una interpretación razonable de la norma en la conducta del obligado tributario que ampare su incumplimiento; en ningún momento tuvo intención de regularizar su situación aún conociendo la resolución del TEAR. Dicha conducta no es sino merecedora del reproche que supone la sanción.

En cuanto a la falta de sanción en las actuaciones previas realizadas por los órganos de gestión tributaria cabe señalar que, sin perjuicio de la distinta naturaleza de las actuaciones de comprobación limitada y las propias

de un procedimiento inspector, como hemos expuesto en los párrafos precedentes, determinadas circunstancias como es **el conocimiento que tenía el obligado tributario de la resolución del TEAR y su falta regularización de su situación tributaria, ha sido valorada en el expediente sancionador derivado del procedimiento inspector y no, por razones obvias temporales, por los órganos de gestión tributaria.** En consecuencia, en contra de las alegaciones presentadas, la AEAT no va contra sus propios criterios ni contra sus propios actos.

Asimismo, la actuación de la Inspección no supone una reformativo in peius dado que, repetimos, **las actuaciones de gestión fueron anuladas por el TEAR, el cual no ordenó la retroacción de las actuaciones dado que en el ámbito del un procedimiento de comprobación limitada no pueden examinarse los libros de contabilidad; el procedimiento inspector que nos ocupa, del que deriva el expediente sancionador, es nuevo y distinto del de comprobación limitada. Y, como hemos dicho, en el expediente sancionador se han valorada circunstancias no concurrentes en el procedimiento de gestión.**

En consecuencia con lo expuesto y considerando que el incumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente no se halla justificado por una interpretación razonable de las normas tributarias aplicables, ni tampoco por una laguna interpretativa de las mismas, dado que la claridad de las normas aplicables, hemos de concluir que resulta imposible infringirlas sin existir, la responsabilidad a la que nos hemos referido en los párrafos anteriores.

Tan sólo resta añadir, conforme lo expuesto en el presente apartado, que la culpabilidad en la conducta del obligado tributario está suficientemente motivada.” (negrita de este TEAC)

La motivación en relación a los años 2011 y 2012 es prácticamente idéntica sin que resulte necesaria su incorporación a la presente resolución.

Pues bien, este TEAC ha manifestado en anteriores ocasiones que no cabe motivar la existencia de culpabilidad en la falta de presentación de una declaración complementaria. Así, tal y como resulta de nuestra resolución de 31 de junio de 2012 (RG 981/2010), no se puede entender cometida la infracción como consecuencia de la actuación del obligado en fechas posteriores a la de la presentación de la autoliquidación, ya que la presentación de declaraciones complementarias constituye una mera opción para el sujeto pasivo y no una obligación legal.

A estos efectos en la referida resolución de 31 de junio de 2012 (RG 981/2010) manifestábamos:

“..En el presente caso, la Administración Tributaria en el acuerdo sancionador señala lo siguiente:

“La entidad una vez firmada el acta de referencia que disminuía las cuotas a compensar a 31/12/2005, desde el 22/01/09, fecha del acta, al 20/11/09, fecha de la notificación de la liquidación, ha podido regularizar de forma voluntaria, la declaración de IVA ejercicio 2006 período 01 de acuerdo a los criterios de la Inspección, pues es el sujeto pasivo el obligado a la diligencia necesaria para adaptar la liquidación del 2006 a la minoración declarada según lo dispuesto en el art. 29.2.c) de la Ley 58/2003, sin que la entidad haya regularizado su situación fiscal conforme a estos criterios. De la citada liquidación practicada por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios resulta un importe a ingresar de 46.069,25 euros y conforme a la Ley General Tributaria, 58/2003, dejar de ingresar es una infracción tributaria tipificada en el art. 191.1 como así se hace constar en el trámite de audiencia del expediente sancionador, concurriendo en dicha conducta al menos simple negligencia, requisito exigido en el art. 183.1 de la Ley 58/2003, no apreciándose por otro lado ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179.2 de dicha Ley.”

El artículo 29 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al que alude el órgano gestor en el acuerdo impugnado, recoge las obligaciones tributarias formales, en concreto el apartado 2º en su letra c):

“2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

(...)

c) La obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones.”

No obstante el citado artículo se limita a recoger una obligación genérica para los obligados tributarios de presentación de declaraciones y demás documentos tributarios, que se especificará para cada impuesto en la

normativa tributaria. Ahora bien en ningún momento señala nada en relación con las declaraciones complementarias, las cuales se regulan en el art. 122 de la Ley 58/2003, bajo la rúbrica declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones complementarias o sustitutivas, que establece:

“1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora.

3. Los obligados tributarios podrán presentar declaraciones o comunicaciones de datos complementarias o sustitutivas, haciendo constar si se trata de una u otra modalidad, con la finalidad de completar o reemplazar las presentadas con anterioridad.”

De lo expuesto resulta que la presentación de declaraciones o autoliquidaciones complementarias se configura como una opción para el obligado tributario, sin que exista ningún tipo de obligación legal como pretende el órgano gestor al afirmar que “es el sujeto pasivo el obligado a la diligencia necesaria para adaptar la liquidación del 2006 a la minoración declarada según lo dispuesto en el art. 29.2.c) de la Ley 58/2003, sin que la entidad haya regularizado su situación fiscal conforme a estos criterios.”

No existiendo por tanto la obligación por parte del obligado tributario de presentar autoliquidación complementaria por el período 01-2006, es la Administración Tributaria la que si lo considera oportuno podrá efectuar la debida regularización, circunstancia que ha tenido lugar en el supuesto que nos ocupa.

Ahora bien, dicha regularización implica que el obligado tributario haya dejado de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación. ¿Concorre en dicha conducta el elemento subjetivo de la culpabilidad? ¿Ha sido debidamente acreditada por el órgano gestor en el momento de imponer la sanción?.

Este Tribunal Económico Administrativo Central reconoce que la imposición de sanciones tributarias exige la concurrencia de culpabilidad en la conducta que se sanciona, y, tras analizar a estos efectos los hechos probados y la normativa tributaria aplicable a los mismos se aprecia que dicha culpabilidad no resulta acreditada en el acuerdo de imposición de sanción.

La negligencia, en términos del Tribunal Supremo no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una lasitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma, lasitud que este Tribunal no puede apreciar porque como hemos señalado no existía la obligación de presentar autoliquidaciones complementarias por el obligado tributario, siendo éste el único argumento en el que el órgano gestor justifica la concurrencia de negligencia en la conducta de la entidad.

Este Tribunal, teniendo en cuenta los argumentos expuestos por la Administración Tributaria en el acuerdo de imposición de sanción, y aplicando la jurisprudencia expuesta, debe declarar no ajustado a derecho dicho acuerdo sancionador, en lo referente a la acreditación de la culpabilidad. Considera este Tribunal:

- La Administración Tributaria no acredita la existencia de culpabilidad en el acuerdo de imposición de sanción, limitándose a señalar que concorre en la conducta sancionada al menos simple negligencia, ofreciendo únicamente como motivación la obligación del sujeto pasivo a la diligencia necesaria para

adaptar la liquidación del 2006 a la minoración declarada en virtud de lo dispuesto en el art. 29.2.c) de la LGT.

- La diligencia debida que señala el órgano gestor no es tal, ya que el citado art. 29.2.c) simplemente recoge las obligaciones tributarias formales, sin que se encuentre dentro del mismo la presentación de declaraciones complementarias por el obligado tributario, que como hemos visto constituyen una opción para el sujeto pasivo y no una obligación. Además debemos señalar que el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales tiene su propio régimen sancionador tributario.

En virtud de lo expuesto procede estimar la pretensión de la parte actora, anulando el acuerdo de imposición impugnado, por lo que una vez satisfecha dicha pretensión, no procede entrar a conocer la alegación relativa a la quiebra del principio de seguridad jurídica.” (negrita de este TEAC en la presente resolución)

Por tanto, no cabe entender suficientemente motivada la existencia de culpabilidad por la mera falta de presentación de una declaración complementaria una vez dictada y notificada la resolución del TEAR, que es lo que la Inspección, en definitiva, viene a afirmar. Asimismo, cabe remarcar que en el referido acuerdo sancionador no se motiva suficientemente cuales son las circunstancias específicas relativas a la incorrecta aplicación de la deducción del artículo 30.5 TRLIS que llevan a la Inspección a apreciar la existencia de culpabilidad en dicha conducta cuando en actuaciones anteriores de la AEAT no se consideró la misma conducta como sancionable.

Se estima por tanto la alegación del obligado en este punto, al no haber acreditado suficientemente la Inspección la concurrencia de culpabilidad en la conducta sancionada, lo que implica la anulación de los acuerdos sancionadores impugnados.

Por todo ello,

El **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA**, en las presentes reclamaciones,

ACUERDA:

ESTIMAR PARCIALMENTE las reclamaciones 00/3865/2016 y 00/3924/2016 interpuestas contra los acuerdos de liquidación de los periodos 2007 a 2010, y 2011 y 2012 respectivamente, en lo que a los intereses de demora se refiere, debiendo ser dictados unos nuevos acuerdos de liquidación, según lo señalado en el fundamento jurídico QUINTO, y

ESTIMAR las reclamaciones 00/3866/2016 y 00/3867/2016 interpuestas contra los acuerdos sancionadores de los periodos 2007 a 2010, y 2011 y 2012 respectivamente, lo que implica la anulación de los mismos.

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