

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073358

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA**

Sentencia 102/2019, de 28 de febrero de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15054/2018

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión tributaria. Rectificación de autoliquidaciones. IS. Operaciones vinculadas.** Dos entidades vinculadas realizan operaciones entre sí, siendo regularizada por la Inspección una de ellas minorando el gasto por aplicación del valor de mercado, pero no se disminuyeron los ingresos de la otra sociedad, pese a que fue también regularizada mediante acta de inspección. La Administración estaba obligada a practicar una regularización íntegra comprobando si había existido doble tributación. Por ello en virtud del principio de seguridad jurídica, prohibición del enriquecimiento injusto y neutralidad procede ajustar el ingreso de la entidad vinculada, sin que se pueda vetar la posibilidad de que por medio de la devolución de ingresos indebidos se compense de oficio a la entidad perjudicada aun cuando se hubiese dictado un acuerdo de liquidación definitiva previo.

**PRECEPTOS:**

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributarias), art. 126.

Ley 58/2003 (LGT), art. 221.

RD Leg 4/2004 (TR Ley IS), art. 9.

**PONENTE:***Don Juan Selles Ferreiro.*

Magistrados:

Don JUAN SELLES FERREIRO

Don JOSE MARIA ARROJO MARTINEZ

Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

Don MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

**T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4**

A CORUÑA

SENTENCIA: 00102/2019

- Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

N.I.G: 15030 33 3 2018 0000086

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015054 /2018 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. CONEJOS GALLEGOS COGAL S COOP LTDA

ABOGADO ALICIA MARIA LORENZO UCHA

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>. JUAN JOSE BELMONTE POSE

Contra D./D<sup>a</sup>. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>.

PONENTE: D. JUAN SELLES FERREIRO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D<sup>a</sup>

JOSE MARIA ARROJO MARTINEZ

JUAN SELLES FERREIRO

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A CORUÑA, veintiocho de febrero de dos mil diecinueve.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo número 15054/2018, interpuesto por CONEJOS GALLEGOS COGAL S.COOP LTDA, representada por el procurador D.JUAN JOSE BELMONTE POSE, dirigido por la letrada D.<sup>a</sup> ALICIA LORENZO UCHA, contra ACUERDO DEL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA DE 28/09/17-IMPUESTO SOCIEDADES 2009-2010.EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO N° 15/00236/2015 Y ACUMULADA 15/01149/2015. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN SELLES FERREIRO, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

**Segundo.**

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

**Tercero.**

No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

**Cuarto.**

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 67.445,38 euros.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Se impugna en el presente procedimiento ordinario la resolución dictada en fecha 28.9.17 por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia en la reclamación económico-administrativa 15-00236-215 y acumulada 15-01149-2015 interpuesta por CONEJOS GALLEGOS COGAL S COOP. LTDA. contra la resolución dictada por la AEAT URGGE de Galicia desestimatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2009 y 2010 y la consiguiente devolución de ingresos indebidos.

Sostiene, en síntesis, la recurrente que, si bien había firmado en conformidad las actas de inspección correspondientes a los ejercicios 2009 y 2010 del Impuesto sobre Sociedades, como quiera que como consecuencia de la regularización practicada a su entidad participada CONEJOS GALLEGOS SLU se procedió a minorar los gastos recogidos en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de esta entidad en relación con la realización de la maquila de conejos procedentes tanto de la sociedad participada como de otras sociedades ajenas al grupo , en congruencia, procedería la minoración de los ingresos de la entidad matriz aquí recurrente a fin de que no se produjera un enriquecimiento injusto en favor de la administración tributaria.

La AEAT desestimó la solicitud con base en lo prevenido en el art. 126.2 del Real Decreto 1065/2007 , por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos conforme al cual y , en relación a la iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones , que: "2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente."

Entiende la AEAT que , como quiera que se han producido actuaciones inspectoras simultáneas por el concepto impositivo Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 y 2010, en relación a las dos entidades, Conejos Gallegos S.L.U. y Cogal Conejos Gallegos Sociedad Cooperativa, que finalizaron en actas de Inspección de fecha 16/05/2013 y 07/06/2013, respectivamente, .de las que derivaron acuerdos de liquidación que tienen carácter definitivo y han adquirido firmeza no podría iniciarse el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones que insta la entidad.

En el presente caso nos hallamos ante dos empresas vinculadas que realizan operaciones entre si, circunstancia que nadie cuestiona.

No cabe duda alguna que la minoración de los gastos realizada a la filial CONEJOS GALLEGOS (correspondientes a los servicios de maquila de conejos prestados por la matriz) por considerar la Inspección que se toman como referencia precios correspondientes a ejercicios anteriores que no son actualizados supone una correspondiente merma en los ingresos que por este concepto se facturan a dicha entidad por la matriz.

Nos encontramos, por tanto, ante el supuesto en el que se comprueban operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, y en el que se cuestiona la procedencia de una regularización completa y bilateral de la situación tributaria generada a fin de evitar un enriquecimiento injusto derivado de una duplicidad impositiva en el caso de que se desestime el recurso interpuesto por una de las entidades vinculadas.

Sobre esta cuestión, un reciente auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9.5.18 ha admitido a trámite el recurso de casación por entender que concurre interés casacional.

Ello no obstante entendemos que, sin perjuicio de lo que resuelva en su día el Alto Tribunal, hay resoluciones judiciales que han abordado este tema y con las que este Tribunal comulga.

Así, en la sentencia de la Sala de lo contencioso- administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 23 de junio de 2014 , al tratar la obligatoriedad de la propia Administración de instar un procedimiento de devolución de ingresos "de oficio" en base al art. 221 de la Ley General Tributaria se pronuncia en los siguientes términos :

"Se trata pues de un doble ingreso, según la recurrente, de cuotas de IVA. La Administración niega que se haya producido ese doble ingreso.

Nos encontramos por ello, ante el supuesto contemplado en el artículo 221 de la Ley 58/2003 , de devolución de ingresos indebidos conforme al cual:

"1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones..."

En primer lugar, hemos de examinar las argumentaciones contenidas en la resolución impugnada, relativa a los documentos aportados en vía económica administrativa para justificar el doble pago. Sostiene el TEAC, que tal documentación no puede ser considerada ya que pudo y debió aportarse ante la Administración Tributaria, a fin de que por ella, puedan comprobarse los datos contenidos en los documentos.

No podemos compartir este razonamiento en cuanto, a) esta Sala ha venido reiterando en decisiones confirmadas por el TS, que la Administración Tributaria está obligada a la regularización íntegra de la situación tributaria del sujeto pasivo, lo que implica el examen de una posible doble tributación, aún cuando el recurrente no aportase la documentación; b) el artículo 221 prevé que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos puede ser iniciado de oficio por la Administración.

La Administración Tributaria pudo y debió comprobar si había existido una doble tributación.

Hemos de recordar la doctrina del TS contenida en la sentencia de 5 de junio de 2014, recurso 947/2012 : "Ahora bien, lo que si protege el principio de seguridad jurídica es la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida. Por ello, en la Sentencia de 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002 ), referida a un supuesto análogo al que se contempla en este recurso, se dijo: "Es cierto que el adquirente no podía deducir las cuotas indebidamente repercutidas, pero en la realidad soportó la repercusión, cuestionándose la sujeción del IVA varios años después, por lo que la Inspección, en esta situación, debió limitarse, ante la conclusión de la exención del IVA, por la solución más favorable al contribuyente, reflejando la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA y, al mismo tiempo, la inexistencia de derecho a la devolución por haber deducido el importe de las cuotas en declaraciones posteriores." En la misma Sentencia se dijo que "es patente que la pretensión de la Administración de cobrar por las cuotas indebidamente deducidas, y además con sus intereses, con independencia de la regularización sobre la base de la sujeción al Impuesto sobre Transmisiones, conduce a una situación totalmente injusta, con el consiguiente perjuicio para el adquirente, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA."

Este criterio se confirmó en la Sentencia de 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina (4498/2012 ). En el mismo sentido, Sentencias de 10 de abril de 2014 (recurso de casación 2887/2012 ) y de 11 de abril de 2014 ( 2877/2012 )...

En la misma línea se manifiesta la Dirección General de Tributos al analizar el art. 16 del TRLIS relativo a la valoración en las operaciones realizadas entre entidades vinculadas al decir:

"En el supuesto objeto de consulta, tanto la entidad consultante como su socio mayoritario son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, sin que les sea de aplicación ninguna de las exenciones previstas en el artículo 9.º del TRLIS, tributando ambas al tipo general del 35%, de manera que en ausencia de otras consideraciones no manifestadas en la consulta, cualquier valoración que pudiera realizar la Administración tributaria corrigiendo, generalmente al alza, todo o parte del descuento o bonificación del precio inicialmente pactado, no determinará una mayor tributación respecto de la que hubiera resultado de aplicar el precio bonificado pactado entre las partes por cuanto el efecto sería un mayor ingreso para la entidad consultante y un mayor gasto para el socio Entidad Pública Empresarial, respectivamente, devengado en el mismo período impositivo". (sic) .

Por último, la reciente sentencia de la Sala de lo contencioso- administrativo de la Audiencia Nacional de 11.12.17 (rec. 352/2016 ) en el punto 8 de su fundamento de derecho segundo se dice:

"3.- Vulneración de los principios de seguridad jurídica, prohibición del enriquecimiento injusto y neutralidad.

Se afirma en la demanda que la Inspección ha realizado una regularización incompleta y asimétrica de la operación realizada entre Grefusa e Ibersnacks, consistente en negar la realidad de los servicios facturados, pero regulariza únicamente a la sociedad que dedujo el gasto, incrementando su base imponible en el importe del referido gasto, y no efectúa la correlativa regularización a la sociedad que computó el ingreso, disminuyendo su base imponible en el mismo importe.

Este ajuste bilateral debe solicitarlo de la Hacienda la entidad que obtuvo el ingreso, acreditando los extremos correspondientes, pero dicha entidad no es aquí actora, ni resulta acreditado que tal ajuste haya sido solicitado de la Hacienda." (Sic)

En conclusión, entendemos que en aras al principio de neutralidad impositiva y de proscripción del enriquecimiento injusto , en operaciones vinculadas en las que , como consecuencia de una regularización impositiva se produce un supuesto de doble imposición o enriquecimiento injusto en la medida en que regularizada una cantidad como gasto en el Impuesto sobre Sociedades se debería ajustar el correlativo ingreso en la entidad vinculada, la administración debería proceder de oficio a un ajuste en ambas entidades no pudiendo vedar la posibilidad de que, por medio de la devolución de ingresos indebidos, se compense a la entidad que resulte perjudicada por la regularización practicada a fin de que no se produzca un enriquecimiento injusto para la administración tributaria.

En consecuencia, habida cuenta de que regularizado el gasto derivado de las operaciones de maquila realizada por la entidad matriz (CONEJOS GALLEGOS COGAL S.COOP. LTDA.) en favor de la participada CONEJOS GALLEGOS SLU se produjo una minoración en los ingresos percibidos por este concepto en la entidad recurrente, el presente recurso ha de ser estimado a fin de que se devuelva la parte tributada en exceso por el concepto de ingresos derivados de la citada prestación.

## Segundo.

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho.

Concurriendo, en el presente caso, serias dudas de derecho no procede la expresa imposición de las costas procesales.

## FALLAMOS

Que estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de CONEJOS GALLEGOS COGAL S COOP. LTDA. contra la resolución dictada en fecha 28.9.17 por el Tribunal

Económico- Administrativo Regional de Galicia en la reclamación económico-administrativa 15-00236-215 y acumulada 15-01149-2015 interpuesta por. contra la resolución dictada por la AEAT URGGE de Galicia desestimatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2009 y 2010 y la consiguiente devolución de ingresos indebidos la cual anulamos por ser contraria a derecho procediendo la devolución en los términos contenidos en el cuerpo jurídico de la presente sentencia.

Sin expresa imposición de las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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