

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075717

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de diciembre de 2019

Sala 1.^a

R.G. 3828/2018

SUMARIO:

IRPF. Base imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas específicas. Acciones. Conversión, canje, fusión, etc. *Comunicación a la Administración Tributaria de la opción por el Régimen Fiscal Especial de Canje de Valores de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.* La regla general es que la comunicación de la opción de acogimiento al Régimen Fiscal Especial de Canje de Valores a la Administración tributaria es una mera obligación formal cuya omisión o retraso no impide la aplicación del mismo. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, en que tanto la sociedad transmitente de los títulos como la adquirente son no residentes en España, dicha comunicación sí es esencial ya que el art. 43 del RD 1777/2004 (Rgto IS), establece que el ejercicio de la opción se efectuará por el socio residente afectado cuando así lo consigne en la casilla correspondiente del Modelo de declaración del IRPF o del IS. En este caso, coincide el momento de ejercicio de la opción con el acto de comunicación -se ejerce la opción cuando se presenta el Modelo de declaración marcando la casilla correspondiente-. Por eso, la comunicación tiene, en este caso concreto, un carácter sustancial y su omisión impide la aplicación del Régimen Fiscal Especial de Canje de Valores. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 83.

RD 1777/2004 (Rgto IS), art. 43.

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 80.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 101, 120 y 237.

Convenio de 10 de octubre de 1995 (Convenio con Francia), arts. 24, 26 y 27.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El día 16/07/2018 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) el presente recurso de alzada, interpuesto el 18/06/2018 contra la resolución dictada con fecha 26 de abril de 2018 por el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Aragón, que estima parcialmente la reclamación económico administrativa RG 22-00333-2014, interpuesta contra el acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Aragón, sede Huesca, referencia ...5 por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) del período 2011, importe 537.683,50 euros a ingresar.

Segundo.

De acuerdo con la información que obra en el expediente recibido por este TEAC, el reclamante, por lo que aquí interesa, fue objeto de un procedimiento de comprobación e investigación por el concepto IRPF período 2011 con alcance general. Como resultado de dicha comprobación se regularizaron las contingencias fiscales originadas en el referido período por la aportación no dineraria realizada por el obligado tributario a una sociedad

residente en Francia, Px... HOLDING, de participaciones de otra sociedad, también residente en Francia, Z... **HOLDING**, a cambio de recibir participaciones de la primera.

El reclamante, residente en España, manifestó ante la Inspección que presentó la declaración por el IRPF 2011 sin declarar ganancia patrimonial alguna por la mencionada operación de canje de valores tras haber optado por aplicar el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (régimen FEAC) previsto en el capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS). Sin embargo, como pone de manifiesto la Inspección, ni se comunicó el ejercicio de esta opción a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), ni dicha operación cumplía los requisitos establecidos en la normativa española y comunitaria para poder acogerse a dicho régimen.

En consecuencia, se procedió a regularizar la situación tributaria del reclamante, incrementando su base imponible del ahorro en el importe de 2.319.753,10 euros por el concepto de ganancia patrimonial no declarada, mediante Acuerdo de Liquidación derivado del Acta A02-...5, notificado el 14-08-2014.

Tercero.

Disconforme con el anterior acuerdo, interpuso el obligado tributaria reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Aragón que fue tramitada bajo el número RG 22-00333-2014. Dicha reclamación ha sido estimada parcialmente mediante resolución dictada con fecha 26 de abril de 2018, notificada el 17-05-2018. La resolución del TEAR confirmaba el Acuerdo de Liquidación en todos sus extremos excepto en la calificación de "definitiva" otorgada por la Inspección a la liquidación, ordenando que fuese sustituida por la de "provisional".

Cuarto.

Contra la mencionada resolución se interpuso el 18-06-2018 recurso de alzada ante este TEAR al considerar la resolución recurrida no ajustada a Derecho. Asimismo, se solicitaba de este TEAC la admisión de la prueba pericial que en dicho escrito se especificaba, además de la documental obrante en el Expediente remitido por la AEAT.

Quinto.

Con fecha 24-06-2019 se acordó por este TEAC la admisión de la prueba pericial que el reclamante proponía en su escrito, denegando la intervención de este TEAC para su obtención y otorgando al interesado a estos efectos un plazo de veinte días.

Sexto.

Asimismo, mediante escrito presentado con fecha 01-08-2019 se solicitó la acumulación de su reclamación a la interpuesta por su cónyuge Doña **Ex...** (RG 00-03831-2018) y que se concediese un nuevo plazo de prueba, a fin de que pudiera desplegarse conjuntamente para ambos procedimientos la actividad probatoria. Dicha acumulación fue denegada por este TEAC con fecha 30-10-2019.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si la resolución dictada por el TEAR, que ha estimado parcialmente la reclamación interpuesta, es conforme a derecho.

Tercero.

Como se expone en los Antecedentes de Hecho, la regularización practicada trae causa en una operación de canje de valores que tuvo lugar el 1-01-2011, cuando, con ocasión de la constitución por el obligado tributario y su cónyuge de una sociedad no residente, llamada "**Px... HOLDING**", cuyos únicos accionistas eran el reclamante y su esposa, se aportaron 73 participaciones de la entidad **Z... HOLDING**, también no residente, a cambio de recibir 25.000 participaciones de esta nueva sociedad, por un valor nominal de 100 euros cada una.

Cuarto.

Considera la Inspección, según resulta de la regularización practicada, que el obligado tributario no puede aplicar el régimen FEAC a la mencionada operación. Así, en el Acuerdo de liquidación que confirma la resolución objeto del presente recurso la Inspección pone de manifiesto, en primer lugar, que el reclamante no comunicó a la Administración tributaria española la opción de acogerse al citado régimen y, a continuación, concluye que la mencionada operación no puede entenderse una operación de canje a efectos de aplicar el régimen de diferimiento, por cuanto la misma no encaja dentro del concepto de canje de valores fijado tanto por la Directiva 2009/133/CE como por el artículo 83.5 del TRLIS. No resulta acreditado, a juicio de la Inspección, que como consecuencia de la mencionada operación de canje la entidad adquirente de los valores, esto es, **Px... HOLDING**, adquiriese la mayoría de los derechos de voto de la entidad **Z... HOLDING** (sociedad a que corresponden los valores aportados) tal y como exige el artículo 83.5 TRLIS.

Quinto.

Se alega en relación a la liquidación que confirma la resolución recurrida, que no está conforme con la conclusión alcanzada por la Inspección, refrendada por el TEAR, acerca de que la operación cuestionada no pueda beneficiarse del régimen especial FEAC. Primero, porque, afirma, el hecho de que el reclamante -socio persona física- no marcarse la casilla correspondiente en su declaración del IRPF 2011 no debe considerarse determinante para no poder aplicar dicho régimen, sino únicamente el incumplimiento por ésta de una obligación formal, en línea con el criterio sentado por la DGT en consultas como, entre otras, la CV 0208/2004, o por este TEAC en resoluciones como la RG 00-1620-2011. Por otro lado, afirma, sí resulta acreditado, a diferencia de lo que han considerado la Inspección y el TEAR, que se cumplieran los requisitos materiales para disfrutar de este régimen especial, y en concreto el requisito de que la entidad **Px... HOLDING** adquiriese el control de la sociedad **Z... HOLDING** como consecuencia de la mencionada operación de canje, dado que junto con las 73 participaciones de las 161 que conformaban el capital social de dicha sociedad se aportaron además 8 derechos de voto que se había reservado cuando transmitió en 2009 las correspondientes acciones al señor Lx...

Advierte este TEAC que estas mismas alegaciones ya se formularon ante el TEAR, que las examinó con detalle en la resolución recurrida y concretamente, en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto de la misma, a los que nos remitimos por considerarlos conformes a derecho. Como señala la resolución de este TEAC de 28-09-2008 RG 00-08264-2008 DYCTEA, hay que destacar que siendo ésta una segunda instancia administrativa, cabría exigir que el recurso de alzada viniera a cuestionar de manera crítica los razonamientos del Tribunal de instancia, en pro de un pronunciamiento estimatorio. Esto es, realizar un examen o análisis crítico de aquella resolución dictada en primera instancia, tratando de acreditar lo improcedente de las argumentaciones jurídicas, las conclusiones o la valoración de las pruebas en aquella resolución realizadas. Ello requeriría o exigiría, claro está, un esfuerzo intelectual que tratara de explicitar o razonar la errónea aplicación del Derecho que por el Tribunal de instancia se hace en la resolución que se impugna, pero ello no ha sido realizado por el interesado.

Cierto es que el artículo 237 de la LGT atribuye a los Tribunales Económico-Administrativos la competencia para examinar "todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente", pero, de

igual manera, la Ley 29/1998, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, atribuye esa misma competencia a los tribunales de justicia que enjuician el recurso de apelación, y ello no ha sido obstáculo para que el Tribunal Supremo haya fijado una clara jurisprudencia en la que se condenan comportamientos como los ahora examinados (en los que la actora se limitaba a reiterar, a reproducir, a copiar en el recurso de apelación las previas argumentaciones de la demanda, sin someter a examen o crítica alguna la sentencia de instancia), imponiendo pronunciamientos desestimatorios sin necesidad de entrar en nuevas argumentaciones o consideraciones jurídicas respecto del asunto ya tratado por el Tribunal de instancia. Como se dice en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de marzo de 1999 (Recurso de Apelación Núm. 11433/1991):

"Los recursos de apelación deben contener una argumentación dirigida a combatir los razonamientos jurídicos en los que se basa la sentencia de instancia. No es admisible, en esta fase del proceso, plantear, sin más, el debate sobre los mismos términos en que lo fue en primera instancia, como si en ella no hubiera recaído sentencia, pues con ello se desnaturaliza la función del recurso. Tal doctrina jurisprudencial viene siendo reiterada de modo constante por esta Sala que, entre otras muchas, afirmó en la Sentencia de 4 de mayo de 1998: «Las alegaciones formuladas en el escrito correspondiente por la parte actora al evacuar el trámite previsto en el anterior art. 100 LJCA, son una mera reproducción de las efectuadas en primera instancia, y aun cuando el recurso de apelación transmite al Tribunal "ad quem" la plenitud de competencia para revisar y decidir todas las cuestiones planteadas en primera instancia, en la fase de apelación se exige un examen crítico de la sentencia, para llegar a demostrar o bien la errónea aplicación de una norma, la incongruencia, la indebida o defectuosa apreciación de la prueba o cualesquiera otras razones que se invoquen para obtener la revocación de la sentencia apelada, sin que sea suficiente como acontece en el presente caso la mera reproducción del escrito de demanda, lo que podría justificar que resultara suficiente reproducir los argumentos del Tribunal de primera instancia si se entienden que se adecuan a una correcta aplicación del ordenamiento jurídico (en este sentido, las Sentencias de esta Sala de 10 de febrero, 25 de abril, 6 de junio y 31 de octubre de 1997 y 12 de enero, 20 de febrero y 17 de abril de 1998".

Sexto.

Así, en cuanto a la alegación referida a que la falta de comunicación de que la opción a la AEAT por parte del socio deba considerarse a estos efectos un mero formalismo que no impediría el disfrute de este régimen especial siempre y cuando la operación de canje cumpliera los requisitos materiales para ello, este TEAC procede a remitirse a la respuesta dada por el TEAR en el Fundamento de Derecho Cuarto de la resolución recurrida, donde se realiza un estudio detallado de esta cuestión. Poniéndose de relieve por el TEAR que, como es criterio asentado por este TEAC en entre otras, la resolución que se cita (RG 00-5394-2012 de 6-11-2014) en casos como el que nos ocupa, en el que tanto la sociedad transmitente de los títulos como la adquirente no son residentes en España, la comunicación por el socio a la Administración tributaria tiene un carácter sustancial y la omisión de esta comunicación, en los términos previstos por el artículo 43 del RIS, bastaría por sí sola para impedir la aplicación de este régimen fiscal especial.

Séptimo.

A mayor abundamiento, en lo que se refiere requisito material cuyo cumplimiento no ha considerado acreditado la Inspección, esto es, que la operación de canje de valores permitiese a la entidad a la que se aportan adquirir la mayoría de los derechos de voto de **Z... HOLDING** como exige el artículo 83.5 TRLIS, el TEAR, en el Fundamento de Derecho Tercero de la resolución recurrida se pone de relieve, en relación a esta cuestión, lo siguiente:

<El interesado alega que, además, aportó a **Px...H** el derecho de voto de 8 participaciones de **Z...H** que detentaba según contrato privado fecha 4/6/2009, sellado por la Administración francesa el 1/7/2009, en el que se refleja que el interesado vende los derechos económicos de 8 participaciones de **Z... Holding**, reservándose los derechos de voto de dichas participaciones. Desde ese momento, poseía 73 participaciones sociales de **Z...H**, pero 81 derechos de voto (la mayoría) de la misma. El interesado afirma que cuando se constituyó **Px...H**, los 8 derechos de voto acompañaron a las 73 participaciones transmitidas en desembolso de la aportación no dineraria efectuada. Y que: <<Ello, si bien no queda explicitado en los estatutos de la Sociedad, no puede ser de otra forma,

ya que en otro caso, resultaría que quien ostentara los citados derechos de voto objeto de reserva, después de la aportación, sería persona extraña a la sociedad "**Z... HOLDING**".

Tratándose de un pacto, que en nuestro ordenamiento denominaríamos parasocial, no existe razón alguna por la cual debiera constar en los estatutos de "**Px... HOLDING**", que solo recogen, por tanto, la aportación de las 73 participaciones cuya titularidad corresponde a los señores **Px...**>> Y más adelante, que: "El desmembramiento de los indicados derechos de voto que se reservaron del resto de las 73 participaciones imposibilitaría el ejercicio de los mismos por quien ya no es socio de la compañía, y quebraría el concepto de control de la sociedad, que justifica y explica las distintas operaciones."

Pues bien, este Tribunal comparte el criterio de la Inspección: lo único probado es que en fecha 9/06/2009, el interesado se reserva los derechos de voto de 8 participaciones de **Z...H**, pero en ningún caso que esos 8 derechos se aportaran a la entidad **Px...H**; no hay ningún documento que prueba la transmisión de los mismos a **Px...H**.

Este Tribunal añade que frente a lo que alega el interesado, era no solo razonable, sino exigible, que en la constitución de **Px...H** se documentase con precisión el objeto de lo aportado por los socios fundadores; y así se hizo, con la mención expresa de solo 73 participaciones de **Z...H**, y no además de 8 derechos de voto sobre la misma. Y además, no queda acreditada en modo alguno la alegación de que la aportación de los 8 derechos de voto "no puede ser de otra forma", porque en caso contrario se "imposibilitaría el ejercicio de los mismos por quien ya no es socio de la compañía". No se fundamenta de ninguna forma dicha imposibilidad, y siendo la sociedad en cuestión residente en Francia, no se alude en modo alguno a las normas de Derecho francés que pudieran regular la cuestión. Cuando el artículo 281.2 de la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil, dispone que:

"También serán objeto de prueba la costumbre y el derecho extranjero. (...) El derecho extranjero deberá ser probado en lo que respecta a su contenido y vigencia, pudiendo valerse el tribunal de cuantos medios de averiguación estime necesarios para su aplicación." Y la carga de la prueba corresponde al interesado, conforme al artículo 105.1 de la vigente Ley General Tributaria: "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

En consecuencia, se ha de concluir, como hace la Inspección, que la operación realizada no es un canje de valores susceptible de acogerse al régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, porque la sociedad constituida (**Px...H**) no adquiere la mayoría de los derechos de voto de la sociedad de la que se aportan las participaciones (**Z...H**).>

Alega el interesado en el escrito de interposición del presente recurso, ante la fundamentación que se realiza de la anterior cuestión por el TEAR, que "interesa a esta parte solicitar la recepción del recurso a prueba para acreditar debidamente conforme a Derecho francés, que con las participaciones adquiridas de **Px... HOLDING (Px...II)**, la nueva sociedad constituida y residente en Francia, esta parte, junto con su cónyuge, obtuvo la mayoría de los derechos de voto en **Z... HOLDING (Z...H)**, la sociedad participada, también residente en Francia". Sin embargo, a fecha de hoy y a pesar de que este TEAC haya admitido la prueba propuesta, no consta a este TEAC que se haya aportado ninguna prueba adicional, más allá de la documentación aportada a la Inspección. Es por ello que este TEAC comparte la conclusión alcanzada por la Inspección, y refrendada por el TEAR, de que lo único que ha resultado acreditado hasta el momento de la documentación aportada es que en el acto de constitución de la sociedad **Px... HOLDING** a esta sociedad adquirente se aportaron únicamente 73 de las 161 participaciones que conformaban el capital social de la entidad, lo que daría un porcentaje de participación en la misma únicamente de 45,34% sin que haya quedado acreditado, al menos a juicio de este TEAC, que en dicho acto se aportaran además a dicha sociedad los derechos de voto correspondientes a otras 8 acciones transmitidas en el año 2009 al señor **Lx...**, tal y como se alega y al contrario de lo manifestado ante la Inspección el 22-10-2013 (diligencia 4) en la que se reconoce que la adquisición de las acciones de la sociedad constituida se hizo entregando a cambio únicamente 73 acciones.

En consecuencia, este TEAC procede a confirmar la resolución recurrida en la parte que considera improcedentemente aplicado el régimen especial FEAC a la controvertida operación de canje, por considerarla conforme a derecho.

Octavo.

También se alega ante este TEAC que, incluso en el caso de desestimarse sus alegaciones en cuanto a la aplicabilidad a la mencionada operación de canje del régimen especial FEAC, la regularización practicada,

confirmada por la resolución recurrida, tampoco se ajustaría a derecho, puesto que no respeta el Convenio hispano francés, y concretamente lo dispuesto en el artículo 24.2 del mismo. Así, de sus alegaciones se desprende que el reclamante considera que, en caso de que se estimarse procedente gravar en sede de la persona física residente en territorio español la ganancia patrimonial obtenida por esta operación de canje, debería minorarse la cuota resultante en una deducción igual al importe correspondiente al impuesto pagado en Francia, con el fin de evitar la doble imposición internacional. Siendo esta magnitud, según se afirma "el impuesto francés efectivamente soportado a título definitivo por razón de estas rentas por el residente en España beneficiario de las mismas". Por ello, requiere que se proceda a solicitar un informe a de las autoridades competentes de la República Francesa, al amparo del mecanismo de intercambio de información previsto en el artículo 27 del Convenio Hispano Francés acerca del Impuesto exigido en dicho Estado con motivo del hecho imponible gravado en España, a fin de cuantificar adecuadamente la deducción que procedería por este concepto que minorase el impuesto español.

Esta misma alegación fue formulada ante la Inspección, que la desestima fundamentándose en que puesto que la operación en Francia se acogió al régimen fiscal de diferimiento, esta ganancia patrimonial no se ha gravado en el ejercicio 2011, esto es, el período que ha sido regularizado por la Inspección del Estado de residencia, sino que dicha renta se gravará, en su caso, en el período impositivo en el que se transmitan los títulos recibidos como consecuencia del canje, lo cual no se ha acreditado que hasta el momento haya tenido lugar. Como pone de relieve la Inspección, que realiza un estudio detallado del caso, esta plusvalía generada por la futura transmisión nunca tributaría en Francia, según el derecho fiscal francés si a) los títulos se transmitiesen de manera gratuita, b) el importe obtenido en la transmisión se reinvertiera dentro de un plazo en una actividad económica o c) los títulos adquiridos se mantuviesen durante 5 años. Es decir, que es posible que esta plusvalía nunca sea objeto de gravamen en Francia, por lo que nunca se produciría la alegada doble imposición. De manera que, si bien efectivamente en el sistema tributario español existe como mecanismo para evitar la doble imposición internacional esta deducción, prevista en el artículo 80 de la Ley del IRPF, la aplicabilidad de la misma está condicionada a que el impuesto extranjero se haya pagado de manera efectiva, algo que en el presente caso no ha tenido lugar puesto que, como se ha mencionado, en el período 2011 se optó en el país francés por diferir la tributación de esta renta, y sin que a día de hoy, añade este TEAC, se haya acreditado que este impuesto equivalente se ha pagado en el Estado francés. En resumen, se desestima su alegación puesto que el reclamante pretende que se minore la cuota a pagar en España en un impuesto extranjero que ni se ha pagado ni se sabe si se va a pagar.

Por lo tanto, concluye la Inspección que no procede minorar la cuota resultante de la regularización practicada por el IRPF 2011 en el importe que se alega, puesto que dicho impuesto extranjero en el momento de practicar la liquidación, no se había pagado. En cuanto a la posibilidad de que dicho impuesto se pudiese exigir por la administración francesa en un momento posterior (el desfase temporal que menciona en sus alegaciones) existen otros medios previstos por el derecho español para eliminar la doble imposición como el procedimiento de rectificación de autoliquidación previsto en el artículo 120.3 de la LGT, si ésta fuera posible, o bien a través de la solicitud de un procedimiento amistoso de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 del Convenio Hispano-francés.

Noveno.

El TEAR, en la liquidación recurrida, comparte con la Inspección la conclusión de que sólo una vez realizado el efectivo pago del impuesto en el país de la fuente (Francia) el país de residencia (España) sí debería admitir la aplicación de la deducción del impuesto extranjero satisfecho. No obstante, pone de relieve que en el presente caso no sería posible, si se exigiese el impuesto por la Administración francesa en períodos posteriores, el que la reclamante instase la rectificación de la autoliquidación en los términos del artículo 120.3 de la LGT por haber practicado la Inspección, para regularizar la situación tributaria de la reclamante, una liquidación definitiva, la cual sólo podría ser revisada por los procedimientos especiales de revisión. Fundamentándose a continuación lo siguiente:

<Sin embargo, este Tribunal entiende que la liquidación podría ser rectificada en el hipotético caso descrito mediante un procedimiento ordinario, si no hubiera sido calificada como definitiva, sino como provisional. Esta calificación habría sido posible, de acuerdo con el artículo 190.2 del citado Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria:

"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 ..."

En este caso, la eventual obligación de un futuro pago efectivo de un impuesto en Francia por la misma ganancia patrimonial ya gravada en España, no ha sido comprobada por la Inspección española, y como el contenido de la obligación tributaria derivada de la obtención de dicha ganancia en España podría llegar a estar en función de la hipotética obligación en Francia, ello permitiría calificar la liquidación inspectora como provisional, solo en tanto no se determine y compruebe la hipotética obligación en Francia.

La calificación de la liquidación como provisional permitiría, en su caso, la aplicación futura del artículo 190.6 del citado Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria: "Los elementos de la obligación tributaria comprobados e investigados en el curso de unas actuaciones que hubieran terminado con una liquidación provisional no podrán regularizarse nuevamente en un procedimiento inspector posterior, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo y, exclusivamente, en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias."

Es decir, que la facultad de rectificar la liquidación provisional mediante un procedimiento ordinario, en relación con el motivo que justificaría su calificación, no habría precluido.

Por ello, este Tribunal ha de resolver que se rectifique la calificación de la liquidación impugnada, debiendo ser sustituida la otorgada de definitiva, por la de provisional, solo en cuanto a la ausencia de determinación y comprobación de la eventual obligación de un futuro pago efectivo de un impuesto en Francia por la misma ganancia patrimonial ya gravada en España.>

Décimo.

Considera este TEAC que la solución ofrecida por TEAR, de que se rectifique la calificación de la liquidación de definitiva a provisional es práctica, en tanto que esta recalificación permitiría solucionar una hipotética doble imposición, en el caso de que ésta se diese en un futuro de forma efectiva, mediante el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el artículo 120.3 LGT, algo que con el carácter de definitiva estaría vedado.

No obstante, a este TEAC se le presentan dudas sobre si a la liquidación practicada puede atribuírsele tal carácter, y por tanto, sobre si esta recalificación sería conforme a derecho. Dispone el artículo 101 de la LGT:

"1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria.

La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento.

2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas.

3. Tendrán la consideración de definitivas:

a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter.

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.

b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.

c) En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley".

Resulta claro que la liquidación que analizamos es una liquidación que trae causa en un procedimiento inspector de alcance general y que, por tanto, la regla general es que dicha liquidación, de acuerdo con la normativa antes traspuesta y en aras del principio de seguridad jurídica, debería calificarse como definitiva, salvo que pudiera encuadrarse dentro de alguna de las excepciones previstas en la norma. Ha considerado el TEAR en la resolución recurrida que el supuesto que nos ocupa es el contemplado en el artículo 101.4.a) de la LGT, esto es que alguno de los elementos de la obligación tributaria (entendemos que se refiere a la deuda tributaria resultante de la liquidación del tributo) ha sido determinado en función de los correspondientes a otras obligaciones que no han sido comprobadas. Así, considera como obligación no comprobada "la eventual obligación de un futuro pago efectivo de un impuesto en Francia por la misma ganancia patrimonial ya gravada en España". En primer lugar, entiende este TEAC que esta futura obligación de pago por el reclamante del Impuesto francés no es una obligación que le corresponda comprobar a la Inspección española, pues queda fuera de su ámbito competencial, con independencia de que al constituir la deducción solicitada un beneficio fiscal que se alega tener derecho a aplicar, corresponda al obligado tributario acreditar su existencia. En segundo lugar, la Inspección en el procedimiento tuvo ocasión de verificar que en el período comprobado dicha obligación no existía, dado que el pago del impuesto francés en el no había tenido lugar ya que así se declaró por el propio interesado y se recogía también -el acogimiento de la operación al régimen especial de diferimiento- en los Estatutos de la sociedad constituida.

En consecuencia, entiende este TEAC que la liquidación en cuestión no podría calificarse como provisional en base a lo dispuesto en este apartado 4.a) del artículo 101 de la LGT. Así, en el caso que nos ocupa, para poder eliminar la eventual doble imposición (que en la fecha en que se emite esta resolución cabe dudar que se vaya a producir) el reclamante debería acudir, como le indica la Inspección, al procedimiento amistoso previsto en el artículo 26 del Convenio.

Décimoprimer.

Ahora bien, la recalificación ordenada por el TEAR de la liquidación recurrida mejora la situación del obligado tributario, pues le abre un camino para rectificarla que con la calificación de definitiva le estaba vedado. En consecuencia, dada la prohibición de la reformatio in peius prevista en el artículo 237.1 de la LGT, que no permite que la resolución dictada en esta instancia empeore la situación inicial del recurrente, no procede modificar lo señalado en este punto en la resolución recurrida, por lo que se confirma la misma en todos sus extremos.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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