

DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ077363

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 26 de diciembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1094/2017

SUMARIO:

Procedimientos de gestión. Rectificación de autoliquidaciones. Verificación de datos. IS. Fusiones. Fondo de comercio. Como consecuencia de las actas levantadas por la Inspección de los años 2006 a 2009 la entidad solicitó la rectificación de su autoliquidación del IS mediante ajustes negativos para aplicar la deducciones de la amortización del fondo de comercio en función del criterio de la consulta vinculante DGT V0608/2012, de 21-03-2012 (NFC043890), que supuso un cambio de criterio sobre esta cuestión, y al mismo tiempo efectuar ajustes positivos derivados de la regularización propuesta en las actas. La Administración denegó la solicitud, no admitiendo los ajustes negativos y aplicando los positivos. Sin embargo, la solicitud de rectificación solo procede en los supuestos que den lugar a un menor ingreso o mayor devolución. Como la Administración solo acepta los ajustes positivos y esto determina una cuota a ingresar, desestima la solicitud de rectificación. Como consecuencia de la desestimación la Administración inició un procedimiento de verificación de datos para liquidar la cuota a ingresar. El Tribunal considera que esta tramitación de la Administración no fue correcta, sino que debía haber resuelto la improcedencia de los ajustes negativos y la procedencia de los positivos liquidando la cuota correspondiente. Se declara la nulidad del acto notificado sobre la solicitud de rectificación, si bien esto no resta un ápice a la procedencia de los ajustes materiales efectuados por la Inspección.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12 y 89.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 127.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 120, 122, 128 y 239.
Constitución española, art. 24.

PONENTE:

Don Jesús María Calderón González.

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0001094 /2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06352/2017

Demandante: ABERTIS INFRAESTRUCTURAS, S.A.

Procurador: MARCOS JUAN CALLEJA GARCÍA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

S E N T E N C I A N.º:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veintiseis de diciembre de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 1094/2017, se tramita a instancia de la entidad ABERTIS INFRAESTRUCTURAS, S.A., representada por el Procurador Don Marcos Juan Calleja García, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 11 de julio de 2007, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010 y cuantía indeterminada, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso, en fecha 13 de noviembre de 2017, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" A LA SALA SUPlico: Que teniendo por presentado el presente escrito tenga por formalizada demanda en autos de recurso contencioso-administrativo número 1094/017, interpuesto contra la Resolución del TEAC de 11 de julio de 2017 y, en su día, previos los trámites legalmente preceptivos, dicte Sentencia por la que anule la citada Resolución conforme a lo expuesto en el presente escrito de demanda y condene en costas a la Administración demandada por la evidente extralimitación del acto administrativo recurrido."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Que teniendo por presentado este escrito, se admita y se tenga por CONTESTADA LA DEMANDA dictándose, tras los trámites legales, sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas."

Tercero.

No solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 24 de septiembre de 2018; y, finalmente, mediante providencia de 4 de diciembre de 2019 se señaló para votación y fallo el día 19 de diciembre de 2019, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Jesús María Calderón González, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad ABERTIS INFRAESTRUCTURAS, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de julio de 2017, estimatoria en los términos de sus Fundamentos de Derecho de la reclamación económico administrativa formulada frente a la NOTIFICACION DE RESOLUCIÓN CON LIQUIDACIÓN PROVISIONAL girada el 01/04/201 por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios (la D.A.S.T.) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (D.C.G.C.) a cargo de ABERTIS con una deuda a ingresar de 5.218.686,38 €.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO.- En el ejercicio 2010 a que se refieren las reclamaciones ABERTIS (A-08209769) tributó por el I. s/ Soc. en Régimen de consolidación, siendo "la dominante" del Grupo consolidado 142/99.

ABERTIS presentó en plazo una primera declaración-autoliquidación relativa a la tributación del Grupo 142/99 por el I. s/ Soc. (régimen de consolidación) del ejercicio 2010, con un resultado a ingresar de 15.562.387,13 €.

Más tarde, el 22/12/2011 ABERTIS presentó en plazo una declaración-autoliquidación complementaria de dicho concepto y periodo, sin que de la misma se derivara resultado alguno ni a ingresar ni a devolver.

SEGUNDO.- Un Equipo de inspección de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (D.C.T. y A.) de la D.C.G.C. siguió cerca de ABERTIS unas actuaciones inspectoras que, además de a otros conceptos, alcanzaron a la tributación del Grupo 142/99 por el I. s/ Soc. (régimen de consolidación) de los ejercicios del 2006 del 2009; y tras instruir las el 29/04/2013 incoó a la entidad el acta de conformidad (modelo A01) n°. 78328236 relativa a tal concepto y periodos.

TERCERO.- El 14/02/2013 ABERTIS presentó un escrito a la D.A.S.T. de la D.C.G.C. solicitando la rectificación de la declaración-autoliquidación relativa a la tributación del Grupo 142/99 por el I. s/ Soc. (régimen de

consolidación) del ejercicio 2010, así como la devolución del importe resultante de dicha rectificación (16.982.507,90 €) más los correspondientes intereses de demora.

CUARTO.- Entendiendo desestimada la anterior solicitud de rectificación por el transcurso de seis meses desde su presentación sin que hubiera sido atendida, y mediante un escrito presentado a la D.C.G.C. el 13/09/2013. ABERTIS interpuso frente a esa desestimación presunta una reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.C.

Reclamación a la que se dio el R.G. 5985/2013.

ABERTIS no formuló alegaciones al interponer la reclamación, cosa que difirió al momento en que le fuera puesto de manifiesto el expediente administrativo

QUINTO.- En la tramitación del procedimiento de rectificación de la declaración-autoliquidación que ABERTIS había instado el 14/02/2013, mediante escrito de 05/04/2013 la D.A.S.T. solicitó de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (D.C.T. y A.) un informe sobre la siguiente cuestión:

< Si como consecuencia de las actas de inspección derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación frente a ABERTIS INFRAESTRUCTURAS S.A., como entidad dominante del grupo 142/99, entre otros conceptos tributarios el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 A 2009, que concluyeron con las Acta de disconformidad nº 78328236, procede realizar las modificaciones que pretende la entidad en la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010, teniendo en cuenta que de las mismas se deriva una devolución de 16.982.507,90 euros. >

El Equipo de inspección de la D.C.T. y A. evacuó informe el 17/07/2013 en el que concluyó que:

< A la vista de todo ello y sin perjuicio de las posibles actuaciones de comprobación e investigación que en el futuro pudieran realizarse, a juicio del Inspector que suscribe no procede acceder a la devolución solicitada. >

En base al contenido de tal informe, la D.A.S.T. emitió una propuesta de resolución.

El 04/10/2013 la entidad presentó alegaciones a esa propuesta.

Y finalmente el 23/10/2013 la D.A.S.T. emitió una resolución con la que <Se acuerda desestimar la presente solicitud> en base a la siguiente MOTIVACIÓN:

< Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de las actuaciones realizadas, se ha procedido comprobar la procedencia de la rectificación de la autoliquidación así como, en su caso, el cumplimiento de los requisitos necesarios para reconocer el derecho a obtener la devolución que pudiera haber procedido, habiéndose detectado que:

"La rectificación y consiguiente devolución presentada tiene su origen exclusivamente en el cambio de criterio de la entidad pues pretende hacer valer una deducción, a la que tiene derecho según se afirma en el acta formalizada en 2012, pero que no utilizó conscientemente en su primera declaración complementaria rectificativa de la primera que, por el mismo concepto y período, presentó unos meses más tarde.

La inspección, como consecuencia de la reconsideración de la interpretación mantenida por la Dirección General de Tributos en relación a la aplicación del apartado 5 del artículo 12 de TRLIS, a partir de la consulta V0608-12, de 11 de febrero de 2012, en relación con la tenencia de participaciones indirectas en entidades que cumplan los requisitos del artículo 21 de la misma Ley y, en consecuencia, la modificación del criterio sostenido en la contestación de consultas anteriores formuladas sobre la misma materia, ha considerado ajustado a derecho que la entidad ABERTIS pueda aplicar la deducción fiscal pretendida. ... No obstante, respecto de las rentas integradas en la base imponible del período impositivo 2010, no procederá la rectificación de la autoliquidación presentada por cuanto el cambio de criterio administrativo se realiza con posterioridad a la presentación de las referidas autoliquidaciones, sin que se pueda considerar el carácter retroactivo del mismo puesto que la consulta tributaria se evacuó por la DGT con posterioridad a la presentación de las referidas autoliquidaciones. La consulta tributaria constituye una manifestación de juicio de la Administración a solicitud de un determinado sujeto de derecho sobre la aplicación de los tributos a un supuesto de hecho concreto. Su esencia radica en la respuesta de la Administración tributaria a una solicitud de interpretación individualizada.

En otras palabras, la contestación a una consulta tributaria origina una declaración de juicio constitutiva de acto administrativo, si bien con la particularidad de que el afectado no podrá recurrir en el supuesto de que

discrepase de su contenido, pudiendo bajo su responsabilidad apartarse del mismo e impugnar, en su caso, los actos que eventualmente pudieran llegar a confirmar tal criterio.

Además la contestación a las consultas tributarias extiende su efecto, no ya sólo en relación con el consultante sino también respecto de otros obligados tributarios, siempre que exista identidad de razón entre el supuesto planteado en la práctica y el resuelto en la contestación a la consulta.

Resulta evidente que la doctrina administrativa contenida en la contestación a las consultas es susceptible de modificarse en cualquier momento. Es éste un criterio de carácter lógico ya que, al constituir una manifestación de juicio, podrá modificarse unilateralmente con el solo límite del respeto a sus efectos anteriores al cambio de criterio.

Adicionalmente, en la consulta de la Dirección General de Tributos número V1622-05 se aborda el alcance, para el obligado tributario que formuló la consulta, del cambio de criterio en relación a la imputación de rentas, donde habiendo seguido la consultante el criterio administrativo plasmado en una consulta anterior, se pregunta si debe la entidad rectificar en base al nuevo criterio mantenido en contestaciones posteriores, con el siguiente tenor literal en la respuesta dada por la Dirección General de Tributos:

"No obstante, respecto de las rentas integradas en la base imponible de los períodos impositivos 2002 y 2003, no procederá la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por cuanto el cambio de criterio administrativo se realiza con posterioridad a la presentación de las referidas autoliquidaciones, sin que se pueda considerar el carácter retroactivo del mismo."

En el caso presente nos enfrentamos a la misma situación, pues tal como se ha descrito la entidad, en el caso concreto de las inversiones en la empresa francesa SANEF, siguiendo el criterio tradicional administrativo no hizo uso de la deducción prevista en el artículo 12.5 de! Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, lo cual pretende rectificar a la vista del cambio del criterio administrativo en 2012.

En fecha 4 de Octubre de 2013 presenta alegaciones a la propuesta de Resolución del Procedimiento de Rectificación de Autoliquidaciones, sin que las mismas aporten nuevos datos que desvirtúen el informe emitido por la Inspección del que se deriva la presente Resolución desestimatoria de dicho Procedimiento.>

Resolución que notificó a la entidad -vía NEO- al día siguiente (24/10/2013).

SEXTO.- Frente a esa resolución desestimatoria, y mediante un escrito presentado a la D.C.G.C. el 30/10/2013 ABERTIS interpuso una reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.C.

Reclamación a la que se dio el R.G. 5989/2013.

ABERTIS no formuló alegaciones al interponer la reclamación, cosa que difirió al momento en que le fuera puesto de manifiesto el expediente administrativo; y solicitó que esta reclamación se acumulara con la R.G. 5985/2013 que había interpuesto previamente (Antecedente de Hecho cuarto).

SÉPTIMO.- El 13/03/2014 ese Tribunal notificó a la entidad que había acumulado las reclamaciones R.G.'s 5985/2013 y 5989/2013, y le abrió plazo para la presentación de alegaciones.

En ese trámite la entidad remitió por correos el 11/04/2014 un escrito con sus alegaciones frente a lo resuelto por la Oficina gestora.

OCTAVO.- El 07/11/2013 la D.A.S.T. emitió a ABERTIS un documento que tituló <NOTIFICACIÓN DE TRÁMITE DE ALEGACIONES Y PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN PROVISIONAL>; y que le notificó -vía NEO- ese mismo día (07/11/2013).

En el expediente administrativo obran las alegaciones que la entidad presentó frente a esa propuesta.

Y el 01/04/2014 la D.A.S.T. emitió a cargo de ABERTIS una <NOTIFICACION DE RESOLUCIÓN CON LIQUIDACIÓN PROVISIONAL> con el contenido siguiente:

< RESULTADO DE LA LIQUIDACION PROVISIONAL

Como consecuencia de la liquidación provisional realizada por la Administración resulta:

- un importe a ingresar de 5.218.686,38 euros, que es la diferencia entre lo declarado euros y el resultante de la liquidación provisional de euros.

HECHOS Y FUNDAMENTO DE DERECHO QUE MOTIVAN LA RESOLUCION

Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y

de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se señalan. En concreto:

.../...

En fecha 12 de febrero de 2013 la entidad presentó solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades declaración consolidada del ejercicio 2010, basándose en las actas de inspección formalizadas por la Inspección de los tributos. En dicho escrito solicitaba que se llevaran a cabo no sólo una serie de ajustes negativos en la BI del Impuesto sino también otros de carácter positivo que incrementaban la misma.

Por esta Dependencia de Asistencia se solicitó informe a la inspección sobre la procedencia de la rectificación solicitada. Dicho informe concluye la improcedencia de los ajustes negativos solicitados y por tanto de dicha solicitud de rectificación, por lo que se elaboró propuesta de resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidación y posteriormente resolución del mismo, una vez analizadas las alegaciones efectuadas por la entidad, desestimando dicha solicitud.

En relación con la solicitud presentada por el contribuyente y a tenor de lo establecido en el informe realizado por la inspección de los tributos en el que se determina, la no procedencia de la rectificación de autoliquidación solicitada, y a la vista de que en el mismo escrito la entidad solicitaba que se incrementara la sobre BI del Impuesto sociedades del ejercicio 2010, se solicitó, a los órganos de Inspección que elaborara un nuevo informe sobre los ajustes positivos solicitados por el contribuyente, con detalle del concepto e importe de cada uno de ellos, para poder realizar desde esta Dependencia de Asistencia la correspondiente liquidación provisional regularizando dichos extremos. Dicho informe se emite en fecha 20 de Septiembre de 2013, por tanto se realiza en base al mismo la presente propuesta de liquidación provisional.

El informe establece que; "Por este Equipo Nacional de Inspección se formalizó Acta de conformidad número A01-78328236. el 16 de Noviembre de 2012, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, en régimen de declaración consolidada, por los ejercicios 2006 a 2009. En el Acta de conformidad antes identificada se proponen una serie de ajustes positivos en la base imponible individual de la sociedad dependiente AUTOPISTAS DE CATALUNYA S.A. CONCESIONARIA y también a la base imponible individual de la sociedad dominante ABERTIS INFRAESTRUCTURAS (con fundamento en ambos casos en el artículo 89,3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).

Con respecto a la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades en régimen de declaración consolidada del ejercicio 2010, objeto del presente informe, se deben de mantener las mismas idénticas conclusiones y regularizaciones que las establecidas para los ejercicios precedentes antes descritas, pues la entidad en el citado ejercicio aplicó las mismas deducciones de forma incorrecta en los mismos términos, conceptos e importes que en los ejercicios precedentes.

Y ello tal como se deduce tanto de las comprobaciones que llevó a cabo este Equipo Nacional de Inspección sobre los ejercicios anteriores, como de las propias manifestaciones de la entidad en su escrito del 12 de febrero de 2013, con número de registro RGE/00536367/2013, la entidad ABERTIS, en el que en calidad de sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal número 142/99, solicita la rectificación de su declaración relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, donde explica que las rectificaciones que solicita".

En base a lo anterior la Administración formula Propuesta de Liquidación Provisional y Trámite de alegaciones notificado el 7 de Noviembre de 2013. Limitándose las actuaciones realizadas a los mencionados ajustes sin efectuar ninguna otra comprobación en relación con este modelo y período contra la que la empresa presenta en fecha 19 Noviembre de 2013 alegaciones.

En el escrito de alegaciones presentado por el contribuyente se manifiesta, en síntesis, que la AEAT está resolviendo sobre los mismos hechos sobre los que ya se pronunció en su día al desestimar una solicitud de rectificación de una autoliquidación en la que estaban insertos los mismos ajustes positivos que son ahora la causa del presente acuerdo de liquidación.

No procede estimar dichas alegaciones por el siguiente motivo:

En el año 2013, el contribuyente solicitó una rectificación de autoliquidación de las declaraciones individuales modelo 200, de las sociedades AUCAT y Abertis y de la declaración modelo 220 del Impuesto de

Sociedades Consolidado del grupo 142/99 correspondientes al ejercicio 2010, dicha rectificación trae causa de unas actas de la Inspección firmadas en conformidad por el obligado tributario en relación con el 18 de los periodos 2006 a 2009.

En dicha rectificación de autoliquidación el contribuyente solicitó que se efectuaran unos ajustes positivos y negativos a las bases imponibles, y que como resultado de dichas modificaciones se devolviera el saldo resultante.

La Administración acordó en fecha 24 de Octubre de 2013 desestimar la solicitud de la rectificación de la autoliquidación, ciñéndose en la motivación de la misma al ajuste de carácter negativo que pretendía realizar la entidad ABERTIS (aplicación de la deducción prevista en el art. 12.5 del TRLIS a partir de la consulta vinculante V0608-12, de 12 de febrero de 2012), deducción que de ser estimada habría comportado una devolución por el IS del ejercicio 2010 a favor del obligado tributario. Del mismo modo las alegaciones formuladas por la entidad se centraron únicamente en la aplicación o no del art. 12.5 del TRLIS y en la retroactividad o no de las consultas vinculantes, en síntesis, en los ajustes negativos a la base imponible propuestos por la misma.

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con la LGT y el RGAT, las solicitudes de rectificación de autoliquidación son un procedimiento utilizado "en el supuesto de que una autoliquidación perjudique de cualquier modo los intereses legítimos del obligado tributario", este procedimiento está previsto únicamente para aquellos supuestos que den lugar a un menor ingreso o a una mayor devolución, por tanto, y refiriéndonos al hecho que aquí se discute, la propuesta de resolución prevista en el art 127.4 del RGAT se debe utilizar únicamente para proponer una rectificación favorable al obligado tributario pero nunca, para proponer una liquidación con resultado a ingresar, dado que para estos supuestos la normativa prevé la presentación de una declaración complementaria, y así el art. 122.2 de la LGT dice: "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 .

Y el art. 120.3 de la LGT, a su vez dice "Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente."

El obligado tributario, en su escrito de fecha 12 de febrero de 2012 pretendió utilizar un único procedimiento para instar la modificación de las declaraciones del IS en sentido positivo y negativo al mismo tiempo, lo que habría sido posible a través de un único procedimiento " la rectificación de autoliquidación" si ambos ajustes a las bases imponibles hubieran sido estimados y con resultado favorable al sujeto pasivo, al no proceder los ajustes negativos a la base imponible por los motivos que sobradamente se detallan en el recurso, y en base a la normativa citada, la Administración optó, en aras a garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, por desestimar la solicitud de rectificación valorando únicamente los ajustes negativos (en las alegaciones a la propuesta de resolución el obligado tributario tampoco hizo mención alguna a los ajustes positivos) y en base a los datos aportados por este y recogidos en las actas incoadas por la Inspección y firmadas en conformidad por el obligado tributario, se inició el procedimiento de verificación de datos que ahora se discute.

De este modo, y sobre la base los ajustes negativos y positivos a la base imponible de IS del período 2010 solicitados por el interesado en su escrito inicial, se están tramitando dos procedimientos, un recurso ante el TEAC que tiene su origen en la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación por los ajustes negativos, y que de estimarse daría derecho a una devolución del IS por importe de 22.201.194,28 de euros y el procedimiento de verificación de datos que ahora se sustancia, respecto de los ajustes positivos, y del que resulta una propuesta de liquidación provisional por un importe a ingresar de 5.218.686,38 de euros. >

Ese segundo informe al que se alude en esa motivación, y que el Equipo de inspección habría emitido el 20/09/2013, no obra en el expediente administrativo.

Liquidación provisional que notificó a la entidad -vía NEO- el siguiente 07/04/2014.

NOVENO.- Frente a esa resolución con liquidación provisional, y mediante un escrito presentado a la D.C.G.C. el 06/05/2014 ABERTIS interpuso frente a la misma reclamación económico-administrativa ante el T.E.A.C.

En el expediente no consta que ABERTIS haya ingresado al Tesoro ese importe de 5.218.686,38 € de la liquidación que la D.A.S.T. le giró; y no debe haberlo hecho, pues en su reclamación no ha solicitado que acuerde ordenara la Administración que le reintegre tal cantidad.

Reclamación a la que se dio el R.G. 2612/2014.

ABERTIS no formuló alegaciones al interponer la reclamación, y solicitó que la misma se acumulara con las R.G.'s 5985/2013 y 5989/2013 que había interpuesto previamente (Antecedentes de Hecho cuarto y sexto).

DÉCIMO.- Mediante un acuerdo de 21/04/2014, la Abogado del Estado-Secretaria de este Tribunal acumuló las tres reclamaciones R.G.'s 5985/2013, 5989/2013 y 2612/2014 (Antecedentes de Hecho cuarto, sexto y noveno).

La entidad presentó sus alegaciones mediante un escrito que remitió por correos el 31/03/2015.

DÉCIMO PRIMERO.- Entendiendo desestimadas las reclamaciones R.G.'s 5985/2013 y 5989/2013 por el transcurso de un año desde su interposición sin que hubieran sido resueltas, ABERTIS interpuso frente a esa desestimación presunta un recurso contencioso-administrativo ante la A.N.

Recurso que la Sección 2 de la Sala de lo contencioso de la A.N. tramita bajo el n.º 578/2014.

DÉCIMO SEGUNDO.- En fecha 11 de julio de 2017, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) dictó resolución en los términos expuestos, resolución constituye el objeto de este recurso.

Segundo.

La recurrente aduce como motivo de impugnación la incongruencia extra petita de la resolución:

Ignorando el mandato contenido en el artículo 239 de la LGT, el TEAC concluyó que, dependiendo de cuál fuera el fallo del procedimiento sustanciado por ABERTIS ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea («TJUE»), mi representada debería abonar 5.218.686,38 euros, sin necesidad de que la Administración realizase ninguna actuación o procedimiento de comprobación.

Lo resuelto por el TEAC supone, lisa y llanamente, que la Resolución recurrida sea incongruente al excederse del alcance de lo establecido en la normativa vigente que (en el presente caso) solo le autoriza a anular el acto por los motivos formales invocados por esta parte, pero no le permiten resolver cuestiones distintas, en un sentido distinto a lo previsto en el artículo 239 de la LGT e innovando el ordenamiento al concluir que un acto es nulo pero mantiene una vigencia parcial excusando a la Administración de tener que actuar.

Debe tenerse en cuenta que, entre otros supuestos, una Resolución o Sentencia es incongruente cuando se pronuncia sobre determinados extremos al margen de lo suplicado por las partes extra petita, como sucede en el presente caso, en el que se introduce una obligación ex novo para la entidad recurrente. Y ello sin perjuicio de que el nacimiento de dicha obligación dependa de la resolución que se dicte por el TJUE y de su necesaria posible ejecución por la Administración.

La incongruencia genera una evidente indefensión a esta parte que, al interponer la reclamación económico-administrativa, solo pretendía que se anulase un acto administrativo superando el TEAC las pretensiones formuladas al establecer una potencial obligación de pago en contra de mi representada más allá de los planteamientos del proceso y con una incongruencia absoluta con lo resuelto por el propio TEAC (i.e. el acto administrativo que sustenta esa obligación de pago es nulo).

Atendiendo al contenido de la jurisprudencia aplicable, no cabe sino anular la Resolución del TEAC en la parte que resulta incongruente con el objeto del procedimiento y contradictorio con la misma resolución que anula el acto por vicios formales. Es decir, procede anular la Resolución en la parte en la que establece la potencial obligación de ABERTIS de ingresar 5.218.686,38 de euros, en caso de que el TJUE resuelva de forma contraria a los intereses de mi representada.

El TEAC en sus Fundamentos de Derecho Cuarto, Quinto y Sexto declara al respecto lo siguiente:

" CUARTO.- Los antecedentes atinentes a la tramitación llevada a cabo por la D.A.S.T. son como sigue:

Con el escrito que presentó el 14/02/2013 (ROE / 00536367 / 2013) ABERTIS solicitó dos cosas: que <se proceda a la rectificación de los datos contenidos en las declaraciones individuales modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 de las entidades Aucat y Abertis y la declaración modelo 220 del Impuesto, sobre Sociedades Consolidado del ejercicio 2010 del grupo 142/99 cuya sociedad dominante es Abertis> y que <se proceda a abonar a esta parte en la cuenta bancaria 2100-0900-93- 0205824583 la cuantía derivada de las modificaciones introducidas>.

En su resolución expresa de 23/10/2013 la D.A.S.T. resolvió;

«CONSIDERANDO que los hechos y fundamentos alegados por el solicitante no determinan la procedencia de la rectificación de la declaración-liquidación o autoliquidación presentada, toda vez que no se ha justificado que en la declaración autoliquidación presentada concurren errores o incorrecciones que deban ser objeto de rectificación:

La entidad solicita que se rectifique las declaraciones individuales, modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 de las entidades Aucat Y Abertis y la declaración de sociedades presentada por el Impuesto sobre Sociedades Declaración Consolidada del ejercicio 2010 modelo 220 del grupo 142/99 cuya sociedad dominante es Abertis TERCERO. Se acuerda desestimar la presente solicitud»

Resolución que notificó a la entidad el 24/10/2013.

Y el 07/11/2013 la D.A.S.T. notificó a ABERTIS un documento que tituló <NOTIFICACIÓN DE TRÁMITE DE ALEGACIONES Y PROPUESTA DE LIQUIDACIÓN PROVISIONAL>, en el que puede leerse:

< Con la notificación de la presente comunicación se inicia un procedimiento de gestión tributaria de Verificación de datos, procedimiento que puede finalizar con la práctica de una liquidación provisional y que pone fin, en su caso, al procedimiento de Declaración iniciado con la presentación de la autoliquidación. En fecha 12 de febrero de 2013 la entidad presentó solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades declaración consolidada del ejercicio 2010, basándose en las actas de inspección formalizadas por la Inspección de los tributos. En dicho escrito solicitaba que se llevaran a cabo no sólo una serie de ajustes negativos en la BI del Impuesto sino también otros de carácter positivo que incrementaban la misma.

Por esta Dependencia de Asistencia se solicitó informe a la inspección sobre la procedencia de la rectificación solicitada. Dicho informe concluye la improcedencia de los ajustes negativos solicitados y por tanto de dicha solicitud, por lo que se elaboró propuesta de resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidación y posteriormente resolución del mismo, una vez analizadas las alegaciones efectuadas por la entidad, desestimando dicha solicitud. Teniendo en cuenta que en el informe previo emitido por el Inspector y el segundo informe a solicitud de esta Dependencia, se concluye la improcedencia del ajuste negativo solicitado por la entidad y la procedencia de los ajustes positivos a realizar se practica la siguiente propuesta de liquidación Provisional.

El alcance de este procedimiento se circunscribe exclusivamente a los ajustes a realizar en la BI del impuesto solicitados por el contribuyente en su escrito de fecha RGE005363672013. >

La entidad presentó alegaciones frente a esa propuesta.

Y el 01/04/2013 la D.A.S.T. emitió a cargo de ABERTIS una <NOTIFICACION DE RESOLUCIÓN CON LIQUIDACIÓN PROVIS10NAL> en la que puede leerse

«En relación con la solicitud presentada por el contribuyente y a tenor de lo establecido en el informe realizado por la inspección de los tributos en el que se determina, la no precedencia de la rectificación de autoliquidación solicitada, y a la vista de que en el mismo escrito la entidad solicitaba que se incrementara la sobre BI del impuesto sociedades del ejercicio 2010, se solicitó, a los órganos de Inspección que elaborara un nuevo informe sobre los ajustes positivos solicitados por el contribuyente, con detalle del concepto e importe de cada uno de ellos, para poder realizar desde esta Dependencia de Asistencia la correspondiente liquidación provisional regularizando dichos extremos. Dicho informe se emite en fecha 20 de Septiembre de 2013, por tanto se realiza en base al mismo la presente propuesta de liquidación provisional.

.../...

En él escrito de alegaciones presentado por el contribuyente se manifiesta, en síntesis, que la AEAT está resolviendo sobre los mismos hechos sobre los que ya se pronunció en su día al desestimar una solicitud de rectificación de una autoliquidación en la que estaban insertos los mismos ajustes positivos que son ahora la causa del presente acuerdo de liquidación.

No procede estimar dichas alegaciones por el siguiente motivo:

En el año 2013, el contribuyente solicitó una rectificación de autoliquidación de las declaraciones individuales modelo 200, de las sociedades AUCAT y Abertis y de la declaración modelo 220 del Impuesto de

Sociedades Consolidado del grupo 142/99 correspondientes al ejercicio 2010, dicha rectificación trae causa de unas actas de la Inspección firmadas en conformidad por el obligado tributario en relación con el 18 de los periodos 2006 a 2009.

En dicha rectificación de autoliquidación el contribuyente solicitó que se efectuaran unos ajustes positivos y negativos a las bases imponibles, y que como resultado de dichas modificaciones se devolviera el saldo resultante.

La Administración acordó en fecha 24 de Octubre de 2013 desestimar la solicitud de la rectificación de la autoliquidación, ciñéndose en la motivación de la misma al ajuste de carácter negativo que pretendía realizar la entidad ABERTIS (aplicación de la deducción prevista en el art. 12.5 del TRLIS a partir de la consulta vinculante V0608-12, de 12 de febrero de 2012), deducción que de ser estimada habría comportado una devolución por el IS del ejercicio 2010 a favor del obligado tributario. Del mismo modo las alegaciones formuladas por la entidad se centraron únicamente en la aplicación o no del art. 12.5 del TRLIS y en la retroactividad o no de las consultas vinculantes, en síntesis, en los ajustes negativos a la base imponible propuestos por la misma.

Teniendo en cuenta que, de acuerdo con la LGT y el RGAT, las solicitudes de rectificación de autoliquidación son un procedimiento utilizado "en el supuesto de que una autoliquidación perjudique de cualquier modo los intereses legítimos del obligado tributario", este procedimiento está previsto únicamente para aquellos supuestos que den lugar a un menor ingreso o a una mayor devolución, por tanto, y refiriéndonos al hecho que aquí se discute, la propuesta de resolución prevista en el art 127.4 del RGAT se debe utilizar únicamente para proponer una rectificación favorable al obligado tributario pero nunca, para proponer una liquidación con resultado a ingresar, dado que para estos supuestos la normativa prevé la presentación de una declaración complementaria, y así el art. 122.2 de la LGT dice...

Y el art. 120.3 de la LGT, a su vez dice ...

El obligado tributario, en su escrito de fecha 12 de febrero de 2012 pretendió utilizar un único procedimiento para instar la modificación de las declaraciones del IS en sentido positivo y negativo al mismo tiempo, lo que habría sido posible a través de un único procedimiento " la rectificación de autoliquidación" si ambos ajustes a las bases imponibles hubieran sido estimados y con resultado favorable al sujeto pasivo, al no proceder los ajustes negativos a la base imponible por los motivos que sobradamente se detallan en el recurso, y en base a la normativa citada, la Administración optó, en aras a garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, por desestimar la solicitud de rectificación valorando únicamente los ajustes negativos (en las alegaciones a la propuesta de resolución el obligado tributario tampoco hizo mención alguna a los ajustes positivos) y en base a los datos aportados por este y recogidos en las actas incoadas por la Inspección y firmadas en conformidad por el obligado tributario, se inició el procedimiento de verificación de datos que ahora se discute.

De este modo, y sobre la base los ajustes negativos y positivos a la base imponible de IS del período 2010 solicitados por el interesado en su escrito inicial, se están tramitando dos procedimientos, un recurso ante el TEAC que tiene su origen en la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación por los ajustes negativos, y que de estimarse daría derecho a una devolución del 18 por importe de 22.201.194,28 de euros y el procedimiento de verificación de datos que ahora se sustancia, respecto de los ajustes positivos, y del que resulta una propuesta de liquidación provisional por un importe a ingresar de 5.218.686,38 de euros.»

La tramitación que la D.A.S.T. dio al asunto no fue correcta.

Con el escrito que presentó el 14/02/2013 ABERTIS solicitó las dos cosas que antes hemos recogido; hizo dos peticiones amparables en lo dispuesto en el art. 120.1 de la Ley 58/2003:

"Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo ..."

Y así, como una rectificación de autoliquidación, comenzó la D.A.S.T. a tramitarla: como así consta en el documento con el que solicitó el primer informe a la Inspección, solicitud que -véase- emitió en el marco de <Tipo de procedimiento: RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES>.

El "Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones" está regulado en la Sección 2ª "Procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes de devolución" del

Capítulo II "Procedimientos de gestión tributaria" del Título IV "Actuaciones y procedimientos de gestión tributaria del Reglamento general (R.D. 1065/2007, de 27 de julio), que tiene cuatro artículos (del 126 al 130) de los que el 128 "Terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones" dispone que:

"1. El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. El acuerdo será motivado cuando sea denegatorio o cuando la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado.

En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva liquidación en relación con el objeto de la rectificación de la autoliquidación, salvo que en un procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución del procedimiento de rectificación.

2. Cuando se reconozca el derecho a obtener una devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución, así como los intereses de demora que, en su caso, deban abonarse. La base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución reconocida.

3. De conformidad con el artículo 100.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando el obligado tributario inicie un procedimiento de rectificación de su autoliquidación, y se acuerde el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación que incluya la obligación tributaria a la que se refiere el procedimiento de rectificación, éste finalizará con la notificación de inicio del procedimiento de comprobación o investigación.

4. El plazo máximo para notificar la resolución de este procedimiento será de seis meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse realizado la notificación expresa del acuerdo adoptado, la solicitud podrá entenderse desestimada."

A la vista de lo así dispuesto y en especial el Inciso del apartado 1 que dispone "El acuerdo será motivado cuando ...la rectificación acordada no coincida con la solicitada por el interesado", este Tribunal entiende que con su resolución de 23/10/2013 la D.A.S.T. pudo y debió haber resuelto ya, no sólo que no procedía el ajuste SANEF [que fue lo único que hizo], sino también que los ajustes que aumentaban la BI declarada sí que resultaban procedentes y que a consecuencia de ellos ABERTIS tenía que ingresar al Tesoro 5.218.886,38 €.

La buena fe la Oficina gestora es diáfana <la Administración optó, en aras a garantizar la seguridad jurídica del contribuyente, por desestimar la solicitud de rectificación valorando únicamente los ajustes negativos (en las alegaciones a la propuesta de resolución el obligado tributario tampoco hizo mención alguna a los ajustes positivos) y en base a los datos aportados por este y recogidos en las actas incoadas por la Inspección y firmadas en conformidad por el obligado tributario, se inició el procedimiento de verificación de datos que ahora se discute> y si, en el entendimiento de que en el documento de la entidad de 14/02/2013 había dos pretensiones (según el resultado [+ o -] de los ajustes por ella pedidos), así; tramitando dos procedimientos, hubiera querido hacerlo, podría haberlo hecho, pues no hay ningún precepto que lo impida ni en esa Sección 2ª del Capítulo II del Título IV del Reglamento general que se ocupa de la "la rectificación de autoliquidaciones. declaraciones, ..." ni tampoco en la Sección 8ª de ese mismo Capítulo y Título que regula el "Procedimiento de verificación de datos"; pero para ello debería haber abierto los dos procedimientos simultáneamente o, como mínimo debería haber abierto el segundo antes de finalizar el de rectificación de autoliquidaciones que había iniciado; pues una vez resuelto éste, a la vista de lo que dispone el art. 128 transcrito, parece evidente que, no habiendo -como no los había- hechos o circunstancias "nuevos", ya no podía abrir el otro como lo hizo.

Para que su tramitación ofrezca seguridad y certeza a los ciudadanos, y en la misma o incluso en mayor medida a los miembros de la Administración, los procedimientos administrativos deben estar y están reglados. Y lo que dicen las normas procedimentales que los regulan debe cumplirse.

Por ello, este Tribunal debe dar la razón a la entidad en este punto, y declarar que efectivamente, por lo que al procedimiento empleado para dictarlo se refiere, el acuerdo de la D.A.S.T. de <NOTIFICACION DE RESOLUCIÓN CON LIQUIDACIÓN PROVISIONAL> de 23/10/2013 no se ajustó a Derecho, por lo que debe anularse y dejarse sin efecto.

QUINTO.- En el Fundamento de Derecho anterior hemos concluido que, por lo que al procedimiento empleado para dictarlo se refiere, el acuerdo de 23/10/2013 con el que de la D.A.S.T. giró a cargo de ABERTIS esa liquidación de 5.218.686,38 € no se ajustó a Derecho, lo que determina su anulación.

Pero ello no resta ni un ápice a la procedencia "material" de esos ajustes que aumentarían la BI declarada del ejercicio 2010 y que consisten en anular la amortización fiscal de los fondos de comercio de fusión (art. 89.3 del T.R.) originados por la fusión entre las sociedades HOLDAUCAT y AUCAT, por un lado, y por las sociedades ABERTIS e IBÉRICA DE AUTOPISTA por otro, ajustes que tienen un impacto "conjunto" en cuota positivo de +5.218.686,38 € (mayor cuota a ingresar o menor cuota a devolver).

SEXTO.- Por las razones expuestas en el Fundamento de Derecho primero, las reclamaciones inicialmente acumuladas R.G.'s 5985/2013, 5989/2013 y 2612/2014 han tenido que desacumularse y así se han tramitado, por un lado las R.G.'s 5985/2013 y 5989/2013 y por otro la R.G. 2612/2014; aunque, al final en su día sus resultados terminarán convergiendo, como aquí explicamos en este Fundamento de Derecho que en idénticos términos se incorpora a las R.G.'s 5985/2013 y 5989/2013.

En la R.G. 2612/2014 hemos acordado que, por lo que al procedimiento empleado para dictarlo se refiere, el acuerdo de 23/10/2013 con el que de la D.A.S.T. giró a cargo de ABERTIS esa liquidación de 5.218.686,38 € no se ajustó a Derecho, lo que determina su anulación; pero, sin que ello reste ni un ápice a la procedencia "material" de esos ajustes que aumentarían la BI declarada del ejercicio 2010 y que consisten en anular la amortización fiscal de los fondos de comercio de fusión (art. 89.3 del T.R.) originados por la fusión entre las sociedades HOLDAUCAT y AUCAT, por un lado, y por las sociedades ABERTIS e IBÉRICA DE AUTOPISTA por otro.

La entidad nunca ha cuestionado, pues siempre la ha aceptado, la procedencia de esos ajustes positivos, que fue ella la que indicó que deben practicarse; por ello y en base a esos principios del respeto a los propios actos, a la confianza legítima y a la seguridad jurídica a los que ella apela, este Tribunal entiende que no la discutirá nunca.

Mientras que en las R.G.'s 5985/2013 y 5989/2013 hemos acordado que "en principio" ABERTIS sí que puede aplicar en el ejercicio 2010 la deducción del art. 12.5 del T.R. en razón de la participación de SANEE que adquirió en su día; y ese "en principio" obedece a que hemos debido proponer la suspensión de la tramitación de esas reclamaciones en tanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no se pronuncie sobre unas cuestiones prejudiciales que atañen a su objeto.

Si lo que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea conteste a esas cuestiones prejudiciales no lo impide, esas reclamaciones R.G.'s 5985/2013 y 5989/2013 terminarán siendo estimadas por este Tribunal.

Y si así termina siendo, el resultado conjunto de lo resuelto en las reclamaciones R.G.'s 5985/2013, 5989/2013 y 2612/2014 deberá ser el que ABERTIS incluyó en su inicial petición de 14/02/2013 (Antecedente de Hecho tercero) con la que empezó todo:

< I. Que se tenga por presentado este escrito y los documentos que se adjuntan en tiempo y forma y se proceda a la rectificación de los datos contenidos en las declaraciones individuales modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 de las entidades Aucat y Abertis y la declaración modelo 220 del Impuesto sobre Sociedades Consolidado del ejercicio 2010 del grupo 142/99 cuya sociedad dominante es Abertis.

II. Que se proceda a abonar a esta parte en la cuenta bancada 2100-0900-93- 0205824583 la cuantía derivada de las modificaciones introducidas en las citadas declaraciones por un importe total de 16.982.507,90 euros, más los intereses de demora que resulten procedentes. >

Aunque, eso sí, si lo que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea conteste a esas cuestiones prejudiciales determina que el ajuste SANEF (que es el que determina que deban devolverse a ABERTIS esos 22.201.194,28 €) es improcedente, ello supondrá que este Tribunal tendrá que desestimar las reclamaciones R.G.'s 5985/2013 y 5989/2013, y ABERTIS tendrá la obligación de ingresar al Tesoro los 5.218.686,38 € dimanantes de esos ajustes que aumentan la BI declarada del ejercicio 2010 y que consisten en anular la amortización fiscal de los fondos de comercio de fusión (art. 89.3 del T.R.) originados por la fusión entre las sociedades HOLDAUCAT y AUCAT, por un lado, y por las sociedades ABERTIS e IBÉRICA DE AUTOPISTA por otro; ajustes que ABERTIS siempre ha considerado procedentes."

La resolución recurrida hace referencia a las reclamaciones económico administrativas 5985/2013 y 5989/2013, y a que estos fueron objeto de recurso contencioso administrativo 578/2014, seguido ante esta

Sección, y en el que se hace expresa referencia con mención de su contenido a la resolución del TEAC de 11 de julio de 2017, RG: 2612/2014.

Dada esa circunstancia y por la evidente conexión de la citada resolución con los 5985/2013 y 5989/2013, procede reproducir el Fundamento de Derecho Segundo de la sentencia firme de 15 de febrero de 2019, teniendo en cuenta que la resolución recurrida equipara en su Fundamento de Derecho Sexto el resultado de las tres reclamaciones económico administrativas referidas:

"SEGUNDO.- Sobre la procedencia de la suspensión acordada y el fondo del asunto.

Si bien, inicialmente la Abogacía del Estado instó la suspensión, tras las sentencias dictadas por el Tribunal General UE (TGUE) no lo hace. Expresamente acordamos oír al representante de la Administración de forma expresa que con claridad indicó que procedía alzar la suspensión.

En efecto, la STS de 2 de febrero de 2017 (Rec. 3857/2015) razonó que podía entrarse en el fondo del asunto " al tratarse de un fondo de comercio financiero que se pone en relación con adquisiciones de participaciones de entidades no residentes producidas con anterioridad al 21 de diciembre de 2007, fecha de la publicación de la incoación del correspondiente expediente de la Comisión Europea en el Diario Oficial de la Unión Europea a que se ha hecho referencia, puede analizarse y decidirse el motivo de casación de que se trata, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 12.5 de la LIS/1995 , coincidente con el 12.5 TRLIS/2004...". Pues, " en atención al principio de confianza legítima, la Decisión estimó que procedía mantener el beneficio fiscal de la amortización del fondo de comercio financiero cuando se tratase de adquisiciones de entidades residentes en la Unión Europea que se hubiesen producido con anterioridad al 21 de diciembre de 2007, fecha de la publicación de la incoación del correspondiente expediente en el Diario Oficial de la Unión Europea". Parecer que ha sido ratificado por la reciente STGUE de 15 de noviembre de 2018 (T-207/10). La operación enjuiciada es de fecha anterior al 21 de diciembre de 2007, nadie lo discute, por lo que no procede mantener la suspensión.

El alzamiento de la suspensión nos invita a analizar el fondo del asunto y a la estimación de la demanda por las siguientes razones:

a.- En la Resolución dictada por el TEAC expresamente se indica que de no haber sido por la suspensión acordada, si los órganos jurisdiccionales de la UE estimasen que la demanda de la Comisión no afectase a la presente reclamación, se habría estimado la solicitud de devolución en los términos pretendidos por la demandante.

b.- Como se recoge en el acta de conformidad, la propia inspección reconoció que " por lo que se refiere a la operación de adquisición de la entidad francesa SANEF....se ha comprobado, el cumplimiento de todas las condiciones y requisitos establecidos por la ley para la correcta a íntegra aplicación futura, toda vez que parte del precio de adquisición de la entidad holding directamente adquirida se corresponde con un fondo de comercio financiero existente entre las entidades indirectamente participadas sobre las que se cumplen los requisitos del art 21 del TRLIS, de acuerdo con los importes que se ha especificado..".

De hecho, la inspección considera que visto el actual criterio de la DGT ABERTIS puede " aplicar la deducción fiscal pretendida". Sin embargo, " respecto de las rentas integradas en la base imponible del periodo impositivo 2010, no procederá la rectificación de la autoliquidación presentada por cuanto el cambio de criterio administrativo se realiza con posterioridad a la presentación de las referidas autoliquidación, sin que se pueda considerar el carácter retroactivo del mismo puesto que la consulta tributaria se evacuó por la DGT con posterioridad a la presentación de las referidas autoliquidaciones".

Pero esta forma de razonar no nos parece correcta. La Resolución de la DGT tiene carácter declarativo, es decir, interpreta una norma que ya estaba vigente y por lo tanto no puede hablarse con propiedad de efecto retroactivo. La recurrente tiene derecho a solicitar la rectificación de su declaración tanto por razones de hecho como por razones jurídicas - art 120.3 LGT-; pues como declara, entre otras, la STS de 2 de junio de 2016 (Rec. 2175/2015), "la rectificación de la autoliquidación puede estar motivada tanto por cuestiones de hecho como de derecho. A estos efectos, la propia LGT establece en su artículo 119.1 que " la presentación de una declaración no implica aceptación o reconocimiento por el obligado tributario de la procedencia de la obligación tributaria". Por tanto, en nuestro Derecho tributario el ciudadano no queda vinculado por sus autoliquidaciones, sino que las mismas pueden ser modificadas si considera que se ha cometido un error, de hecho o de derecho, en el momento de confeccionarse".

Procede estimar la demanda."

Con esa remisión in toto a las partes a dicho pronunciamiento jurisdiccional y a sus fundamentos jurídicos, ofreciendo así a la pretensión de ABERTIS INFRAESTRUCTURAS, S.A. una respuesta adecuada a las exigencias inherentes a la tutela judicial efectiva proclamada en el artículo 24, apartado 1, de la Constitución, derecho fundamental que se satisface, como una reiterada doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo admite, con la motivación por remisión a lo resuelto en otras resoluciones anteriores, siempre que concurra la identidad subjetiva y objetiva a que hemos hecho referencia (por todas, sentencia del Tribunal Constitucional 115/1996, fundamento jurídico 2º.B), tal y como es reiterada doctrina del Tribunal Supremo, plasmada, entre otras muchas, en las Sentencias de 13 de febrero de 2012 (recurso de casación nº 1434/08) y 16 de abril de 2012 (recurso de casación nº 1658/08), debemos estimar el motivo al apreciar, además, la incongruencia denunciada.

Por todo lo expuesto, procede estimar el recurso.

Tercero.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede condenar en costas a la Administración, con arreglo al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad ABERTIS INFRAESTRUCTURAS, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 11 de julio de 2017, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en los términos de esta sentencia, y con las consecuencias legales inherentes a esta declaración y con imposición de costas a la Administración.

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

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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