

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081948

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 14 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 866/2019

#### SUMARIO:

**Procedimiento de gestión. Rectificación de errores. IS. Base imponible. Transmisión de elementos patrimoniales.** La entidad presenta una solicitud de rectificación de su declaración del IS por considerar que la plusvalía declarada por la venta de un local es inferior a la declarada al haber tenido en cuenta un valor de adquisición incorrecto. Previamente había presentado una rectificación de su declaración para aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, lo que dio lugar a una liquidación en la que la Inspección aplicó la deducción sobre los datos declarados por la entidad. La Administración entiende que como esta liquidación no fue recurrida, la entidad no puede instar la rectificación cuando se ha practicado una liquidación definitiva. El tribunal, por el contrario, considera que el recurrente tiene derecho a instar una nueva rectificación de su autoliquidación y el aquietamiento a la liquidación dictada en relación con la deducción por reinversión, motivo distinto al de la segunda solicitud, no es un acto concluyente de la voluntad de no rectificar el importe obtenido en la transmisión. Sin embargo, la entidad no ha acreditado suficientemente el alegado error. No expone razón alguna para justificar que el valor contable y el fiscal del local no sean coincidentes.

#### PRECEPTOS:

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126 y 128.

Ley 58/2003 (LGT) arts. 32, 34, 105, 106, 108, 120 y 221.

RDLeg 4/2004 (R Ley IS) arts. 19 y 42.

#### PONENTE:

*Don Ramón Gomis Masqué.*

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don RAMON GOMIS MASQUE

Don EMILIA GIMENEZ YUSTE

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO 866/2019

Partes: ADIBAL 5000, S.L. C/ T.E.A.R.C.

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo aperebimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A N° 5127

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

D<sup>a</sup> MARÍA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADOS

D. RAMON GOMIS MASQUÉ

D<sup>a</sup>. EMILIA GIMÉNEZ YUSTE

En la ciudad de Barcelona, a catorce de diciembre de dos mil veinte.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo núm. 866/2019, interpuesto por ADIBAL 5000, S.L., representada por el Procurador D. ALBERT RAMBLA FABREGAS, contra el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA, representado por la ABOGACÍA DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. RAMON GOMIS MASQUÉ, quien expresa el parecer de la SALA.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

Por la indicada representación de procesal de la sociedad denominada Adibal 5000, S.L. se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (en adelante, TEARC), de fecha 6 de marzo de 2019, desestimatoria de la reclamación económico administrativa núm. NUM000, interpuesta a su vez por dicha mercantil contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de su solicitud, presentada el 10 de julio de 2015, de rectificación de su autoliquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicio 2010, luego desestimada expresamente por resolución de la Jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 18 de abril de 2016.

#### **Segundo.**

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción. Llegado su momento y por su orden, se confirió trámite de demanda y contestación, interesando, la actora, el dictado de una sentencia estimatoria del recurso que declare nula la resolución del TEARC impugnada, por no ser conforme a derecho, y 2) la demandada, el dictado de una sentencia desestimatoria, con imposición de las costas procesales a la parte actora.

#### **Tercero.**

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

#### **Cuarto.**

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

En fecha 10 de julio de 2015, la entidad recurrente presentó escrito en el que solicita la rectificación de su autoliquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2010 y la devolución de 121.678,27 € indebidamente ingresados, alegando que con posterioridad a su presentación, se advirtieron determinados errores, que habían dado lugar a un ingreso indebido, por lo que se instó la rectificación de dicha autoliquidación, que fue estimada mediante acuerdo notificado el día 19 de noviembre de 2010 (aportó copia de dicha resolución como anexo nº 1); que junto con dicho acuerdo, la Administración notificó copia de un informe emitido por la Dependencia Regional de Inspección (acompañado como anexo nº 2) del que resulta que, además del error que motivo esa rectificación, cometió otro error consistente en haber considerado un coste de adquisición de determinado inmueble inferior al

que hubiera debido de aplicarse (se aportaba como anexo nº 4 copia de la escritura de declaración de obra nueva, con número de protocolo 2236, de 16 de julio de 1992), por lo que la renta computada fue superior y también la cuota a ingresar resultante, de modo que procedía la devolución de 121.678,27 €, diferencia entre la cuota liquidada por la Administración, 259.039,48 €, y la que resulta de la correcta autoliquidación, 137.361,21 € (se aportaba como anexo nº 3, copia del borrador de la declaración, con la modificaciones pertinentes).

La resolución expresa de la Oficina gestora desestima la referida solicitud de rectificación desestima con base, sintéticamente, en lo siguiente:

- De las manifestaciones formuladas por la entidad recurrente, se desprende que solicita la modificación de las casillas correspondientes a los estados contables. La resolución número 00/4000/2004 del Tribunal Económico Administrativo Central, de 2 de febrero de 2007 dispuso que: "Aprobadas definitivamente las cuentas de un ejercicio, la rectificación de las mismas en un ejercicio posterior tiene efecto contable y fiscal en el posterior ejercicio en que se aprecian y corrigen los errores cometidos (...)."

- La entidad solicitante ya instó una solicitud de rectificación de autoliquidación por el mismo concepto y ejercicio en fecha 3 de julio de 2012, que fue estimada parcialmente.

- El artículo 128 del Reglamento General de Procedimientos de Gestión tributaria, sobre terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, en lo que interesa, que "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".

- El artículo 108.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria establece que los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario.

- 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.

## Segundo.

Disconforme con la denegación de la rectificación, la sociedad interpuso reclamación económica administrativa, alegando, en resumen, que la diferencia entre la autoliquidación practicada y la correcta es que la sociedad no tuvo en cuenta el valor de adquisición correcto, tal y como se puede ver en la escritura de declaración de obra nueva de 16 de julio de 1992, así como también numerosas reformas efectuadas, para el cálculo de la plusvalía originada con la venta de dicho local, que era inferior a la declarada en 484.531,02 €, puesto que en lugar de los 2.827.500,79 € declarados inicialmente [precio venta: 3.247.604,50 - (precio de adquisición construcción: 759.564,04 + coste terreno: 105.177,12 - amortización acumulada: 444.627,45)] era de 2.342.959,77 € [precio venta: 3.247.604,50 - (precio de adquisición construcción: 1.244.095,06 + coste terreno: 105.177,12 - amortización acumulada: 444.627,45)], valores éstos que la sociedad considera correctos y ratificados por la inspección en su informe (aunque la amortización acumulada que toma la inspección es superior a la realmente deducida como gasto por la obligada tributaria, la cual asciende a 444.627,45 € y no 663.528,70 €). Denunciaba asimismo la vulneración del artículo 127 de la Ley General Tributaria, no constar la realización de ninguna de las actuaciones de comprobación de los hechos alegados, que además se contenían en un Informe de la Dependencia Regional de Inspección, que no es objeto de ninguna referencia en el acto administrativo, por lo que no puede sino entenderse que la Administración admite como hechos probados aquellos que la interesado manifestó en su solicitud, y por último, que la doctrina del TEAC citada por la resolución de la Oficina gestora la no tiene relación alguna con el asunto que nos ocupa.

La resolución del TEARC impugnada consigna como hechos relevantes, los siguientes:

- La obligada tributaria presentó en plazo la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 consignando, entre otros datos, un resultado contable por enajenación de inmovilizado de 2.827.490,79 €, un resultado fiscal de 2.310.771,94 €, ninguna deducción en cuota y una cuota a ingresar de 391.529,92 €.

- En fecha 31 de julio de 2012, la obligada tributaria presentó solicitud de rectificación de dicha autoliquidación en la que indicaba que el importe del resultado extraordinario declarado fue parcialmente reinvertido en los términos del artículo 42 TRLIS (48,30 %), por lo que tenía derecho a una deducción en cuota de 133.932,34 € (2.310.771,94 X 48,30% X 12%), interesando su devolución.

- En fecha 5 de diciembre de 2012, la Oficina gestora practicó liquidación en el procedimiento de rectificación, con conformidad con la propuesta de liquidación, a la que la interesada había prestado conformidad y en la que se admitía una deducción por reinversión de 132.490,42 €, al aplicar un porcentaje de reinversión del 47,78 € (frente al 48,30% interesado), ordenando la devolución de dicho importe, con sus intereses de demora.

- En fecha 17 de julio de 2015, el TEARC notificó a la entidad aquí recurrente el acuerdo de archivo, por satisfacción extraprocesal, de la reclamación económico-administrativa interpuesta por la misma contra la desestimación presenta, por silencio administrativo, de la solicitud de rectificación presentada el 31 de julio de 2012, sin que tal archivo fuera impugnado.

Y desestima la reclamación con base en las siguientes consideraciones:

- En cuanto al pretendido error en el importe declarado como beneficio de la transmisión y su acreditación por el informe de la inspección aportado, el TEARC considera que si bien el informe de la Inspección efectúa algunas consideraciones obiter dicta sobre el valor de adquisición del inmueble y las amortizaciones, lo cierto es que determina la base de la deducción según en el resultado fiscal declarado por el obligado tributario que deriva del resultado contable; que el contribuyente prestó conformidad a la propuesta de liquidación efectuada a resultas de la primera solicitud de rectificación y a los parámetros que determinaban la deducción, entre otros, el resultado de la venta del inmueble, así como se aquietó al archivo de la reclamación interpuesta contra la desestimación presunta de esa solicitud, por lo que no puede venir en contra de la liquidación practicada por motivos o consideraciones que ya formaron parte de la anterior rectificación, contrariando el principio de seguridad jurídica y la vinculación a los actos propios. Lo que pretende la actora es que a efectos de la deducción se mantenga el resultado contable de 2.857.500,79 € (la liquidación ya es firme), pero a efectos de determinar la base imponible se considere un resultado contable de 2.561.861,02 €.

- La recurrente no ha reformulado sus cuentas, ni pretende que tales cuentas reformuladas (inexistentes) sean tenidas en cuenta, y la rectificación del supuesto error contable no podría practicarse en las cuentas anuales del ejercicio 2010, puestos los errores contables se subsanarán y contabilizarán en el ejercicio que se detecten, sin necesidad de reformular las cuentas del ejercicio afectado (Norma de Valoración 22ª del Plan general de Contabilidad), por lo que sería en el posterior ejercicio de contabilización y rectificación del error cuando tendrían efecto fiscal, ex art. 19.3 LIS.

TERCERO: En la demanda articulada en la presente litis, la parte actora alega que se produjo un error en el cómputo del valor de adquisición de un inmueble que fue transmitido, que condujo a la integración en la base imponible de una renta superior a la obtenida, error que fue detectado por parte de los órganos de la Administración tributaria, denegando el TEAR la correspondiente devolución de ingresos indebidos con base en la existencia de un previo procedimiento de la misma naturaleza cuya resolución no impugnó. Frente a ello, alega que los artículos 32.2 y 34.1.b) LGT reconocen el derecho a la devolución de ingresos indebidos sin supeditarlos a ninguna otra condición que el no haberse producido la prescripción, y el artículo 221.3 LGT contempla restricciones para el caso de que la liquidación tributaria haya adquirido firmeza, supuesto que no se produce en el presente caso, ya que la solicitud se plantea dentro del período de prescripción, que se vio interrumpido por la primera solicitud. Manifiesta que la sociedad no advirtió el error hasta que leyó el informe de la Inspección aportado en la vía previa y que si se supone que la obligada tributaria debería haber solicitado entonces al formular la reclamación contra la liquidación dictada en el primer procedimiento de rectificación que la devolución fuese superior, no alberga dudas -la parte actora- de que lo que le hubiesen respondido es que para obtener la devolución debía iniciar un nuevo procedimiento. Insiste en que la estimación de la primera solicitud no eleva a definitiva la liquidación tributaria contenida en la resolución del primer procedimiento de rectificación, que únicamente se produce cuando se practica en un procedimiento inspector en que se comprueben la totalidad de elementos de la obligación tributaria o cuando se alcanza la prescripción.

Añade que ha aportado prueba suficiente de los hechos en que funda su pretensión, como son el informe de la Inspección, en que el actuario hace constar el valor de adquisición y las amortizaciones reflejadas en los libros contables y la escritura de obra nueva, constanding además en el expediente los datos aportados por la Inspección, concluyendo la demandante que es contrario al principio de economía procesal que se exija al contribuyente que acredite unos hechos que han sido reconocidos en el acto administrativo. Por último, alega que el TEARC da la razón a la recurrente cuando alegó que la reformulación de las cuentas no era un requisito preciso para obtener la devolución y que el artículo 19.3 LIS que esgrime la resolución del TEARC impugnada no tiene relación alguna con el caso de autos, pues no estamos ante un "gasto imputado contablemente (...) en un período posterior al aquel en que proceda su imputación temporal", ni ante "ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior", sino que simplemente se produjo un error al computar la renta tributable obtenida en la transmisión de un inmueble por un valor superior al que se desprende de la normativa del Impuesto sobre Sociedades, que no cabe descartar fuera un simple error de transcripción y que a su vez determinó un error en la determinación de la base imponible, error que se produce en 2010 y que no despliega sus efectos en períodos futuros, recordando que el cálculo de la renta tributable se incorpora a la liquidación tributaria mediante ajuste extracontable (casilla 352 del modelo de declaración del IS).

De adverso, el Abogado defiende la conformidad a derecho de la resolución impugnada, al ser improcedente la rectificación de conformidad con el artículo 126.3 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, al haber dictado la Administración a raíz de la primera solicitud de rectificación una liquidación provisional por la misma consideración o motivo invocado en la segunda solicitud de rectificación, en la medida esta afecta a un elemento de la obligación tributaria regularizado mediante la liquidación provisional. Alega subsidiariamente, en cuanto al fondo del asunto, que la demandante no explica cómo obtiene el valor de adquisición del bien transmitido, ni las razones por las que tal valor es el ajustado a derecho, en lugar del que tuvo en cuenta la AEAT al dictar la liquidación provisional; que su pretensión basada en la existencia de un mayor valor de adquisición contraria actos propios concluyentes, tales como la aceptación de la propuesta de liquidación del primer procedimiento de rectificación, y que la recurrente no acredita que el gasto que representa el pretendido mayor valor de adquisición haya sido contabilizado y conforme al artículo 19.3 LIS solo cabría su deducción una vez que el pretendido error se reflejara en la contabilidad del ejercicio posterior en que se detectó el error. Por último, aduce que, caso de estimarse la rectificación del valor de adquisición, conforme al principio de regularización íntegra y de proscripción del enriquecimiento injusto habría también de modificarse la deducción por reinversión teniendo en cuenta en menor beneficio extraordinario.

#### Cuarto.

El controvertido ingreso indebido devendría de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo. El apartado 4 del artículo 221.4 LGT prevé que "Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley".

El apartado 3 del artículo 120 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al que se remite la norma anterior, dispone que: "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".

Por su parte, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, establece:

-- Que "la solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente. El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite" (art. 126.2).

-- Que "cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario. Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional" (art. 126.3).

-- Que "a efectos de lo previsto en el apartado anterior, la Administración podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes" (art. 127.2).

-- Que "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" (art. 128.1).

La exégesis de los preceptos antes transcritos lleva a la conclusión de que, el contribuyente no puede instar la rectificación de una autoliquidación, cualquiera que sea el elemento que pretendiese rectificarse, cuando 1) la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o 2) haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o haya prescrito el derecho a solicitar la devolución correspondiente. La concurrencia de cualquiera de esas circunstancias impide de manera definitiva la posibilidad de solicitar la rectificación. También obsta a la solicitud de rectificación que se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada (art. 126.2, segundo párrafo, del Reglamento) y, aunque ya se hubiera solicitado el procedimiento de rectificación, el inicio de un procedimiento de un 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 ( artículo 100.1 de la Ley 58/2003 y 128.3 del Reglamento)]. Por último, se desprende una causa parcialmente excluyente de la solicitud de rectificación, que se haya practicado una liquidación provisional, en ese caso, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario (art. 126.3, primer párrafo, del Reglamento) -entendiéndose que concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional (art. 126.3, segundo párrafo, del Reglamento)-, por lo que a sensu contrario, el contribuyente no puede instar la rectificación de su autoliquidación si la liquidación provisional ha sido practicada por la misma consideración o motivo que se invoque en la solicitud, entendiéndose que concurre la misma consideración o motivo cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que han sido regularizados mediante la liquidación provisional.

En el presente caso, el ingreso indebido controvertido devendría de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 presentada por el sujeto pasivo. Presentada una primera solicitud de rectificación, la Oficina gestora la estimó en parte y que se acordó rectificar la autoliquidación, incluyendo la resolución una liquidación provisional al afectar a un elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el contribuyente.

No consta, ni opone la Administración, que se haya practicado liquidación definitiva por dicho impuesto y período, ni que prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente, por lo que para la resolución del presente recurso hemos de determinar si como alega el Abogado del Estado la solicitud es inadmisibile ex artículo 126.3 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, en razón de que aquella liquidación provisional fue practicada por la misma consideración o motivo del que se invoca en la segunda solicitud del obligado tributario de rectificación de su autoliquidación, para lo que hay que partir de la definición que a estos efectos efectúa el propio artículo 126.3: " Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional".

En primera solicitud de rectificación el obligado tributario solicitó la aplicación de la deducción por reinversión del beneficio extraordinario declarado por la transmisión de un inmueble, no aplicada en la autoliquidación, al haber sido parcialmente reinvertido (48,30 %) en los términos del artículo 42 TRLIS. Para resolver la solicitud, la Oficina gestora, entre otras actuaciones, comprobó el elemento patrimonial transmitido onerosamente cumplía los requisitos en el artículo 42.2 TRLIS y que el importe de la renta obtenida en la transmisión que se hubiera integrado en la base imponible, y calculó la base de la deducción consistente en la parte de la renta obtenida según las reglas del artículo 42.7 LIS que proporcionalmente correspondía a la cantidad reinvertida. Ahora bien, la regularización practicada afectó exclusivamente a la deducción en la cuota íntegra por reinversión del beneficio extraordinario, no regularizándose la renta obtenida en la transmisión onerosa del inmueble, por lo que hemos de concluir que dado que la segunda solicitud pretende rectificar el importe del resultado por la enajenación, al ser superior el coste de adquisición del inmueble, por lo que entendemos que en la liquidación provisional se practicó por consideración o motivo distinto de la segunda solicitud de rectificación, por cuanto ésta última afecta a elementos de la obligación tributaria que no fueron sido regularizados mediante la liquidación provisional. Redunda en tal que la resolución de la Oficina gestora no expresa que la liquidación provisional fue practicada por la misma consideración o motivo que se invoca en la segunda solicitud del obligado tributario de rectificación de su autoliquidación, ni cita en sus fundamentos de derecho el artículo 126.3 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1065/2007, y lo mismo cabe predicar de la resolución del TEARC impugnada.

Sentado lo anterior, no podemos compartir que la doctrina de los actos propios impida la eventual rectificación de la autoliquidación. Tal doctrina, de origen civil, debe aplicarse con suma cautela en el ámbito administrativo. Por lo ya razonado, el recurrente tiene derecho a instar una nueva rectificación de su autoliquidación y la Sala estima que el aquietamiento a la liquidación dictada en consideración a la rectificación de la no aplicación

de la deducción por reinversión de beneficio extraordinario, motivo distinto al de la segunda solicitud, no es un acto concluyente de la voluntad de no rectificar el importe de la renta obtenida en la transmisión. Obviamente, caso de estimación de la nueva pretensión, la firmeza de la liquidación dictada en el primer procedimiento de rectificación, dado su carácter de provisional, no impediría que caso de estimación de la nueva rectificación no solo rectificara el resultado de la ganancia patrimonial obtenida, sino también la cuantía de la deducción por reinversión para adaptarla a la misma.

## Quinto.

En cuanto al fondo del asunto, sin embargo, compartimos con la Oficina gestora y el TEARC que la recurrente no ha acreditado suficientemente el alegado error, correspondiendo a la misma la carga de la prueba que se deriva de los artículos 105 LGT, 108.4 LGT y 126.5 del Reglamento de actuaciones aprobado por el Real Decreto 1065/2007.

En el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa se afirma que "la sociedad no tuvo en cuenta el valor de adquisición correcto, tal y como se puede ver en la escritura de declaración de obra nueva con número de protocolo 2236 de 16 de julio de 1992 firmada por Don Roberto, así como también numerosas reformas efectuadas, para el cálculo de la plusvalía originada con la venta de dicho local".

Sin embargo, no se concretaban las alegadas reformas efectuadas, que ni se mencionan en el escrito de demanda y respecto de las que el obligado tributario no ha aportado prueba alguna, ni en la vía previa, ni en el presente recurso

Como único elemento de prueba de prueba del alegado error, la parte recurrente aporta la escritura notarial, de 16 de julio de 1992, otorgada por representante legal de la sociedad Ballart i Badia, S.A. -de la que la recurrente es beneficiaria a su escisión de la rama de actividad inmobiliaria-, de declaración de la obra nueva consistente en un edificio industrial construido sobre una finca de su propiedad a su costa, en la que se declara que la misma tiene un valor fiscal de 207.000.000 pta. (1.244.095,06 €), y el tan repetido informe de la inspección de 18 de octubre de 2013 emitido a instancias de la Oficina gestora en el primer procedimiento de rectificación.

Pues bien, el expresado informe recoge que el valor fiscal declarado en la escritura de 16 de julio de 1992 era de 1.244.095,06 € y, tal como señala el TEARC, aunque efectúa algunas consideraciones obiter dicta sobre el valor neto contable del inmueble, si se partiera de tal valor fiscal y teniendo en cuenta las amortizaciones a su sazón procedentes, y el beneficio extraordinario obtenido que en ese caso se obtendría (inferior al declarado), lo cierto es que determina la base de la deducción según en el resultado fiscal declarado por el obligado tributario que deriva del resultado contable, sin que se pronuncie sobre la procedencia del pretendido valor fiscal de 1.244.095,06 €, omisión ésta que es coherente con el hecho de que la rectificación que se solicitaba era la deducción por reinversión del beneficio extraordinario declarado, superior al hipotético resultante de aquel otro valor de adquisición. En consecuencia, ningún valor probatorio otorga el expresado informe al de la propia escritura de 16 de julio de 1992, antes al contrario, del informe resulta que según los datos contables del elemento patrimonial transmitido y de los asientos contables correspondientes a la venta, el coste de construcción fue de 759.564,04 €, y asimismo que las amortizaciones practicadas desde la adquisición por la aquí recurrente son las correspondientes a este valor, sin realizar ningún ajuste extracontable negativo por gasto fiscal por amortización superior al gasto contable.

Ninguna razón expone el recurrente para justificar que el valor contable y el valor fiscal de la construcción no sean coincidentes, ni explica cómo obtiene el valor de adquisición de la construcción, más allá de la referencia a la manifestación de la escritura de declaración de obra nueva. Ninguna prueba aporta el recurrente para considerar que el valor fiscal correcto de la construcción sea el declarado en la mencionada escritura de 1992, en lugar del valor que se refleja en la contabilidad y el valor fiscal al que la recurrente ajustó las amortizaciones declaradas en todos los ejercicios en que fue titular del bien y por el que determinó el beneficio extraordinario en el ejercicio 2010, o que no sea aquel otro declarado en 1992 el erróneo. Y cabe reconocer un cierto valor indiciario a que el recurrente aceptara la propuesta liquidación de la primera rectificación sin nada manifestar sobre el supuesto error en la determinación de la renta positiva obtenida con la transmisión del inmueble.

Por último, se manifiesta escuetamente en la demanda que no puede descartarse que nos hallemos ante un simple error de transcripción, pero ningún desarrollo alegatorio se efectúa al respecto, ni por supuesto se ha intentado ninguna prueba para acreditarlo.

En definitiva, el recurrente no ha acreditado suficientemente los hechos constitutivos de la rectificación que pretende, por lo que ha de desestimarse el recurso.

## Sexto.

Pese a la íntegra desestimación del recurso, a tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, no procede la condena en costas a la parte vencida, al apreciar la Sala la concurrencia de serias dudas de hecho y de derecho, a la vista de a prueba practicada y teniendo en cuenta la escasa motivación de las resoluciones impugnadas.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

### FALLO

#### Primero.

Desestimamos presente el recurso contencioso administrativo núm. 866/2019, interpuesto por la representación de Adibal 5000, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 6 de marzo de 2019, de la reclamación económico administrativa núm. NUM000.

#### Segundo.

No hacemos especial pronunciamiento en materia de costas.

Notifíquese a las partes esta sentencia, que no es firme y contra la que cabe interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en la forma que previene el vigente art. 89 de la LJCA, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días, desde el siguiente al de su notificación. Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevar aquella a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

PUBLICACIÓN.- La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Ilmo. Sr. Magistrado ponente.

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.