

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085037

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 4945/2021, de 16 de diciembre de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2166/2020

SUMARIO:

Procedimientos de gestión tributaria en la Ley 58/2003. Procedimiento de rectificación de autoliquidación. Efecto preclusivo de la liquidación provisional. El efecto preclusivo de la resolución que pone fin a un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones limita la potestad de la Administración de regularizar nuevamente el elemento de la obligación tributaria objeto de aquél, en la medida en que tal potestad sólo podrá ejercitarse cuando 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. La reclamante sostiene que la unidad de gestión de grandes empresas, en uso de sus facultades, con motivo de la solicitud de rectificación, entró a valorar la naturaleza y la deducibilidad fiscal de cada uno de los pagos satisfechos por en el momento de su desinversión en otra entidad, solicitando para ello la misma información que a la postre ha sido aportada en el procedimiento inspector y ha servido para fundamentar la propuesta. El TEAR considera que el alcance del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones fue más limitado y no analizó la deducibilidad de los gastos/pagos y añade que las facultades de las URGE son más limitadas que las de los órganos de Inspección a pesar de estar encuadradas en la Dependencias Regionales de Inspección, por lo que su actuación no podría limitar en ningún caso la comprobación e investigación en un procedimiento inspector. Considera la Sala que, a diferencia de lo que mantiene la resolución del TEAR, el objeto no puede constreñirse a «...los ajustes por primera aplicación del PGC...» sino que la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (URGE) no quedaba limitada a comprobar y examinar sólo esos puntos sino todos aquellos que eran los solicitados por la actora y que venían referidos a la posibilidad de compensar en los siguientes ejercicios como BINs, las pérdidas derivadas de la desinversión en otra entidad. Y si no procedía reconocer la deducibilidad de tales gastos, lo que correspondía era denegar la rectificación en ese punto, por ausencia de fundamento de la misma, o iniciar un procedimiento de inspección o comprobación respecto a ese aspecto u otros añadidos vinculados. Lo que no cabe es admitir la rectificación contable de tales gastos como BINs y generar una liquidación provisional por IS 2008-2011, pero luego generar una salvaguarda de no preclusión contra la finalidad del marco reglamentario, que considera que la URGE ha de analizar todo aquello que sustenta la petición de rectificación. En todo caso, en atención al principio de buena administración, es el órgano inspector el que debió explicar por qué se producían esas excepciones -hechos nuevos o circunstancias distintas- que suponían que debía investigarse el objeto ya comprobado -la deducibilidad fiscal como BINs de las pérdidas operadas por la operación de desinversión en otra entidad-. En definitiva, considera el Tribunal que la liquidación provisional determina que se le reconoció para esos periodos regularizados la consideración de deducibles de esos gastos como BINs y, sin la concurrencia de hechos nuevos o circunstancias distintas expresadas por el órgano de inspección al iniciar el procedimiento no cabía investigar lo ya comprobado. Como colofón de lo anterior, debe señalarse que cuando la Administración emite una liquidación provisional tras un procedimiento en el que debe comprobar -si bien aquí era para acceder a la rectificación de la autoliquidación-, analizar, examinar y controlar el objeto del mismo -obligación tributaria o elementos de la misma-, ha de desplegar sus efectos para futuro, mediante la aplicación de la regla de la preclusión o cierre, pues así ha sido la voluntad de legislador, en la plena aplicación del principio de seguridad jurídica y eficacia administrativa. Y sólo cuando concurren excepciones, como son las relativas a hechos nuevos o circunstancias distintas, cabe modificar esa cláusula de cierre y limitación de las facultades y potestades de comprobación. [Vid., SAN, de 24 de octubre de 2013, recurso nº 274/2010 (NFJ052646)].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120.3 y 140.
RD 1065/2007 (RGAT), arts. 126, 127 y 128.

PONENTE:

Doña María Abelleira Rodríguez.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO SALA 2166/2020 (Sección 732/2020)

Partes: MONER COCOA S.A. C/ TEAR

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 apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

SENTENCIA

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTA:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ (ponente)

MAGISTRADO/AS

D^a EMILIA GIMENEZ YUSTE
D. ANDRES MAESTRE SALCEDO

En la ciudad de Barcelona, a dieciséis de diciembre de dos mil veintiuno.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 2166/2020, (Sección 732/2020) interpuesto por MONER COCOA S.A., representado por la Procuradora D^a ADRIANA FLORES ROMEU contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sr. Magistrada DOÑA MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

- Por la representación procesal de MONER COCOA S.A. interpone en fecha de 11 de agosto de 2020 recurso contencioso-administrativo contra la resolución que se cita en el fundamento de derecho primero.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, solicitan respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, habiéndose presentado escritos de conclusiones por las partes actora y demandada, se señala el día 24 de noviembre de 2021 para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

Tercero.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Sobre el objeto del recurso.**

Se recurre en este proceso la resolución desestimatoria de 11 de junio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de la reclamación económico-administrativa números 08-10384-2017 y 08-10391-2017 acumulada, respecto de los acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección Tributaria, Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, así como la sanción tributaria resultante de la liquidación anterior.

La causa de la regularización se centra en la consideración fiscal como deducible o no de la operación -en todos sus acuerdos indemnizatorios/gastos- de desinversión de la hoy actora en la mercantil italiana Testa, en el año 2007. Los hechos de los que debemos partir, así como las conclusiones de la Inspección en cuanto a tales gastos, se detalla, según la resolución recurrida, de la siguiente forma (lo subrayado es nuestro para remarcar los gastos controvertidos):

"TERCERO.- De los términos del acta y el acuerdo, que aquí se dan por reproducidos, y del expediente remitido a este Tribunal, se deriva que la regularización practicada obedeció a los siguientes hechos y circunstancias:

-- Las actuaciones, iniciadas mediante comunicación notificada el 30.5.16, tuvieron carácter parcial, limitándose a comprobar la incidencia fiscal del importe declarado en 2008 como "Total ajustes de primera aplicación PGC" por 2.498.048,65 euros en los ejercicios desde 2008 a 2014 ambos inclusive.

-- Moner Cocoa, SA (en adelante MONER) cuyo objeto es la fabricación de grasas y refinación de aceites de todas clases, en especial los productos derivados del cacao, presentó en plazo declaración en cada ejercicio comprobado. En fechas 6 y 8.11.12 instó la rectificación de las autoliquidaciones del IS 08 a 11, dictando resolución la unidad de gestión de grandes empresas el 16.10.14, en la que estimó parcialmente las pretensiones del contribuyente. Tras la notificación de dicho acuerdo el obligado presentó en fecha 16.2.16 una nueva declaración por el IS 12 y en fecha 7.4.15 otra por el ejercicio IS 13.

-- El 10.4.06 MONER adquirió el 60% del capital social de la sociedad italiana Stablimento Farmaceutico Cav. G Testa SPA (en adelante TESTA) acudiendo a la ampliación de capital realizada por ésta. La adquisición de las acciones de TESTA, principal competidora del obligado tributario en el mercado italiano, traía causa en el denominado "master agreement", contrato marco firmado el 30.3.06 por los socios de ambas sociedades.

Tras la ampliación, el capital de TESTA tenía la siguiente distribución: el 20% era propiedad de Candida, otro 20% de Felicísima y el 60% restante, como viene dicho, de MONER.

A su vez, el 13.12.06 MONER aumentó su capital en 900.000 euros.

En 2007 MONER efectuó una aportación dineraria a TESTA de 132.473,60 euros, para compensar pérdidas, en virtud del acuerdo adoptado en la asamblea general de accionistas de 15.5.07, en la que se decidió cubrir la pérdida del ejercicio 2006 mediante la aportación de los socios.

En abril y septiembre de 2007 las socias minoritarias italianas se dirigieron a MONER, instándole el cumplimiento de diversas obligaciones asumidas en el contrato marco.

Tras diversas negociaciones, en fecha 27.11.07 se formalizó un acuerdo, plasmado en una escritura privada de transacción. Por un lado MONER vendió sus acciones de TESTA a Candida y Felicísima, por el precio de 1 euro (el valor teórico contable de la compañía era negativo en aquel momento). Por otro, se acordó que MONER pagaría determinadas indemnizaciones tanto a TESTA como a las propias accionistas minoritarias, a cambio de su renuncia a exigir futuras responsabilidades derivadas del eventual incumplimiento del contrato marco de 30.3.06. Así, MONER satisfizo 200.000 euros a cada una de las dos socias, abonó 50.000 euros en efectivo a TESTA, al objeto de sufragar parte de la indemnización a satisfacer al anterior director general de la compañía como consecuencia de su cese, y renunció al cobro de un crédito debido por TESTA, que previamente había sido cedido a MONER por su matriz, la sociedad NEDERLAND, S.A, por su importe nominal de 963.182,34 euros.

-- En 2007 MONER consideró que las pérdidas que afirma haber tenido como consecuencia de la desinversión (2.531.398,27 euros) debían imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias de los diez años siguientes, a razón de un 10% anual, por lo que activó su importe en una cuenta de gastos a distribuir en ejercicios futuros, al considerar que se trataba de gastos de proyección económica futura (pensaron que la posición de TESTA en el mercado italiano se debilitaría como consecuencia de la desinversión y que la mayoría de los clientes de esta

sociedad pasarían a serlo de MONER, mejor integrado en dicho mercado). Así, en 2007 imputó en la cuenta de pérdidas y ganancias un importe de 253.139,83 euros correspondiente al 10% del importe de la pérdida, por lo que el saldo a final de 2007 de los gastos a distribuir en ejercicio futuros ascendió a 2.278.258,27 euros, es decir, el 90% de las pérdidas por la desinversión en TESTA.

-- En 2008, en cumplimiento de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC) debían darse de baja la totalidad de los activos y pasivos cuyo reconocimiento no estaba permitido por el PGC, utilizando como contrapartida una cuenta de reservas.

En consecuencia, MONER reconoció en el IS 08 un importe de 2.498.048,65 euros contra "Reservas por primera aplicación del PGC". De ese importe 2.278.258,47 euros correspondían a la eliminación de la partida "Gastos a distribuir en varios ejercicios" contabilizada en 2007.

Señala la inspección que el devengo de la pérdida patrimonial por la transmisión/desinversión en TESTA se produce en 2007, por lo que contable y fiscalmente debería haberse imputado en dicho año, no pudiendo encuadrarse en el concepto de ajuste por primera aplicación del plan previsto en el nuevo PGC. No obstante, dado que se imputó en una cuenta de reservas en el ejercicio 2008, debe considerarse como una regularización de error contable, de acuerdo con lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 22 PGC. Por ello, el resto de la pérdida anteriormente calculada que no se imputó al ejercicio 2007, debe considerarse fiscalmente deducible en el ejercicio 2008, al encontrarse incluida en el importe de 2.278.258, 27 euros que se imputan a la cuenta de reservas de dicho ejercicio.

Junto a la transmisión de las acciones de TESTA, en la escritura privada de transacción de 27.11.07 se recogen las obligaciones para MONER de indemnizar a las accionistas, pagar a TESTA para indemnizar al director general y renunciar al cobro de un crédito. Aunque son gastos imputados contablemente en un período impositivo posterior a aquel al que correspondía, no produciéndose una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del principio del devengo, podrían considerarse como deducibles en el IS 08 si cumplieran el resto de requisitos exigidos para su deducibilidad: justificación documental y correlación con los ingresos.

En cuanto al pago de 400.000 euros en concepto de indemnización a Candida y Felicísima, su origen, según el obligado, se halla en el incumplimiento por parte de MONER de la cláusula 3.1.c) del contrato marco entre accionistas e inversores de 30.3.06. De su estudio, se desprende, a criterio inspector, que el pago no está justificado contractualmente y que constituye una liberalidad.

En el curso de las actuaciones, el sujeto pasivo no aportó justificación de cómo determinó el importe de la indemnización ni de la valoración de los perjuicios ocasionados a las hermanas Candida Felicísima por el incumplimiento contractual de MONER. Dado que en la cláusula 3.1.c) del contrato se establece que las hermanas Candida Felicísima, tras el vencimiento del período de 12 meses desde la fecha de cierre, cancelarían las garantías personales que se mantuvieran en ese momento, de subsistir alguna, entiende la inspección que no tienen por qué asumir desde ese momento perjuicios económicos consecuencia de los riesgos avalados personalmente, no habiéndose acreditado la existencia de reclamación patrimonial presentada por las accionistas por los perjuicios que pudiera causarles el incumplimiento de la cláusula 3.1.c) por MONER.

Asimismo, no consta que se hubiera utilizado el mecanismo de mediación previsto en el contrato, ni que se presentara demanda judicial ante el incumplimiento de éste, por lo que cabe concluir que el pago de la indemnización deriva de un acuerdo voluntario entre las partes, no habiendo sido establecido tampoco por mandato judicial, por lo que no tiene la consideración de fiscalmente deducible.

El obligado manifiesta que no se trata de una liberalidad, sino que debe entenderse correlacionada con los ingresos, porque MONER obtenía de las accionistas la exoneración de cualquier responsabilidad que pudiera derivarse de su incumplimiento contractual. Sin embargo, para la inspección ese no es un motivo suficiente para considerarla correlacionada con los ingresos y por tanto deducible.

Pago de 50.000 euros a TESTA, como aportación para la indemnización al director general, y renuncia por MONER al cobro a TESTA de un crédito por importe de 963.182,34 euros.

Con relación al pago de los 50.000 euros, señala la inspección que no existe para MONER ninguna obligación legal ni contractual de efectuarlo. Aunque existiera una obligación contractual para TESTA de indemnizar al director general, dicha obligación no correspondía a MONER, por lo que si la asumió de forma voluntaria, dicho pago tiene indudablemente el carácter de liberalidad para el obligado tributario.

El mismo carácter de liberalidad debe otorgarse a la renuncia voluntaria del cobro del crédito que ostentaba MONER con relación a TESTA.

Frente a ello, el obligado manifiesta que estos dos últimos conceptos constituyen la aportación de MONER, en la parte que le correspondía por su porcentaje de participación en TESTA, para la compensación de pérdidas del ejercicio 2007 y el restablecimiento del equilibrio patrimonial, evitando de esta forma cualquier potencial responsabilidad penal o mercantil conectada con el hecho de no haber solicitado el procedimiento concursal oportuno.

La resolución del TEARC en sus fundamentos de derecho, confirma la regularización practicada en sede de ISO de Moner de los ejercicios 2012 a 2014 y la sanción correspondiente, con base en los siguientes argumentos:

-No cabe aplicar ningún efecto preclusivo respecto del seguimiento y resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidación del ISO 2008, 2009,2010 y 2011 por acuerdo de la Unidad Regional de Grandes Empresas de 16 de octubre de 2014.

-No deducibilidad de los acuerdos indemnizatorios/pagos en cuanto que son "liberalidades" realizadas por Moner en 2007 , por aplicación del art. 14.1 e) TRLIS. Falta de correlación del pago de 400.000 euros a las hermanas Candida Felicísima con la obtención de ingresos ni tampoco relación con la actividad. No se atisba la vinculación de esa indemnización con los perjuicios que habrían de asumir estas accionistas si en el periodo de 12 meses desde la fecha de cierre se cancelaban las garantías personales que en ese momento existían. Ni había reclamación alguna ni tampoco se utilizó mecanismo de mediación. En cuanto al pago en efectivo de 50.000 euros a Testa, para según se dice, abonar la indemnización correspondiente al Director General de la compañía, no se constata ningún obligación legal ni contractual de efectuar dicho pago por parte de Moner, quien asumió voluntariamente tal obligación que no le correspondía. Por último, en cuanto a la renuncia al cobro del crédito contra Testa, de un importe nominal de 963.182,34 euros, en el acuerdo transaccional de 27.11.2007, Moner, renunciaba a su cobro, pero supuso trasladar las pérdidas de la legítima acreedora -Nederland- a Moner, y ésta debió valorar el crédito por su valor contable -prácticamente nulo- con independencia de que abonar el nominal a la cabecera de Grupo.

-Sanción: la obligada tributaria no declaró correctamente la base imponible del Iso, dado que dedujo unos gastos que no tenía relación con la actividad de la empresa y que constituían liberalidades. Se incumplen las reglas básicas del Iso. No concurrían dudas en cuanto a la no deducibilidad de tales gastos, y debió realizar una conducta distinta a la que siguió en orden al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. No hay explicación o justificación alguna para entender que concurre una interpretación razonable y no una voluntad intencional o negligencia de desatender.

Segundo. *Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan.*

1. La pretensión y los motivos del recurso que se contienen en la demanda.

En su demanda, el recurrente interesa de la Sala el dictado de sentencia que "... estimando el presente Recurso Contencioso-Administrativo, acuerde anular, por ser contraria a Derecho, la Resolución económico-administrativa recurrida y, por tanto, la liquidación administrativa y el acuerdo de imposición de sanción de los que trae causa."

Tras la exposición de los antecedentes de hecho que considera relevantes, fundamenta aquella pretensión anulatoria básicamente en que tales gastos integran una operación de desinversión de la mercantil Testa, que tiene carácter de deducible y que está relacionada con los ingresos de la actividad de la actora . Los argumentos son los siguientes:

i. "Sobre los efectos preclusivos de la liquidación provisional previa practicada por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cataluña" Cuestión de examen preliminar. La actora ya había solicitado en fechas de 6 y 8 de noviembre de 2012, la rectificación de autoliquidaciones del ISO de los ejercicios 2008 a 2011 y la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT en Cataluña, ya entró a valorar la naturaleza y deducibilidad fiscal de cada uno de los pagos satisfechos por Moner en el momento de su desinversión en Testa, solicitando para ello idéntica información que posteriormente se aportó a la Inspección y que sirvió para fundamentar la regularización incluida en los acuerdos de liquidación impugnados. El acuerdo de 16.10.2014 de la Unidad de Gestión de Grandes Empresas (URGE) estimaba la rectificación de las autoliquidaciones y ésta dispuso de toda la información necesaria que después tuvo el órgano inspector para revertir la decisión inicial. El procedimiento iniciado no impedía realizar el análisis de los gastos inicialmente considerados y justificados, puesto que se trataba de un ajuste extracontable negativo derivado de unos gastos contables activados en un ejercicio anterior. Las facultades de comprobación de este procedimiento no se encuentran limitadas normativamente, y se ejercitaron de forma efectiva y exhaustiva con la información necesaria. Pasados dos años desde la estimación de la solicitud de rectificación, la Inspección entra de nuevo a conocer el asunto practicando una nueva liquidación en relación con un objeto previamente examinado con la misma documentación previamente aportada. No se puede enervar los efectos de la primera liquidación provisional -de la Unidad de Gestión- puesto que no hay ninguna prueba adicional respecto de las aportadas en su día al órgano gestor. El órgano gestor no sólo pudo comprobar el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad de los conceptos objeto de regularización sino que lo hizo. No existe una aplicación automática de una solicitud de rectificación. Se reconoce a la AEAT potestad comprobadora en el procedimiento de rectificación. Se citan las SSTs de 22.9.2014 y 16.10.2020 en cuanto al efecto preclusivo respecto a lo ya comprobado en un procedimiento de comprobación limitada. En otro caso, las explicaciones o informaciones aportadas a los órganos de Inspección nunca pueden considerarse nuevos hechos o circunstancias "distintas" de las ya realizadas en sede de rectificación, pues no son hechos nuevos que para la Inspección hayan tenido relevancia en su resolución, sino más bien alegaciones de parte tratando de justificar la deducibilidad de unos gastos

que nunca fueron considerados favorablemente. Debe procederse a acordarse la anulación de la resolución impugnada, así como el acuerdo de liquidación y sobre todo de imposición de sanción que del mismo deriva, por haberse acreditado que la AEAT tuvo la oportunidad de no aceptar la deducibilidad de los gastos cuestionados en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones instruido con anterioridad al inspector sobre exactamente el mismo objeto.

ii. " Subsidiariamente" "...los gastos derivados de la desinversión en la sociedad TESTA serían plenamente deducibles, tal y como apreció en un primer momento el órgano de gestión tributaria." 1) Indemnización de 400.000 euros satisfecha a las socias minoritarias. Se abonó esta cantidad como parte del precio al que se llegó en acuerdo con tales socias, que se quedaron con la participación societaria vendida por Moner a un precio de 1 euro. Este pago traía causa de la obligación asumida por Moner en el artículo 3.1 del Master Agreement o Contrato Marco, de 30.3.2006, y a la vista del incumplimiento en el plazo de 12 meses a contar desde la fecha de cierre contenida en el Contrato Marco, se hacía inminente la situación de insolvencia de Testa y con ello la ejecución de las garantías bancarias comprometidas. Las accionistas -Sras. Candida Felicísima- les remitieron 2 cartas en fecha de 10.4.2007 y 24.9.2007 que señalaban el incumplimiento de Moner y les instaban a hacerlo o procederían a rescindir los avales. Ello obligó a Moner a negociar una indemnización como forma de garantizarse cierta indemnidad. De no abonar esos 400.000 e, las accionistas hubieran emprendido acciones judiciales contra Moner tendentes a ejecutar la obligación asumida contractualmente o en reclamación de daños y perjuicios. No es posible entender que estemos ante una liberalidad como dice la Inspección puesto que estamos ante un acuerdo entre partes independientes en el marco de una negociación en un concreto contexto empresarial con los antecedentes que concurrían. Era una forma de acceder por parte de Moner a una exoneración de responsabilidad por su incumplimiento contractual. 2) Pago de 50.000 e abonados a Testa a fin de sufragar la indemnización del Director General de Testa por el cese de la relación laboral y renuncia al cobro de un crédito ostentado frente a Testa. Ésta última sufrió una pérdida contable muy importante en el 2007, no derivada de operaciones extraordinarias sino de los malos resultados obtenidos en el negocio ordinario. Señalando los porcentajes a fecha de noviembre de 2007 a Moner le hubiera tocado aportar una cantidad de 1.045.376 euros para compensar dichas pérdidas, y si bien no existió ese acuerdo sí que procedía la situación de concurso necesario en la que había entrado Testa como consecuencia de su situación patrimonial. De ahí que se procedió al acuerdo de renuncia al crédito ostentado por Moner frente a Testa y al pago a esta de 50.000 euros en efectivo adicionales, evitando así cualquier tipo de responsabilidad penal o mercantil -falta de diligencia debida- por no haber solicitado el procedimiento concursal oportuno en perjuicio de los acreedores. La suma de los componentes que se corresponden al pago en efectivo y la renuncia ascienden a 1.013.182,34 e. , por lo que se justifica la razonabilidad económica del importe acordado. No puede buscarse aisladamente las explicaciones que movieron a Moner en esa renuncia al crédito y a abonar el importe de 50.000 e puesto que han de verse como una aportación dineraria de motivo único, cuyo sentido ha de evaluarse a la luz de las pérdidas acumuladas en sede de Testa a fecha de 27.11.2007. Esta cantidad no se encuentra duplicada puesto que esta trataba de restablecer el equilibrio patrimonial en Testa evitando cualquier responsabilidad por la falta de solicitud de concurso. La actora rentabilizó su experiencia en el mercado italiano de la mano de Testa, y en el año 2008 -año siguiente a la desinversión- multiplicó por 6 las ventas de cacao.

iii. Falta de motivación del elemento subjetivo del tipo infractor. Falta también el elemento objetivo. Los propios gastos que ahora se deniega su deducibilidad fueron reconocidos por la Unidad de Gestión en el procedimiento de rectificación de autoliquidación. Tampoco se ha justificado el indispensable animo defraudatorio que debe operar en la conducta del obligado. Genérica motivación del elemento subjetivo, estereotipada y no individualizada, que no atiende a las circunstancias concurrentes en el caso. Art. 183.1 LGT. Y es que se realizaron unos pagos como resultado de una encarnizada negociación entre partes independientes y con interese divergentes. Se aportó toda la documentación e información posible para justificar su deducibilidad.

2. Los argumentos sostenidos por el Abogado del Estado en la contestación.

La parte demandada contesta a la demanda con solicitud de dictado de sentencia por la que se "... desestime el recurso contencioso-administrativo con expresa imposición de costas a la parte actora".

La Abogacía del Estado mantiene:

-Inexistencia de preclusividad. Los periodos impositivos correspondientes a las autoliquidaciones objeto de la resolución de rectificación no son los mismos que los ejercicios del procedimiento inspector. La AEAT no puede quedar comprometida ad perpetuam respecto de ese beneficio fiscal. Se preserva, por tanto, el principio de seguridad jurídica con la preclusividad, pero no para periodos distintos. Por otra parte, el objeto de la regularización es distinto: en el procedimiento inspector se analiza la deducibilidad de 3 gastos concretos, y en aquel no se discutió la deducibilidad de los citados gastos, sino que su objeto eran los ajustes por la aplicación del PGC del 2007.

-Improcedencia de la indemnización abonada a las hermanas Candida Felicísima. No cabe admitir su deducibilidad por cuanto existía entre las hermanas y Moner una relación jurídica preexistente a la transacción, que era el acuerdo de entrada en el capital de Testa y en el cual se pactó la liberación por parte de la mercantil

demandante de las garantías personales. Estamos ante una responsabilidad por incumplimiento contractual y el subsiguiente deber de resarcir. No consta que se le haya generado un perjuicio a las hermanas Candida Felicísima, y por ello, una mínima diligencia de Moner obligaba a verificar que se había producido tal perjuicio derivado del incumplimiento contractual, ex arts 1101, 1106 y 1902 CC. De esta forma estamos ante una transacción suscrita voluntariamente sin que exista norma para celebrarla. Falta de clausula en el Contrato Marco respecto a cualquier indemnización derivada de incumplimientos contractuales en relación a la liberación de garantías personales y tampoco se acudió a mediación.

-Improcedencia de deducir la indemnización del Director General de Testa. La relación laboral era entre Testa y su Director General, por lo que no existe ninguna obligación legal que se impusiera a Moner para el pago de dicha indemnización. El mutuo acuerdo de terminación de la relación laboral se suscribe entre el Director General y Testa -por la que esta asume el deber de pagar la indemnización- y no entre otras terceras personas. Ese mutuo disenso del contrato o relación laboral no puede irradiar esos efectos sobre aquellos que no son parte en el contrato. Esos terceros -Moner- no han prestado consentimiento a ese contrato, por lo que el pago de la indemnización incumbe a Testa y le corresponde a ella con el correlativo derecho del Director General de percibirla y éste sólo la puede reclamar a Testa pero en ningún caso a ajenos a la relación laboral y al mutuo pacto de terminación de ésta. No consta que entre Testa y Moner se haya producido ningún fenómeno de subcontratación de obras y servicios, cesión de trabajadores o sucesión de empresas. Todo ello conduce a concluir que estamos ante una liberalidad, que impide su deducción, conforme al art. 14.1 e) TRLIS. Además, no hay prueba que en el supuesto proceso de desinversión se alcanzara el compromiso de abonar esa indemnización, por lo que ese abono -desembolso dinerario- llevado a cabo por Moner a favor de Testa no constituye una operación del proceso citado. El peso de acreditar este compromiso le corresponde a la actora, en virtud de las reglas de la carga de la prueba recogidas en los arts. 105.1 LGT y 217 LEC. Principios de facilidad y disponibilidad probatoria por el alcance de los medios que permiten acreditar la existencia de ese hipotético acuerdo de aportaciones dinerarias destinadas a restablecer el equilibrio patrimonial de Testa. Si realmente la actora alcanzó dicho compromiso tenía a su disposición los acuerdos societarios que acordaron esas aportaciones dinerarias, y de haberse adoptado tal acuerdo de estas características, la demandante tenía la obligación de conservarlo, conforme el art. 30 Código de Comercio.

-Improcedencia de deducir la renuncia al crédito. Debí hacerse en el marco de una ampliación de capital o un préstamo, para que pudiera ser deducible como gasto. No ha obtenido Moner ninguna contraprestación por esa renuncia, y no es sino una liberalidad. Procedería retrotraer las actuaciones en su caso puesto que se trata de una operación entre vinculadas en cuanto al abono del crédito al Nederland.

-Acuerdo sancionador debidamente motivado. Concorre el elemento subjetivo de la culpabilidad puesto que se dedujo gastos improcedentes y para los que no aportó explicación convincente de su deducibilidad. No se alega interpretación razonable de la ley, ex art. 179.2 d) LGT.

Tercero. *Decisión de la Sala. Estimar el recurso por el carácter preclusivo de la liquidación provisional dictada en el procedimiento de rectificación de autoliquidación sin que se motive la existencia de hechos nuevos o circunstancias distintas a las tenidas en cuenta con posterioridad para el inicio del procedimiento inspector. Anular la liquidación dictada con relación al concepto de Impuesto sobre sociedades 2012 a 2014 y sanción derivada.*

1 .La controversia se centra en analizar si la labor de la Inspección en la regularización practicada a la mercantil actora respecto a la deducibilidad de las operaciones -de indemnización, pago y renuncia de créditos- con respecto a los ejercicios exclusivos de 2012, 2013 y 2014, en el marco del proceso de desinversión operado por la actora en el año 2007 respecto de la mercantil Testa -mercantil italiana-. Asimismo, también se analizará la procedencia de la sanción impuesta a la hoy actora considerando la comisión de tres infracciones leves por cada uno de los 3 ejercicios al amparo del art. 191 LGT.

Se ha de aclarar que a fecha del dictado de la presente sentencia se encuentra pendiente ante el TEAC recurso de alzada formulado contra la resolución del TEARC sobre la regularización practicada en sede ISO de los ejercicios 2008 a 2011, que por razón de cuantía debe agotarse la vía administrativa ante el citado órgano económico-administrativo. La parte actora discute que no se haya acumulado ante el TEAC también la impugnación de la resolución hoy atacada y referida a los ejercicios 2012 a 2014

2. En primer lugar, y por un adecuado orden de análisis de las cuestiones que se plantean, procede entrar en el motivo de anulación de la liquidación referido al pretendido alcance de los efectos preclusivos -y vinculantes, dice la actora- que pudieran darse entre el previo acuerdo de rectificación de autoliquidación de 16.10.2014 dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2011 y que se resolvió favorablemente para la actora.

La actora sostiene que tal acuerdo determinó que ante la ausencia de hechos nuevos que motivaran la apertura de actuaciones inspectoras en fecha de 30.5.2016, competencia del órgano gestor -URGE-, identidad de información y documentación aportada en el previo procedimiento de rectificación, así como verdadera capacidad y

aptitud para en tal procedimiento analizar la naturaleza de tales gastos/pagos realizados por Moner en el proceso de desinversión, no se podía comprobar lo mismo por parte de la Inspección.

La demandada niega este efecto preclusivo acudiendo a los ejercicios afectados en el presente procedimiento, que son los relativos a 2012 a 2014, que en ningún caso fueron objeto de rectificación de autoliquidación sino que como consecuencia del reconocimiento anterior por la URGE, las subsiguientes autoliquidaciones ya se ajustaron a esa compensación de bases imponibles negativas por las pérdidas consideradas en ese procedimiento de desinversión en la mercantil italiana Testa.

Esta cuestión es desestimada por el TEARC de acuerdo a la siguiente motivación:

"CUARTO.- Se suscita no obstante una cuestión previa, consistente en determinar si se dieron los alegados efectos preclusivos derivados del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones del IS 08, 09, 10 y 11, que finalizó por acuerdo de la unidad regional de grandes empresas de fecha 16.10.14.

Es de ver en este sentido que el Real Decreto 1065/2007, de 27 julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, dispone en su artículo 128 (Terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones) 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.

En el acuerdo de la unidad regional se resolvió rectificar las autoliquidaciones, estimando en parte la solicitud de MONER. Se hizo constar que:

.. A la vista de todo lo anterior, procedería estimar parcialmente las pretensiones del contribuyente, de acuerdo con lo expuesto a lo largo del presente acuerdo, todo ello sin perjuicio de la comprobación o investigación que puedan realizar los órganos de la Administración Tributaria en relación al concepto y periodos referidos y aquellos otros que pudieran estar afectados por el mismo.

En este sentido, es preciso señalar que el alcance de este procedimiento no alcanza a la calificación fiscal como deducibles del importe del saldo de los gastos a distribuir en varios ejercicios registrados contablemente, por cuanto no se ha podido verificar ni se han aportado documentos suficientemente acreditativos de los mismos a tal efecto, debiendo tenerse en cuenta también que muchos de los documentos aportados se encuentran redactados en lenguas extranjeras tales como el inglés o el italiano, sin el oportuno y necesario acompañamiento de traducción oficial.

El efecto preclusivo de la resolución que pone fin a un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones limita la potestad de la Administración de regularizar nuevamente el elemento de la obligación tributaria objeto de aquél, en la medida en que tal potestad sólo podrá ejercitarse cuando 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.

(...)

La reclamante sostiene que la unidad de gestión de grandes empresas, en uso de sus facultades, con motivo de la solicitud de rectificación, entró a valorar la naturaleza y la deducibilidad fiscal de cada uno de los pagos satisfechos por MONER en el momento de su desinversión en TESTA, solicitando para ello la misma información que a la postre ha sido aportada en el procedimiento inspector y ha servido para fundamentar la propuesta.

Sin embargo, la lectura del acuerdo de rectificación evidencia que su objeto fueron los ajustes por primera aplicación del PGC correspondientes a los gastos de primer establecimiento y los de ampliación de capital, respecto de los cuales el contribuyente manifestaba no haber optado por la integración en tres partes iguales, y solicitaba integrar dichos importes en la base imponible del IS. Como se dice en el acuerdo, tales manifestaciones del contribuyente eran formalmente correctas y procedía estimarlas "sin más", pero con la siguiente salvedad: "teniendo en cuenta que la realidad de dichos gastos y su deducibilidad fiscal no ha sido objeto de comprobación y verificación". Esto es, la unidad regional estimó las pretensiones del contribuyente practicando liquidación provisional, atendiendo a la pertinencia del ajuste, que era lo que se planteaba y constituía el objeto del procedimiento de rectificación de la autoliquidación. Por eso, a criterio de este Tribunal, la posterior comprobación inspectora y la liquidación subsiguiente no afectan al objeto de la rectificación de la autoliquidación, ceñida estrictamente a los ajustes de

primera aplicación del PGC, sin que su examen afectara (como en el acuerdo se hace constar claramente) a la procedencia de las indemnizaciones deducidas como gasto.

No es que la unidad regional, disponiendo de todos los datos, se concentrara a su albur sólo en alguno de ellos, sino que atendió a lo que se le planteaba, accediendo a la rectificación. Además, consideramos que no puede entenderse violentada la seguridad jurídica desde el momento en que el acuerdo de rectificación hacía la salvedad expresa de que entraba a conocer estrictamente de la cuestión planteada, no más allá: "la realidad de dichos gastos y su deducibilidad fiscal no ha sido objeto de comprobación y verificación"

Por otra parte, es de ver que si bien la citada unidad de gestión se encuadra dentro de la dependencia regional de inspección, de acuerdo con la resolución de 24.4.92, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos, dicha unidad tiene las competencias propias del ámbito de la gestión tributaria:

Cuatro. 7 (...) Las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de las Dependencias Regionales de Inspección tendrán en este ámbito las competencias atribuidas a las Dependencias de Gestión Tributaria por la Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria y, en general, las propias del ámbito de la gestión tributaria.

Siendo las facultades de comprobación en el ámbito de la gestión tributaria mucho más limitadas que en el de la inspección, la solicitud de la documentación por la unidad de gestión de grandes empresas, a la que hace referencia el obligado tributario y que fue aportada, obedecía a la necesidad de comprobar documentalmente la existencia de las operaciones declaradas y de sus importes, sin que la unidad entrara a comprobar el cumplimiento de los requisitos de deducibilidad de los conceptos objeto de regularización, al no incluirse dicha comprobación dentro del ámbito de sus competencias.

Por todo ello, no puede aceptarse la alegación referida al efecto preclusivo de la actuación previa de la unidad de gestión de grandes empresas."

En definitiva, el TEARC considera que el alcance del procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones fue más limitado y no analizó la deducibilidad de los gastos/pagos y lo sitúa en el exclusivo objeto de "... los gastos de primer establecimiento y los de ampliación de capital, respecto de los cuales el contribuyente manifestaba no haber optado por su integración en tres partes iguales". También, añade que las facultades de las URGE son más limitadas que las de los órganos de Inspección a pesar de estar encuadradas en la Dependencias Regionales de Inspección, por lo que su actuación no podría limitar en ningún caso la comprobación e investigación en un procedimiento inspector.

3. No consta en el expediente el citado acuerdo de rectificación de autoliquidación de los ejercicios 2008 a 2011 de fecha 16 de octubre de 2014, y sólo se refiere a él el acuerdo de liquidación, de forma parcialmente extractada. La demanda se refiere a las fases de tramitación del procedimiento y a aquellas decisiones adoptadas por la URGE con respecto a este aspecto que fue objeto de rectificación pero existían otros que no vienen al caso pero relacionados con tales ejercicios.

Es necesario traer a la presente sentencia la parte del acuerdo de liquidación de 6 de octubre de 2017 que transcribe parte del acuerdo dictado por la URGE estimatorio de la rectificación de autoliquidación solicitada por la actora, a la vista que no consta en el expediente, y ninguna de las partes lo ha aportado:

"E) Hechos con trascendencia tributaria.

E.1.- RECTIFICACIÓN DE LAS AUTOLIQUIDACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LOS EJERCICIOS 2008 A 2011.

El sujeto pasivo había presentado declaraciones-liquidaciones, por los períodos impositivos 2008 a 2011, solicitando posteriormente, en fechas 06/11/2012 y 08/11/2012, la rectificación de las autoliquidaciones de dichos períodos.

En fecha 16 de octubre de 2014 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cataluña acuerda la resolución de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones.

En dicho acuerdo, notificado el 17/10/2014, se comunica lo siguiente:

"De acuerdo con la normativa citada y teniendo en cuenta las manifestaciones y documentación aportada, procede efectuar las siguientes conclusiones:

1) En relación con los importes del ajuste por primera aplicación del PGC correspondientes a los Gastos de primer establecimiento y Gastos de ampliación de capital, por importes según manifiesta de 211.264,54 euros y 8.525,64 euros, respecto de los cuales el contribuyente manifiesta que no optó por la integración en tres partes iguales, y solicita rectificar el ajuste fiscal para integrar completamente dichos importes en la base imponible del

periodo 2008, procedería estimar formalmente correctas las manifestaciones del contribuyente y procedería estimar sus pretensiones sin más, teniendo en cuenta que la realidad de dichos gastos y su deducibilidad fiscal no ha sido objeto de comprobación y verificación, por razones de oportunidad, en el curso del presente expediente. Todo ello, claro está teniendo en cuenta la anulación de los ajustes negativos de los ejercicios 2009 a 2011 que se solicitan también por el contribuyente.

2) En relación con la anulación y traspaso a reservas de un importe de 2.278.258,47 euros en corrección de un error contable, registrado en la cuenta contable 274 Gastos a Distribuir en varios ejercicios, procede desestimar la pretensión de calificación como ajuste por primera aplicación, y estimar la pretensión subsidiaria de su tratamiento como corrección de errores contables y la deducibilidad, por la vía de un ajuste fiscal negativo a la base imponible de 2008, por su importe total. Todo ello, claro está teniendo en cuenta la anulación de los ajustes negativos de los ejercicios 2009 a 2011 que se solicitan también por el contribuyente.

3) En relación con la anulación de los ajustes negativos de los ejercicios 2009 a 2011 que se solicitan, procede estimarlos, quedando vinculada, lógicamente, la estimación del resto de pretensiones del contribuyente a la anulación de dichos ajustes.

4) En relación con la compensación en los ejercicios siguientes de la base imponible negativa que se produzca como consecuencia del presente expediente, en el periodo 2008, deberían estimarse en la medida en que se solicita al mismo tiempo la anulación del ajuste negativo efectuado indebidamente en dichos ejercicios 2009 a 2011 que se señalan por el contribuyente.

A la vista de todo lo anterior, procedería estimar parcialmente las pretensiones del contribuyente, de acuerdo con lo expuesto a lo largo del presente acuerdo, todo ello sin perjuicio de la comprobación o investigación que puedan realizar los órganos de la Administración Tributaria en relación al concepto y periodos referidos y aquellos otros que pudieran estar afectados por el mismo.

En este sentido, es preciso señalar que el alcance de este procedimiento no alcanza a la calificación fiscal como deducibles del importe del saldo de los gastos a distribuir en varios ejercicios registrados contablemente, por cuanto no se ha podido verificar ni se han aportado documentos suficientemente acreditativos de los mismos a tal efecto, debiendo tenerse en cuenta también que muchos de los documentos aportados se encuentran redactados en lenguas extranjeras tales como el inglés o el italiano, sin el oportuno y necesario acompañamiento de traducción oficial."

En el acuerdo de 16 de octubre de 2014 rectifican las autoliquidaciones presentadas de los ejercicios 2008 a 2011 de acuerdo a las pretensiones del contribuyente estimadas parcialmente en dicho acuerdo, del siguiente modo:

(...)

En dicho Acuerdo también se recogía que en el ejercicio 2007 se imputó a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias un importe de 253.139,83 euros correspondiente al 10% de la pérdida por desinversión en TESTA, la cual, según el obligado tributario había ascendido a 2.531.398,27 euros, por lo que a finales de 2007 el saldo de la cuenta de Gastos a distribuir en ejercicio futuros ascendió a 2.278.258,27 euros, correspondiente al 90% de dichas pérdidas."

4. Respecto al marco normativo que resulta aplicable a la presente cuestión debemos señalar:

-Real Decreto 1065/2007, 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGA) (la negrita es nuestra)

iv. Art. 126: *Iniciación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.*

1. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica.

2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

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.

3. 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.

4. Además de lo dispuesto en el artículo 88.2, en la solicitud de rectificación de una autoliquidación deberán constar:

a) Los datos que permitan identificar la autoliquidación que se pretende rectificar.

b) En caso de que se solicite una devolución, deberá hacerse constar el medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, pudiendo optar entre los previstos en el artículo 132. Cuando el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago y esta no se pudiera realizar mediante transferencia a una entidad de crédito, se efectuará mediante cheque cruzado.

5. La solicitud deberá acompañarse de la documentación en que se basa la solicitud de rectificación y los justificantes, en su caso, del ingreso efectuado por el obligado tributario.

v. Artículo 127. *Tramitación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.*

1. En la tramitación del expediente se comprobarán las circunstancias que determinan la procedencia de la rectificación. Cuando junto con la rectificación se solicite la devolución de un ingreso efectuado, indebido o no, se comprobarán las siguientes circunstancias:

a) La realidad del ingreso, cuando proceda, y su falta de devolución.

b) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.b) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en el caso de retenciones o ingresos a cuenta.

c) Que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 14.2.c) del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, cuando se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades.

d) La procedencia de su devolución, el titular del derecho a obtener la devolución y su cuantía.

2. 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.

3. En este procedimiento se podrán solicitar los informes que se consideren necesarios.

4. Finalizadas las actuaciones se notificará al interesado la propuesta de resolución para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta, alegue lo que convenga a su derecho, salvo que la rectificación que se acuerde coincida con la solicitada por el interesado, en cuyo caso se notificará sin más trámite la liquidación que se practique.

* Artículo 128. *Terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.*

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.

-Ley General Tributaria 58/2003, 17 de diciembre:

* Artículo 120.3 *Autoliquidaciones*

"3. 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 hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley."

* Artículo 140. *Efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada.*

"Dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado al que se refiere el párrafo a) del apartado 2 del artículo anterior salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución."

5. A partir del marco anterior y, no discutiéndose que no se han producido hechos nuevos o circunstancias distintas, que motivaran la apertura de un procedimiento de comprobación e investigación y que la LGT no ha establecido diferencia alguna, en cuanto a los efectos preclusivos, en función de que los órganos de gestión o de inspección realicen la previa liquidación fruto de una comprobación realizada en el marco de un procedimiento de rectificación de autoliquidación, debemos centrarnos en el pretendido alcance discutido por ambas partes y que ha determinado la negación del efecto preclusivo o de cierre de la liquidación provisional practicada por la URGE para los ejercicios 2008 a 2011.

Con referencia al procedimiento de rectificación previo, cabe destacar que acabó con una liquidación provisional, según dispone el art. 128 RGA 1065/2007, y, según hemos visto la petición de rectificación ha de contener unos requisitos formales y materiales en cuanto al soporte documental que se pretende rectificar, motivando para la Administración -URGE- la potestad de solicitar, examinar y comprobar toda la documentación e información que precisen y requieran de los solicitantes de la rectificación, antes de estimar la misma.

Así, si la hoy actora solicitó la rectificación a los efectos de que todos los gastos/pagos/indemnizaciones y renunciaciones en el proceso de desinversión de Testa se realizaran de forma que fueran deducibles en los ejercicios venideros si bien, cabía tener en cuenta la aprobación del nuevo PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y sus normas transitorias. La actora pretendió y obtuvo la aplicación de BINs desde 2008 a 2011 y con posterioridad solicitó rectificación de los ejercicios 2012 y 2013 para adaptarse al acuerdo de 2014 de la URGE.

El acuerdo de liquidación de 6.10.2017, confirmado por el TEARC en la resolución impugnada regulariza los ejercicios 2012 a 2014 que no fueron objeto de rectificación en el acuerdo de la URGE de 16.10.2014, si bien no se pone en duda que todo parte de la misma calificación de tales gastos/pagos efectuados en el año 2007 para la

retirada del capital de Testa. De esta forma debe caer la argumentación de la Abogacía del Estado, puesto que si bien es cierto que la regularización aquí analizada lo ha sido en relación a los ejercicios 2012 a 2014 las actuaciones inspectoras se iniciaron por todos los ejercicios -2008 a 2014- en un único procedimiento inspector, generando dos acuerdos de liquidación -y sanción- que no deben desconectarse por la unidad de la calificación jurídica. No se atisba razón legal para haber generado dos acuerdos de liquidación y sanción más que por una referencia a limitaciones de "espacio" en las actas que aquí no se fundamentan legalmente. Lo que no es posible es que en el presente caso digamos que no concurriría efecto preclusivo, pero en relación a los ejercicios 2008 a 2011 sí, cuando el órgano inspector conocía esa regularización para los ejercicios 2008 a 2011 por virtud de liquidación provisional realizada por la URGE en virtud del procedimiento de rectificación de autoliquidación. Tampoco con ello estamos predeterminando el contenido de una decisión judicial que en su caso sería de competencia de la Audiencia Nacional, tras la resolución del recurso de alzada ante el TEAC por los ejercicios 2008 a 2011, sino que aquí se analiza su repercusión en los ejercicios 2012 a 2014 y por el concepto de ISO y gastos deducibles, así como la sanción derivada de la anterior.

El efecto preclusivo de una comprobación -sea en sede de procedimiento de comprobación o de rectificación de autoliquidación-, determina la imposibilidad de regularizar de nuevo el objeto comprobado en el procedimiento salvo determinadas excepciones, como reflejo del principio de seguridad jurídica del obligado tributario.

En el presente caso, a diferencia de lo que mantiene la resolución del TEARC el objeto no puede constreñirse a "...los ajustes por primera aplicación del PGC..." sino que la URGE no quedaba limitada a comprobar y examinar sólo esos puntos sino todos aquellos que eran los solicitados por la actora y que venían referidos a la posibilidad de compensar en los siguientes ejercicios como BINs, las pérdidas derivadas de la desinversión en Testa. Y si no procedía reconocer la deducibilidad de tales gastos, lo que correspondía era denegar la rectificación en ese punto por ausencia de fundamento de la misma, como habilita el art. 128 RGA o iniciar un procedimiento de inspección o comprobación respecto a ese aspecto u otros añadidos vinculados.

Lo que no cabe es admitir la rectificación contable de tales gastos como BINs y generar una liquidación provisional por ISO 2008-2011, pero luego generar una salvaguarda de no preclusión contra la finalidad del marco reglamentario -art. 128.1 RGA- que considera que la URGE ha de analizar todo aquello que sustenta la petición de rectificación. El art. 128.1 segundo párrafo RGA ha pretendido que sólo en el caso de hechos nuevos o circunstancias distintas se pueda investigar y comprobar lo rectificado mediante la oportuna liquidación provisional. Y, en todo caso, en atención al principio de buena administración, es el órgano inspector el que debió explicar por qué se producían esas excepciones -hechos nuevos o circunstancias distintas- que suponían que debía investigarse el objeto ya comprobado -la deducibilidad fiscal como BINs de las pérdidas operadas por la operación de desinversión en Testa-.

Cabe plantearse si ante aquel acuerdo de rectificación que generó la oportuna liquidación provisional que beneficiaba a la actora, si bien declarando reserva en cuanto a la deducibilidad fiscal de los gastos a distribuir en los diversos ejercicios posteriores desde 2008, debía exigirse una impugnación autónoma por ese concreto aspecto. Evidentemente no era exigible ni razonable puesto que el art. 128.1 RGA y art. 140.1 LGT así marcaban una limitación para la AEAT en su conducta posterior. Además, la doctrina de los actos propios determina que es la liquidación provisional estimada en este punto la que supone el reconocimiento de lo pedido en rectificación y no una hipotética y futura comprobación e investigación de lo ya reconocido. La liquidación provisional determina que se le reconoció para esos periodos regularizados la consideración de deducibles de esos gastos como BINs y, sin la concurrencia de hechos nuevos o circunstancias distintas expresadas por el órgano de inspección al iniciar el procedimiento no cabía investigar lo ya comprobado.

Como cita la demanda y el propio TEARC, debemos hacer mención a la muy relevante STS de 22.9.2014, rec. 4336/2012, que determina que el efecto preclusivo afecta a la totalidad de cuestiones incluidas en el marco de la comprobación limitada aunque la realidad de las actuaciones efectuadas por los órganos de la Administración no haya agotado -porque no haya ampliado el objeto o porque simplemente no quiso ir más allá de lo expuesto por la solicitante- todas las cuestiones susceptibles de comprobación y control potencial en función del objeto del procedimiento. La URGE debió actuar de forma que pudiera darse pleno contenido al marco reglamentario determinado por el art. 128.1 LGT y operara la cláusula de preclusión en cuanto a este objeto comprobado. Pudo, por tanto, iniciar un procedimiento de inspección o denegar la rectificación, entre otras respuestas (como caducidad del procedimiento por transcurso del plazo).

Abundando en lo anterior, recientemente se ha dictado la STS 1341/2020, de 16 de octubre, rec de casación 3895/2018, en la que el Alto Tribunal analiza el ámbito objetivo de las cuestiones afectadas por la preclusión concluyendo que:

"interpretando el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los efectos preclusivos de una resolución que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada se extienden no solo a aquellos elementos tributarios sobre los que se haya pronunciado expresamente la Administración Tributaria, sino también a cualquier otro elemento tributario, comprobado tras el requerimiento de la oportuna documentación justificativa, pero no regularizado de forma expresa".

Es elocuente de la conducta que se le exige a la Administración cuando tiene ante sí, incluso potencialmente, la posibilidad de comprobar en la mayor extensión el periodo o los elementos con transcendencia tributaria controvertidos o que se deduce que no necesarios para dictar la liquidación fundada.

Como colofón de lo anterior, debe señalarse que cuando la Administración emite una liquidación provisional tras un procedimiento en el que debe comprobar -si bien aquí era para acceder a la rectificación de la autoliquidación-, analizar, examinar y controlar el objeto del mismo -obligación tributaria o elementos de la misma-, ha de desplegar sus efectos para futuro, mediante la aplicación de la regla de la preclusión o cierre, pues así ha sido la voluntad de legislador, en la plena aplicación del principio de seguridad jurídica y eficacia administrativa. Y sólo cuando concurren excepciones, como son las relativas a hechos nuevos o circunstancias distintas, cabe modificar esa cláusula de cierre y limitación de las facultades y potestades de comprobación. Cabe citar por su claridad la SAN de 24.10.2013, rec. 274/2010, cuando define la regla de la preclusión como:

"...creadora de cierta cosa juzgada administrativa, en tanto que limita las posibilidades de comprobación ulteriores referidas al mismo objeto" y "confiere un derecho de los administrados a no ser comprobados una y otra vez".

El hecho de que el acuerdo de rectificación manifestara expresamente que no había podido comprobar la deducibilidad de los gastos/pagos que son reconocidos como BINs deducibles en ejercicios posteriores y que podían investigarse en el futuro no le permite modificar el alcance de lo que era un claro objeto de comprobación ni tampoco le permite desvincularse del contenido del art. 128.1 RGA.

6. Se impone en definitiva la estimación íntegra del recurso, con anulación de la resolución del TEARC impugnada, así como los actos de los que trae causa que se refieren a la liquidación y la sanción impuesta por ser disconformes a Derecho y deben ser anulados con los pronunciamientos a que ello de lugar, de conformidad con lo previsto en el orden procesal por los artículos 68.1. b) y 70.2 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción.

No procede analizar el resto de motivos planteados en relación al fondo de la cuestión y al acuerdo sancionador, por haber resultado improcedente la tramitación de un procedimiento posterior de inspección.

Cuarto. Sobre las costas procesales.

Conforme a los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, las costas procesales se impondrán en la primera o única instancia a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones en la sentencia, y si bien es cierto que procedería imponerlas a la Administración demandada, el caso en cuestión se dota de una complejidad fáctica y jurídica extrema, que determina la no imposición de las mismas.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 2166/2020 (Sección 732/2020) interpuesto por MONER COCOA SA , contra la resolución de 11 de junio de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, con anulación de la misma y de los acuerdos -liquidación y sanción- de los que trae causa-. Sin imposición de costas.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 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, librese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

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

E/

PUBLICACIÓN. - Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la magistrada ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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.