

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088230

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 990/2022, de 30 de septiembre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1108/2021

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Actuaciones inspectoras. Actuaciones de comprobación e investigación. Alcance. Efecto preclusivo. Afirma la Sala que en el caso que enjuiciado se parte de una anterior regularización tributaria firme, la de una entidad integrada en el grupo fiscal de la mercantil que es la entidad dominante y parte recurrente. En el momento de dicha regularización, y en el momento de la desestimación del recurso de reposición frente a la regularización, deviniendo ésta firme, a la Administración asistían todos los datos para haber acordado una regularización diferente y en la línea que, más de 10 años después, en su sentir resulta más adecuada a la legalidad y al interés de la Hacienda Pública. No puede dejarse de tener presente como la Administración como desde la resolución del TEAC de 8-11-2007 ya tenía conocimiento de la nulidad de la liquidación, no solo respecto a la entidad sino también en relación con uno de los socios, e incluso respecto a otra entidad, las resoluciones del TEAC y del TEAR donde y respecto al socio se aplica la resolución del TEAC. No supone una circunstancia que habilite a mudar sobrevenidamente el sentido de la regularización de 2005 girada a la recurrente que otra entidad hubiera visto estimada su reclamación económico- administrativa frente a la regularización paralela. En consecuencia, en el caso de la aquí recurrente, no ha tenido en cuenta la Administración la eficacia de un propio acto, y lo hace sin acudir al procedimiento legalmente previsto a tales efectos. En consecuencia procede estimar estos motivos de impugnación y con ello estimar la demanda.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 101 y 148.

PONENTE:

Doña Agustín María Gómez-Moreno Mora.

Magistrados:

Don MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES
Don LUIS MANGLANO SADA
Don AGUSTIN MARIA GOMEZ-MORENO MORA
Don MARIA JESUS OLIVEROS ROSSELLO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION TERCERA

En la ciudad de Valencia a treinta de septiembre de dos mil veintidós.

En la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta por los Ilmos. Sres. D. MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES, presidente, D. LUIS MANGLANO SADA, D. AGUSTÍN GÓMEZ-MORENO MORA Y D^a. MARIA JESUS OLIVEROS ROSELLO, Magistrados, ha pronunciado la siguiente:

SENTENCIA N° 990/2022

En el recurso contencioso administrativo nº 1.108/2021, interpuesto por PLANIFICACION DESARROLLO Y PROMOCION DE CASTELLON SL., representado por el Procurador Sra. Palop Folgado, contra resolución del TEARV de 30-06-2021, en reclamaciones 46/07112, 17479-80/2018, contra liquidación en I. sobre Sociedades, ejercicios 2010 a 2012, y Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. Agustin Gomez-Moreno Mora.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por ley, se emplazó a la demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplicó que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución recurrida.

Segundo.

Por la parte demandada se contestó a la demanda mediante escrito en el que solicitó que se dictase sentencia por la que se confirme la resolución recurrida.

Tercero.

No habiéndose recibido el proceso a prueba, resolución de 7 de enero de 2022, se emplazó a las partes para que evacuasen el trámite prevenido en el art. 64 de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, y cumplido dicho trámite quedaron los autos pendientes de votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló la votación y fallo del recurso para el día trece de de septiembre dos mil veintidós, habiendo tenido así lugar mediante deliberación celebrada por videoconferencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se impugna la resolución del TEAR, de 30-6-2021 por la que se desestiman las reclamaciones núm. 46/07112, 17479 y 17480/18, interpuestas por Planificación Desarrollo y Promoción de Castellón SA. contra la regularización por I. sobre Sociedades de 2010, se determina una BI negativa de 124.432,02€, y en 2011, donde se fija en 726.806,61€ y 2012, donde se determina la BI negativa en 269.837,06€.

Como antecedentes debemos fijar los siguientes:

1-Con fecha 10-11-1998, la entidad "Enaco" SA se escindió parcialmente adjudicándose los bienes escindidos a la sociedad de nueva creación "Inmobiliaria del Norte de Levante" SA, actualmente denominada "Planificación, Desarrollo y Promoción SLU. Dicha operación se acogió al régimen especial del capítulo VIII del título VIII de Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del I. sobre Sociedades, a consecuencia del diferimiento de la tributación que caracteriza a este régimen especial, por las rentas derivadas de esta operación, ni ENACO ni los socios tributaron, Pladepro contabilizó los bienes recibidos; las acciones de esta entidad se adjudicaron a los socios de "Enaco" SA en proporción a sus participaciones.

De acuerdo con la escritura de escisión, en el balance de escisión se reflejó un valor de los inmuebles transmitidos a la sociedad beneficiaria de 1.176.000.298 pts., 7.067.904,14€.

2- A "Enaco" SA se giró una liquidación tributaria excluyendo la aplicación del mencionado régimen especial. La liquidación fue recurrida ante el TEAC (Tribunal Económico-Administrativo Central), el cual la anuló por prescripción del periodo 1998 del I. sobre Sociedades, en resolución de 8-11-2007.

También a "Planificación, Desarrollo y Promoción de Castellón" SLU se le giró una liquidación tributaria, de fecha 19-05-2005, en I. sobre Sociedades de 1998, por la que se excluía el régimen especial de diferimiento y, en consecuencia, se indicó que el valor fiscal de los bienes recibidos por la escisión debía ser el mismo valor de mercado que el fijado en la comprobación a Enaco SA. Esta liquidación fue recurrida en reposición, siendo desestimado el recurso por acuerdo de 13-9- 2005, acuerdo que no fue impugnado.

3- Según la Inspección Tributaria, el objeto del procedimiento inspector de 2005 seguido cerca de "Planificación, Desarrollo, Promoción de Castellón" SA fue la actuación "parcial" consistente en "la comprobación de las consecuencias tributarias de las operaciones de absorción sobre 'Guipo' SA, y de escisión realizada sobre 'Enaco' SA y 'Planificación, Desarrollo, Promoción de Castellón' SA".

4- "Al considerar 'Pladepro' como valor fiscal de los bienes recibidos el valor de mercado que los bienes adquiridos tenían en la fecha de su adquisición (10-11-1998) se produce [...] una desimposición de 1.707.922,56 euros, pues, por un lado, 'Enaco' no tributó por la renta obtenida al haber resultado de aplicación el régimen especial de diferimiento y, por otro lado, en sede de 'Pladepro' se actualizaron los valores como si tal tributación se hubiera producido".

Razona el TEAR, Fº Dº 4º que "no puede la interesada invocar dicho efecto preclusivo (de la liquidación de 5-7-2005 girada a 'Planificación, Desarrollo y Promoción de Castellón' SA, dado el diferente ámbito temporal de las actuaciones inspectoras, siendo los motivos que justifican la liquidación aquí impugnada el conocimiento de nuevos hechos posteriores al momento en que fue dictada la liquidación cuyo efecto preclusivo se reclama que, en consecuencia, no podían ser conocidos por la Administración y tenidos en cuenta en ese momento.

En este sentido, la amortización practicada por entidad dependiente 'Planificación, Desarrollo y Promoción de Castellón' SLU sobre los valores fiscales carece de cobertura jurídica en el momento en que el acto administrativo que le servía de soporte, la exclusión del régimen especial de diferimiento de las plusvalías puestas de manifiesto en las operaciones de escisión y fusión llevadas a cabo por la entidad 'Enaco' SA y 'Guipo' SA, fue anulado. No es posible desconocer la conexión existente entre ambos actos, y no procede la aplicación del régimen general del Impuesto efectuada por la interesada porque no existe un acto administrativo de exclusión del régimen especial de reestructuración empresarial al que voluntariamente decidió acogerse la entidad 'Enaco' SA.

Por tanto, no puede pretender la interesada que la aplicación del régimen especial de diferimiento de la tributación en las operaciones de reestructuración empresarial se convierta de facto en un régimen de desimposición de la carga tributaria como tendría lugar cuando las plusvalías puestas de manifiesto en la operación de reestructuración no tributan en sede de la entidad transmitente por efecto de la aplicación del régimen especial de diferimiento, pero tampoco en sede de la entidad adquirente de los bienes por falta de aplicación de dicho régimen especial".

Segundo.

Por la A. del Estado señala como en relación a la alegación de imposibilidad de altear un acto administrativo firme, la aplicación de la doctrina de los actos propios, en su aplicación hay que tener en cuenta como límites, el que no opera en relación con actuaciones de carácter reglado, normas imperativas, sino exclusivamente en el marco del ejercicio de facultades discrecionales, ni cuando se haya producido un cambio normativo o de criterio administrativo o jurisprudencial y tampoco ante la aparición de nuevos elementos de prueba.

Alega como la resolución del TEAC que anula el acuerdo donde se niega la aplicación del régimen especial de FEAC por Enaco, lo que llevo a la confirmación de las autoliquidaciones presentadas, resolución esta de 8-11-2007, posterior a la fecha de la resolución del recurso de reposición interpuesto por Pladepro, de 11-08-2005, debe a su juicio, estimarse la resolución del TEAC como una circunstancia novedosa que debe ponderarse en la determinación del régimen tributario aplicable en ejercicios posteriores.

En cuanto a la vulneración del procedimiento legalmente establecido en el art. 217 y 218 de LGT, declaración previa de lesividad de actos anulables con el fin de su posterior impugnación en vía contenciosa, no puede aceptarse tal alegación de la entidad porque en este caso la Administración no pretende declarar la ilegalidad de un acto anterior firme sino evitar que dicha ilegalidad se extienda a ejercicios posteriores no afectados por la prescripción.

Tercero.

La demandante alega como motivos de impugnación: 1- la firmeza del acto administrativo y los efectos preclusivos de la Inspección previa con infracción del art. 148.3 de LGT y 24 CE; 2- la doctrina de los actos propios; 3- la infracción del art. 66.2 LGT en cuanto a la revisión de hechos acaecidos en ejercicios prescritos ya comprobados por la Inspección de los Tributos; 4- la nulidad por inobservancia del procedimiento legalmente establecido: ausencia de declaración de nulidad de pleno derecho o declaración de lesividad. Infracción de los arts 217 y 218 de LGT; 5- ausencia de motivación del acuerdo de liquidación, violación del art. 103 LGT, 35 LPAC y 24 CE.

Cuarto.

El art. 148 de la LGT establece que "cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del art. 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias" (apartado 3).

Su art. 101.4.a) dice que "en los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales.

Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos:

a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente".

Por su interés traemos los razonamientos de la sentencia de A.N de 7-4-2021:

"La STS de 3-2-2016, rec. 4140/2014, avala la interpretación que impide a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que, no se puede admitir, que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional, declarando que: 'Es designio, pues, del Legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de nueva regularización (para las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, véanse los arts. 141.h) y 148, con la excepción expresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada'.

La sentencia TS de 5-6-2017, rec. 3502/2015, insiste en que, para el supuesto que, desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración estuviesen a disposición de la Administración tributaria, no cabe ex novo apreciar nuevos hechos o circunstancias en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo, y en consecuencia no puede hablarse de novedad, que haya resultado de su apreciación en actuación inspectora posterior.

En sentencia de 8-06-2015, el TS reitera en relación con la doctrina de los actos propios y Pº de seguridad jurídica, señala: "La doctrina de los actos propios y el Principio de Seguridad Jurídica al que sirve, proclamado al más alto nivel por el art. 9.3 de nuestra Constitución e invocado repetidamente en la LGT de 2003, impiden adoptar una solución distinta. Este desenlace no resulta extravagante en nuestra jurisprudencia, que en la tensión entre legalidad y seguridad se ha inclinado por esta última cuando, mediante actos inequívocos anteriores, manifestados de forma expresa, tacita o implícita, la Administración adopta una determinada decisión de la que, después, de una manera u otra se desdice en el acto impugnado.

No resulta admisible en nuestro sistema jurídico que, comprobado un ejercicio tributario en el que se aplica un beneficio fiscal por la reinversión de las ganancias extraordinarias obtenidas mediante la transmisión de determinados bienes, después en ejercicios sucesivos se niegue la ventaja a las generadas por la enajenación de bienes de la misma naturaleza y ubicación, hurtándoles una condición (la de inmovilizado material) que la propia Administración asumió al comprobar regularizaciones de balance previas."

En el mismo sentido, sentencia del TS de 15-06-2017, rº casación 3502/2015 en la que se dice lo siguiente: "Es designio, pues, del legislador que lo comprobado (o inspeccionado) limitadamente, y que ha dado lugar a una liquidación provisional, no pueda ser objeto de una nueva regularización, las inspecciones limitadas o parciales y sus liquidaciones provisionales, (véase los arts. 141.h) y 148, con la excepción apresada de que se obtengan nuevos hechos en actuaciones distintas de las que fueron objeto de la comprobación limitada.

Interpretación esta, que concuerda con la actual regulación del procedimiento de comprobación limitada, que contempla los arts. 137 y ss de LGT, "cuyo art. 140.1 veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria o elementos de la misma e idéntico ámbito temporal salvo que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución."

En definitiva, se 'veda a la Administración, si ha mediado resolución expresa aprobatoria de una liquidación provisional, efectuar una nueva regularización en relación con igual obligación tributaria, o elementos de la misma, e idéntico ámbito temporal, de tal manera, que, no se puede admitir, que la Administración utilice la vía de la liquidación definitiva para modificar la provisional en extremos estrictamente jurídicos y derivados de hechos ya conocidos al dictarse la liquidación provisional'.

En suma, si la Administración pudo haber contado con toda la documentación necesaria para decidir sobre la deducción pretendida desde el primer procedimiento de inspección de alcance limitado, no podía volver a regularizar en un segundo procedimiento de inspección, ya que no cabe ex novo apreciar 'nuevos hechos o circunstancias' en unas actuaciones posteriores, pues dicho concepto no ha sufrido alteración alguna en la situación declarada por el sujeto pasivo y, en consecuencia, no puede hablarse de 'novedad' que haya resultado de su apreciación en actuación de comprobación posterior".

En el caso que enjuiciamos partimos de una anterior regularización tributaria firme, la de una entidad integrada en el grupo fiscal de la mercantil que es la entidad dominante y parte recurrente. En el momento de dicha regularización, y en el momento de la desestimación del recurso de reposición frente a la regularización, deviniendo ésta firme, a la Administración asistían todos los datos para haber acordado una regularización diferente y en la línea que, más de 10 años después, en su sentir resulta más adecuada a la legalidad y al interés de la Hacienda

Pública. No puede dejarse de tener presente como la Administración como desde la resolución del TEAC de 8-11-2007 ya tenía conocimiento de la nulidad de la liquidación, no solo respecto a ENACO sino también en relación con uno de los socios, e incluso respecto a Pladepro, las resoluciones del TEAC y del TEAR donde y respecto al socio se aplica la resolución del TEAC.

No supone una circunstancia que habilite a mudar sobrevenidamente el sentido de la regularización de 2005 girada a "Planificación, Desarrollo, Promoción de Castellón" SA que otra entidad hubiera visto estimada su reclamación económico-administrativa frente a la regularización paralela.

En consecuencia, en el caso de "Planificación, Desarrollo, Promoción de Castellón" SA, no ha tenido en cuenta la Administración la eficacia de un propio acto, y lo hace sin acudir al procedimiento legalmente previsto a tales efectos.

En consecuencia procede estimar estos motivos de impugnación y con ello estimar la demanda.

Quinto.

En méritos a lo expuesto, procederá la estimación de la demanda dejando sin efecto la resolución impugnada.

La estimación del recurso interpuesto determina, en aplicación del art. 139.1 de la LJCA, en cuanto a la imposición de las costas procesales, en redacción dada a dicho precepto por la Ley 37/2011, estima procedente, su imposición a la demandada fijándose conforme al apartado 3 del art. 139 de LJ en la suma de 1.500€ para el letrado y en la de 334,80€ para el procurador, y en su caso a la devolución de la tasa por el ejercicio jurisdiccional.

Vistos los preceptos legales citados, concordantes y de general aplicación.

FALLO

Estimar el recurso contencioso administrativo nº 1.108/2021, interpuesto por el Procurador Sra. Palop Folgado, contra resolución del TEAR de 30-06-2021, la que se estima contraria a derecho, y en consecuencia, se anula; con expresa imposición de las costas a la Administración.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe, conforme a lo establecido en los artículos 86 y siguientes de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, recurso de casación ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo o, en su caso, ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Dicho recurso deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente al de su notificación, debiendo tenerse en cuenta respecto del escrito de preparación de los que se planteen ante la Sala 3ª del Tribunal Supremo los criterios orientadores previstos en el Apartado III del 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 ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE número 162 de 6 de julio de 2016).

A su tiempo y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que, como secretaria de la misma, certifico. En Valencia a treinta de septiembre de dos mil veintidós.

Conforme a la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de datos de carácter personal, y demás legislación vigente en la materia, los datos contenidos en la presente resolución/comunicación/comparecencia son confidenciales, quedando prohibida su transmisión o comunicación pública por cualquier medio o procedimiento, y debiendo ser tratados exclusivamente para los fines propios de la Administración de Justicia.

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.