

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089057

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de febrero de 2023

Sala 1.^a

R.G. 3773/2020

SUMARIO:

Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. Interrupción. Por reclamaciones o recursos. En este caso estamos ante la adquisición de firmeza de regularización inspectora del IS que disminuye el gasto deducible en el IS del pagador por cantidades pagadas a un no residente por el concepto de cánones y se cuestiona la posibilidad de que esa firmeza abra el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de la retención sobre lo pagado al perceptor de ejercicios posteriores a los regularizados pero anteriores en más de 4 años a dicha firmeza.

Pues bien, efectuada la regularización firme por la Inspección del IS y del IRNR de los ejercicios anteriores -Acta de conformidad periodos 2010 a 2013 que devino en liquidación tributaria-, en los que la modificación del importe de los cánones por la Inspección origina un aumento de tributación -menor gasto- en el IS y correlativamente el reconocimiento de la existencia en el IRNR de unos ingresos indebidos, la circunstancia de que en los ejercicios subsiguientes -2014 y 2015- se hubiesen presentado declaraciones complementarias del IS, ajustando el resultado contable respecto a los royalties satisfechos al criterio fijado por la inspección, requeriría que se corrigiese el desequilibrio que respecto del IRNR se produciría.

En consecuencia, el inicio del cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de los periodos correspondientes a 2014 y 2015, debe situarse en la fecha en que adquirió firmeza el acto administrativo que reveló que el ingreso fue indebido -el Acta de conformidad que devino en liquidación tributaria el 30-06-2018-.

Ahora bien, lo expuesto requiere de una matización importante. Y es que, de la misma manera que la «actio nata» tiene su razón de ser en evitar que el ejercicio de derechos legítimos se vea impedido por el transcurso del tiempo mientras no era posible ese ejercicio, evitando enriquecimientos injustos de una de las partes de la relación jurídica, la Administración, no hay que desconocer tampoco que esta solución no debe ser utilizada para generar enriquecimientos injustos en la otra parte, en los contribuyentes. En suma, si se admite una excepción al instituto jurídico de la prescripción, todas las partes han de quedar igualmente satisfechas. Por ello, el cómputo ordinario del *dies a quo* del derecho a la devolución por los periodos del IRNR sólo cabe excepcionarse si se garantiza que tampoco se genera enriquecimiento injusto para la Administración; es decir, si consta fehacientemente que se presentaron efectivamente las autoliquidaciones complementarias del Grupo fiscal (220) por el IS de los ejercicios concernidos, con el fin de adecuar los gastos fiscalmente deducibles al criterio aplicado por la Inspección en la regularización de los ejercicios anteriores, plasmada en el acto de liquidación firme. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 67 y 68.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra Acuerdos de resolución de rectificación, dictados, todos ellos, por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT por los que se desestiman las devoluciones solicitadas por el IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR), sin establecimiento permanente, modelo 216, correspondientes a periodos de 2014 y de 2015.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-03773-2020	30/07/2020	05/08/2020
00-03775-2020	30/07/2020	05/08/2020

00-03776-2020	30/07/2020	05/08/2020
00-03778-2020	30/07/2020	05/08/2020
00-07908-2020	10/12/2020	21/12/2020
00-01796-2021	18/02/2021	12/03/2021

Segundo.

Con fecha 19-03-2019 **XZ SL** actuando en nombre propio y como sucesora de la entidad **JK, S.L.**, presentó escrito ante la Dependencia de Control Tributario de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) instando la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), modelo 216, de retenciones e ingresos a cuenta del IRNR, correspondientes, entre otros, a 2014 y 2015, y la devolución de las retenciones a cuenta del IRNR practicadas sobre el importe considerado como gasto no deducible en esos periodos. En dicho escrito manifiesta, en síntesis, lo siguiente:

1) El 31-05-2018 la DCGC incoó a **XZ HOLDINGS TW SL**, sociedad dominante del **GRUPO_FISCAL_1**, **ACTA DE CONFORMIDAD_1** por el Impuesto sobre Sociedades (IS) correspondiente a los ejercicios 2010 a 2013 (periodo comprendido entre el 1 de septiembre de 2010 y el 31 de agosto de 2014).

En dicho Acta la inspección ha considerado que una parte de los cánones satisfechos por compañías que forman parte del **GRUPO_FISCAL_1** (entre las que se encuentra la reclamante) en virtud del contrato de licencia de propiedad industrial e intelectual suscrito por cada una de esas entidades con la entidad ... **XZ GLOBAL SERVICES LIMITED**, no era deducible a efectos del IS.

2) En atención al criterio expuesto por la inspección, el **GRUPO_FISCAL_1**, ha presentado autoliquidaciones complementarias del IS, modelo 220, de los ejercicios fiscales 2014 a 2017, con el único objetivo de adecuar las declaraciones originalmente presentadas a los criterios de la citada acta de conformidad.

3) Paralelamente y como los royalties habían estado sometidos a retención a cuenta del IRNR procede reconocer el derecho del contribuyente a obtener la devolución del exceso de retenciones ingresadas por el retenedor, en este caso, la reclamante, que habría devenido indebido como consecuencia del rechazo de la deducibilidad del royalty en el IS y la presentación de las autoliquidaciones del IS complementarias.

Las entidades **XZ SL** y **JK S.L.** forman parte del **GRUPO_FISCAL_1** como dependientes; el ...2015 **XZ SL** absorbió a **JK S.L.**, según escritura de fusión por absorción de dicha fecha.

Tras los tramites oportunos, la jefa adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la DCGC desestima la petición formulada al considerar que en el momento de su presentación había prescrito el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos correspondientes a 2014 y 2015, dictándose los siguientes Acuerdos desestimatorios:

1) Cuatro Acuerdos de resolución de rectificación de autoliquidación de fecha ...-2020 por el IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR), sin establecimiento permanente, modelo 216, correspondientes a octubre, noviembre y diciembre de 2014 y enero de 2015.

Se notifican al interesado el 06-07-2020

2) Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de fecha ...-2020 por el IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR), sin establecimiento permanente, modelo 216, correspondiente al tercer trimestre de 2014.

Se notifica al interesado el 12-11-2020

3) Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación de fecha ...-2021 por el IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR), sin establecimiento permanente, modelo 216, correspondiente al cuarto trimestre de 2014.

Se notifica al interesado el 09-02-2021

Tercero.

Contra los acuerdos anteriores se interponen las siguientes reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central:

- El 30-07-2020 interpone cuatro reclamaciones contra los Acuerdos de Resolución de rectificación del IRNR, modelo 216, correspondientes a los periodos octubre 2014 a enero 2015. Se tramitan con los siguientes números: RG 3773/20, RG 3775-20, RG 3776-20 y RG 3778-20.

- El 10-12-2020 interpone reclamación contra el Acuerdo de Resolución de rectificación del IRNR, modelo 216, correspondiente al tercer trimestre de 2014.

Se tramita con el numero RG 7908-20

- El 18-02-2021 interpone reclamación contra el Acuerdo de Resolución de rectificación del IRNR, modelo 216, correspondiente al cuarto trimestre de 2014. Se tramita con el número RG 1796-21.

Puestos de manifiesto los expedientes la entidad presenta escritos de alegaciones en los que manifiesta que procede el derecho a la devolución de las retenciones ingresadas en exceso ya que no ha prescrito el derecho a instar las solicitudes la rectificación de las autoliquidaciones y las devoluciones de las retenciones indebidamente ingresadas. Cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2020 (nº recurso 3887/2017).

Considera que las solicitudes de devolución de ingresos indebidos se ha efectuado dentro del plazo de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT, en la medida en que el día a quo del plazo de prescripción se debe situar en el día en que el **ACTA DE CONFORMIDAD_1** devino en liquidación tributaria (es decir, el día... de 2018 - un mes después de la fecha de incoación de dicho Acta de conformidad-).

Considera que es la fecha de dicha liquidación definitiva la que debe ser considerada a efectos de iniciar el cómputo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos. Todo ello en estricta aplicación de la teoría de la actio nata.

Añade que si bien las teorías del actio nata, regularización completa y prohibición del enriquecimiento injusto han sido ampliamente acogidas y reconocidas por la jurisprudencia, la interrupción de la prescripción de las obligaciones conexas ha sido positivizada en la LGT mediante la reforma del artículo 68.9 operada por la Ley 34/2015. A pesar de que el artículo 68.9 de la LGT no resulte de aplicación, ese Tribunal debe reconocer el derecho a obtener la devolución de las retenciones ingresada a través del modelo 216 puesto que al momento de presentarse la solicitud de devolución de ingresos indebidos la prescripción de dicho derecho había sido interrumpida por la emisión del acta de conformidad (y su sucesiva liquidación al mes siguiente), como obligación conexas.

En definitiva considera que no ha prescrito el derecho a instar la devolución de las retenciones practicadas en exceso ya que el día a quo del plazo de prescripción debe situarse en el día en que el **ACTA DE CONFORMIDAD_1** devino en liquidación tributaria, es decir, el ... de 2018.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Procedencia de las devoluciones solicitadas.

Cuarto.

Las circunstancias del expediente a considerar son las siguientes:

1.- El 31-05-2018 se emitió a **XZ HOLDINGS TW SL**, sociedad dominante del **GRUPO_FISCAL_1**, **ACTA DE CONFORMIDAD_1** correspondiente al IS de los ejercicios 2010 a 2013 (desde septiembre de 2010 hasta agosto de 2014). Consta en el expediente copia de dicho Acta.

La inspección concluyó que una parte de los cánones satisfechos por entidades que forman parte del **GRUPO_FISCAL_1** (entre las que se encuentran **XZ SL**), en virtud del contrato de licencia de propiedad industrial e intelectual suscrito por cada una de esas entidades con la entidad ... **XZ Global Services Limited** (...), no era deducible a efectos del IS, procediendo ajustar el royalty satisfecho a un valor máximo del 6%.

Y como consecuencia de que los royalties han estado sometidos a retención a cuenta del IRNR en **ACTA DE CONFORMIDAD_2** y **ACTA DE CONFORMIDAD_3** de retenciones a cuenta, IRNR, periodos 2010 a 2013,

incoadas el ...-2018 a **XZ SL** se reconoce la devolución de las retenciones correspondientes a la parte de royalty considerado no deducible.

2.- La reclamante manifiesta que el 19-03-2019 el **GRUPO_FISCAL_1** ha presentado autoliquidaciones, modelo 220, complementarias del IS consolidado de los ejercicios 2014/2015, 2015/2016 y 2016/2017 (y de los correspondientes modelos 200) con el objetivo de adecuar los gastos fiscalmente deducibles al 6% permitido como máximo por la inspección para los royalties satisfechos a la entidad irlandesa AGSL.

Ha de advertirse que **obra en el expediente electrónico (EE) escrito denominado de acompañamiento a declaraciones complementarias en el que se expone que** presentó telemáticamente declaraciones complementarias (números de referencia ...02L, ...02T y ...02G) de las declaraciones del grupo, modelo 220, correspondientes a los ejercicios 2014/2015, 2015/2016 y 2016/2017, y de los correspondientes modelos 200 individuales, modificando la base imponible del Grupo con el detalle que describe en su escrito. Así, en el ejercicio 2014/2015, señala que, entre otros, hizo un ajuste positivo a la base imponible (casilla 552 del modelo 220) en la declaración complementaria por el concepto cánones de 12.147.541,44 euros. Y que, en ese mismo ejercicio el ajuste que figura en el modelo 200 de **XZ SL** y de **GH SA** (casilla 347), por ese mismo concepto es, respectivamente, de 10.571.756,76 euros y de 1.575.784,68 euros.

Este TEAC ha verificado que en el EE sí consta la presentación por internet así como las copias de las declaraciones complementaria individuales del IS (modelo 200) correspondientes a los ejercicios 2014/2015, 2015/2016 y 2016/2017. La correspondiente al ejercicio 2014/2015, con número de justificante ... y código seguro de verificación ..., en el caso de **XZ SL** y, con número de justificante ... y código seguro de verificación ..., en el caso de **GH SA**. Y ha podido constatar que figuran en tales declaraciones individuales los ajustes por los importes referidos por el contribuyente.

No sucede lo mismo con las autoliquidaciones correspondientes al grupo consolidado, modelo 220. No obra en el EE justificante de la presentación ni copia de las autoliquidaciones complementarias de los modelos 220, correspondientes al Grupo, ni, por ende el documento de ingreso que corresponde a la deuda tributaria liquidada por la dominante en representación del Grupo fiscal.

Los únicos CSV que consigna son de los modelos 220 presentados en 18-03-2016, osea de las declaraciones originalmente presentadas por los ejercicios 2014/15, 2015/16 y 2016/17, pero no de las complementarias.

3.-Paralelamente, el 19-03-2019, solicito la devolución de las retenciones a cuenta del IRNR practicadas sobre el importe considerado como gasto no deducible por dicho concepto en el IS de esos ejercicios, al considerar la reclamante que habrían devenido indebidas como consecuencia del rechazo de la deducibilidad del royalty en el IS y la presentación de las autoliquidaciones del IS complementarias.

4.- La DCGC desestimó la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes a 2014/2015 (objeto de los presentes expedientes) y consiguiente devolución por entender prescrito el derecho a solicitar la devolución. Señala que en la fecha de presentación de las solicitudes de rectificación y devolución de ingresos indebidos (19-03-2019) había transcurrido el plazo de cuatro años de la prescripción. El plazo de declaración por las retenciones correspondientes a los rendimientos declarados en el mes de enero de 2015, la del periodo mas reciente, había finalizado el 20-02-2015, por lo que la devolución del ingreso indebido pudo solicitarse hasta el 20-02-2019, fecha en la que se produce la prescripción del artículo 66.c) de la LGT.

Además, en el Acuerdo referido a enero de 2015 se indica lo siguiente (similar en los demás Acuerdos):

*"De conformidad con los datos que constan en el expediente el derecho a la devolución generado en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes como consecuencia de la regularización realizada en el Impuesto sobre sociedades por la Inspección en el **ACTA DE CONFORMIDAD_1** fue reconocido a la entidad recurrente **XZ SA**, en el Acta **ACTA DE CONFORMIDAD_2**, habiendo incluido la Inspección en el acta del IRNR la totalidad de las retenciones correspondientes a la parte de los royalties considerados no deducibles. Es decir, en relación con los cánones satisfechos por la entidad **XZ SA** a la entidad ... a **XZ Global Services Limited**, la Inspección regularizo en el IRNR las retenciones correspondientes a la parte de los royalties considerados no deducibles en el Impuesto sobre sociedades.*

En lo que se refiere a las obligaciones conexas a que hace referencia el recurrente las actuaciones tributarias seguidas frente al contribuyente por el IS ejercicios 2010 a 2013 (desde septiembre de 2010 hasta agosto de 2014) que, al mismo tiempo, es retenedor del IRNR produce el efecto de interrumpir la prescripción de las obligaciones conexas respecto a los royalties que fueron objeto de regularización, los devengados desde septiembre de 2010 hasta agosto de 2014.

*En el presente caso la solicitud de rectificación se refiere a los cánones devengados en enero de 2015, se trata de rentas que no han sido objeto de regularización en el **ACTA DE CONFORMIDAD_1**, y por tanto, el día a quo del plazo de prescripción no debe situarse en el día en que el **ACTA DE CONFORMIDAD_1** devino en liquidación tributaria, el ... de 2018, como manifiesta el recurrente".*

La reclamante insiste en que sus solicitudes de devolución se han efectuado dentro del plazo de cuatro años previsto en el artículo 66 de la LGT ya que "el día a quo del plazo de prescripción debe situarse en el día que el **ACTA DE CONFORMIDAD_1** devino en liquidación tributaria firme", esto es, el ...-2018. Y ello en estricta aplicación de la denominada teoría de la actio nata ampliamente reconocido por los Tribunales, del principio de regularización íntegra y del enriquecimiento injusto que se produciría si no se permite recuperar los excesos de retenciones ingresadas sobre los royalties pagados como consecuencia inherente a las cantidades pagadas en virtud de las declaraciones complementarias.

Quinto.

Respecto a la prescripción, el artículo 66 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) establece:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

- a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*
- b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.*
- c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.*
- d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías".*

Este plazo comenzará a computarse, según el artículo 67 LGT:

"... En el caso c), desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse; desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo; o desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado".

Por su parte el artículo 68 de la LGT establece en relación con la interrupción de la prescripción del derecho a solicitar devoluciones de ingresos indebidos:

"3. El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo c) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

- a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.*
- b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase".*

Y el apartado 9 de dicho artículo, introducido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre (en vigor desde el 12-10-2015), señala:

"La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas. A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto".

Sexto.

En primer lugar alega la reclamante que, en aplicación de la denominada teoría de la actio nata, el día a quo del plazo de prescripción debe situarse en el día en que el acta de conformidad **ACTA DE CONFORMIDAD_1** devino en liquidación definitiva, es decir, el ...-2018.

Cita en su apoyo la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2020 (recurso 3887/2017) que en su Fundamento de Derecho Tercero expone:

"5.2. Aunque el día a quo del plazo de prescripción de la solicitud de devolución es situado por la Administración y por la sentencia recurrida en la fecha en que se realizó el ingreso (al autoliquidar, en el caso), aplicando al respecto el artículo 66, letra c), de la Ley General Tributaria, no podemos olvidar que ese mismo precepto sitúa dicha fecha de arranque -también- en "(...) el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse".

5.3. Ciertamente, la regla general en los supuestos de autoliquidación debe ser la que tiene en cuenta la sentencia recurrida: la prescripción sanciona la inactividad del contribuyente, que deja transcurrir el plazo legal sin petición alguna desde que efectuó el ingreso indebido. Pero esa regla general no resulta aplicable cuando el nacimiento del derecho (esto es, la constatación del carácter indebido del ingreso en cuestión) no depende del contribuyente, sino de la Administración, que está regularizando a otro obligado tributario y que, como consecuencia de su actividad de comprobación respecto del mismo, termina emitiendo una declaración que comporta que el ingreso del primer interesado sea indebido. Dicho de otro modo, en el caso de autos (i) la Administración regulariza al contribuyente que se dedujo el gasto y lo declara no deducible, pero (ii) la sociedad a la que se abonó ese gasto tributó por el mismo en su impuesto personal como un ingreso que incluyó en la base imponible, siendo así (iii) que la Administración no regularizó correlativamente el ingreso mediante una actuación de contrario signo, por lo que (iv) obtuvo un ingreso fiscal mayor que aquel al que tenía derecho.

5.4. Hemos señalado en varios pronunciamientos recientes que el principio de buena administración (implícito en nuestra Constitución y positivizado ahora en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea) impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto. Desde luego que una Administración que sirve con objetividad los intereses generales y debe ajustar su actuación a la Ley y al Derecho no podía desconocer que la regularización que efectuaba a PROSOYCO incidía de lleno en la situación tributaria de VISOBOR, al punto de que el gasto regularizado a aquella era el correlato del ingreso efectuado por ésta. Ninguna duda razonable puede suscitarse sobre este extremo: la calificación del gasto efectuada en la liquidación girada a PROSOYCO implicaba ineluctablemente una calificación idéntica del ingreso realizado por VISOBOR, pues los negocios jurídicos correspondientes, la vinculación de ambas entidades y los pagos efectivamente realizados estaban acreditados -y eran los extremos esenciales- en el procedimiento de comprobación e inspección dirigido frente a PROSOYCO.

6. La lógica consecuencia del razonamiento expuesto no puede ser otra que la de situar el día a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos en la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra -en el caso de autos- que aquella en la que la Administración -al regularizar el gasto de otro contribuyente- efectúa una calificación incompatible con la condición del ingreso afectado como debido. Esta es la respuesta a la primera cuestión interpretativa que nos suscita el auto de admisión y está -lógicamente- apegada al caso concreto, pues viene determinada por las circunstancias del asunto que nos ocupa, especialmente por la absoluta correlación entre el gasto comprobado por la Administración y el ingreso cuya devolución se insta y por la razón esencial de que el contribuyente solo pudo conocer el carácter indebido del ingreso cuando esa decisión administrativa tiene lugar.

7. Y esa respuesta basta para solucionar el litigio, pues la segunda cuestión que también se contempla en el auto de admisión (la aptitud para interrumpir el plazo de prescripción de las reclamaciones efectuadas por otro contribuyente) resulta irrelevante para resolver el presente proceso, en el que lo esencial no ha sido la interrupción de la prescripción que eventualmente pudiera haber tenido lugar, sino la fijación del día a quo -a tenor de la doctrina de la actio nata- en un momento distinto y posterior a aquél en el que se efectuó el ingreso.

8. Por lo demás, no hay en esta doctrina contradicción alguna con la expresada por esta misma Sala y Sección en la sentencia de 16 de noviembre de 2016 (referida al inicio del cómputo del plazo de prescripción para la solicitud de ingresos tributarios indebidos al declararse contraria al Derecho de la Unión Europea la norma que sirvió de cobertura para efectuar el ingreso), pues en el actual asunto el supuesto de hecho es claramente dispar: la misma Administración a la que se había hecho el ingreso regulariza el gasto correlacionado de otro contribuyente, impidiendo su deducción, pero manteniendo el ingreso fiscal como si no hubiera existido una calificación distinta de la efectuada por los propios contribuyentes.

Dicho de otro modo, nada impedía a la Inspección de los Tributos en el caso concreto que nos ocupa regularizar conjuntamente una partida claramente conexas, que no era más, en definitiva, que una misma cosa vista desde la perspectiva de quien paga y de quien recibe, dada la absoluta correlación entre el ingreso y el gasto. Y esa forma de conducirse -que determina que se regularice en atención a que el resultado beneficie o no a la Hacienda

Pública- hemos entendido que resulta determinante para considerar que el ingreso solo es indebido cuando el contribuyente afectado conoce el contenido de una regularización (a otro) que no la ha sido trasladada a él mismo, como el principio de buena administración exigía".

En esta sentencia se analiza un supuesto en el que la inspección regulariza el IS de una entidad en el que elimina la deducibilidad de unos gastos, sin embargo, no practica regularización en la sociedad que había recibido el ingreso y lo había declarado en el IS. En un procedimiento de inspección se entendió que unas comisiones pagadas por una sociedad a otra no eran deducibles porque se trataba realmente de una retribución de fondos propios. Conforme a esta calificación la sociedad perceptora no debía haber tributado por las comisiones. Por ello cuando tuvo conocimiento de la regularización a la sociedad pagadora solicitó la devolución de ingresos indebidos.

El TS entiende que, conforme a la teoría de la actio nata, junto con los principios de buena administración y de prohibición del enriquecimiento injusto, la sociedad perceptora tiene derecho a su devolución. En estos casos el plazo para solicitar la devolución nace cuando se tiene conocimiento de la regularización practicada al pagador porque es esta regularización la que pone de manifiesto el carácter indebido de los ingresos regularizados.

Es cierto que el caso que ahora se plantea difiere del expuesto pues la Administración en la regularización en que modifica el IS 2010 a 2013 sí había comprobado también en el IRNR las retenciones a cuenta correlacionadas con el gasto por cánones regularizado en el IS de esos mismos ejercicios.

Y lo que pretende el reclamante es un tanto diferente, porque la petición de devolución se refiere a las retenciones a cuenta del IRNR en los ejercicios subsiguientes (2014/15, 2015/16 y 2016/17), respecto a los cuales no concurre ninguna regularización inspectora, ni en IS ni en IRNR, sino que, según aduce, la interesada, en base al criterio fijado por la inspección en aquel anterior procedimiento de inspección, presentó autoliquidaciones complementarias del IS de los ejercicios posteriores (2014 a 2017) con el fin de adecuar los gastos fiscalmente deducibles al 6% permitido como máximo por la inspección para los royalties satisfechos y a la vez se solicitó la devolución de las retenciones a cuenta del IRNR practicadas sobre el importe considerado como no deducible en el IS en esos ejercicios.

Para una mejor comprensión, ha de recordarse sucintamente que en aquel anterior procedimiento inspector iniciado en febrero de 2016 se realizaron actuaciones de comprobación respecto al IS del **GRUPO_FISCAL_1** de los ejercicios 2010 a 2013 (9/2010 a 8/2014) que finalizaron con el **ACTA DE CONFORMIDAD_3** incoada a **XZ HOLDINGS TW SL**, entidad dominante de **GRUPO_FISCAL_1**, el ...-2018. En dicho Acta se ajusta a la baja el royalty pagado por diversas entidades del grupo a la entidad irlandesa **XZ GLOBAL SERVICES LIMITED**; se reduce quedando fijado en el 6% de las ventas. En ese mismo procedimiento, en Actas de conformidad de fecha ...-2018, la inspección reconoció a las entidades del Grupo inspeccionadas (entre las que se encuentra **XZ SL**) la devolución de las retenciones practicadas a cuenta del IRNR correspondientes a la parte de los royalties considerados no deducibles (para los periodos abiertos a inspección).

En los ejercicios siguientes a los que habían sido objeto de la actuación inspectora, manifiesta la reclamante que el Grupo fiscal presentó autoliquidaciones complementarias del IS y ajustó el resultado contable al criterio de la inspección por lo que disminuyó el importe del gasto deducible en concepto de cánones pagados por entidades del Grupo a la entidad Como hemos advertido anteriormente, este TEAC ha podido verificar en el modelo 200 de **XZ SL** correspondiente al ejercicio 2014/2015, obrante en el expediente electrónico, que figura un ajuste positivo en la casilla 347 por importe de 10.571.756,76 euros. No ha sido posible verificar el traslado a la pertinente declaración complementario del Grupo, mod. 220, pues como se ha dicho, no obra en el expediente.

Sin perjuicio de esas diferencias entre el caso que estuvo ante el Tribunal Supremo y el aquí concurrente, cumple adelantar que a juicio de este TEAC no habría inconveniente en aplicar el criterio del Alto Tribunal de que, en atención al principio de "actio nata" se compute el plazo a partir del día siguiente a aquel en que la devolución pretendida pudo solicitarse.

También señala la reclamante que este Tribunal Económico-Administrativo ha confirmado la teoría de la actio nata, entre otras, en su Resolución de 25 de mayo de 2010 (RG 6090/2008). Añade que la necesidad de subsanar la situación provocada por la regularización practicada por la inspección viene impuesta por las teorías de la actio nata, regularización completa y prohibición del enriquecimiento injusto ampliamente acogidas y reconocidas por la jurisprudencia.

En la Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo de 25 de mayo de 2010 (R.G. 6090/2008) se sienta la siguiente doctrina:

"Cuando la calificación de las cuotas como indebidamente soportadas (entrega de terrenos en curso de urbanización que se considera exenta) la realiza la Administración mediante resolución en la que regulariza la situación tributaria de quien soportó, y dicha resolución adquiere firmeza, en ese momento se inicia el cómputo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos correspondiente por parte del destinatario de la operación".

El criterio que en la referida Resolución se establece consiste en que, dado que la calificación de un ingreso como indebido tiene su origen en un acto administrativo, el "dies a quo" del plazo de prescripción para solicitar su devolución debe ser el de la firmeza de dicho acto. Para este Tribunal Económico-Administrativo, "se produce en este caso una laguna que debe integrarse acudiendo a las normas civiles en su carácter de Derecho supletorio, y, en particular, a las conclusiones que se desprenden de la doctrina de la "actio nata", y que predica que el plazo de prescripción deberá comenzar a computarse desde el día en que la acción pudo ejercitarse".

Septimo.

Como puede apreciarse, lo que, en definitiva subyace en la cuestión objeto de litigio, no es otra que la regularización íntegra del contribuyente afectado con el fin de evitar el enriquecimiento injusto de la Administración y habría que añadir también o, en su caso, del contribuyente.

Si se admite en la sentencia y resolución invocadas por la reclamante, a las que nos hemos referido en el anterior fundamento de derecho, la excepción a las normas generales de cómputo del plazo de prescripción, es justamente para corregir la situación de desequilibrio que podría darse si no se permitiera recuperar el impuesto indebidamente pagado por estar ya satisfecho en otro período impositivo o por medio de otro tributo.

"Actio nata" y regularización íntegra constituyen instrumentos para evitar esos indeseados efectos, a lo que también vino a coadyuvar la introducción por la Ley 34/2015 (en vigor desde el 12-10-2015) del apartado 9 del artículo 68 :

La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto".

La propia Exposición de Motivos de la Ley 34/2014 es muy ilustrativa de esta aspiración:

"La existencia de obligaciones tributarias conexas plantea importantes problemas en materia de prescripción no resueltos actualmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así, cuando la Administración Tributaria regulariza una obligación tributaria relacionada con otra del mismo obligado tributario, si la Administración, de oficio o en virtud de una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por el obligado tributario, pretende modificar la obligación tributaria conexas aplicando los criterios en los que se ha fundamentado la regularización de la primera obligación, es posible que no pueda hacerlo por encontrarse la deuda ya prescrita, dando lugar a situaciones en las que los obligados tributarios y el acreedor público pueden resultar gravemente perjudicados.

Así, pueden darse supuestos de doble imposición en perjuicio del obligado tributario. Pero también pueden producirse situaciones de nula tributación en detrimento de los intereses del erario público.

Para dar solución a los problemas expuestos, se regula el régimen de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado.

Como complemento, se regula el cauce procedimental a través del cual la Administración ejercerá su derecho a liquidar, interrumpido conforme a lo anteriormente expuesto, se posibilita la compensación de oficio de posibles cantidades a ingresar y a devolver resultantes, y se garantiza el reintegro de aquellas devoluciones que estén vinculadas a liquidaciones que están siendo objeto de recurso o reclamación por el mismo obligado tributario".

Respecto a esta modificación normativa, que afecta "a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario", la reclamante manifiesta no resultar aplicable a su caso, invocando, sin embargo, los principios de la actio nata, la regularización íntegra y la evitación del enriquecimiento injusto, principios acrisolados en la jurisprudencia y asimismo aplicados por este TEAC.

En este particular es conveniente traer a colación una Resolución de este TEAC, en el que se planteaba una cuestión de gran similitud con la que aquí se resuelve: si la solicitud de devolución de ingresos indebidos formulada por la reclamante se realizó de forma extemporánea o bien antes de que se consumara el plazo de prescripción. Se trata de la **Resolución de 16-07-2018** (RG 1259/2015), que estimó en parte la pretensión de la entidad, distinguiendo a tal efecto diversos periodos,. De una parte sí estimó procedente la devolución de algunos periodos, considerando procedente la aplicación de la teoría de la actio nata, pese a que también respecto de ellos concurría prescripción. Pero no así de otros periodos, toda vez que no constaba que se hubiese eliminado el gasto

deducible en el IS, por lo que no se acreditaba ningún enriquecimiento injusto de Hacienda que pudiese dar entrada a las teorías de la actio nata o de la regularización íntegra para superar la literalidad de la regulación de las reglas de cómputo de los plazos de prescripción.

Dicha resolución fue confirmada por la **Audiencia Nacional en sentencia de 14 de diciembre de 2022** (rec. nº 745/2018).

Resulta ilustrativo transcribir algunos fragmentos de dicha sentencia, que explicita con claridad lo resuelto por el TEAC, la discrepancia que la entidad eleva al recurso contencioso y la desestimación de la Audiencia Nacional:

"Fundamentos jurídicos

PRIMERO : Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 16 de julio de 2018, que estima parcialmente la reclamación interpuesta por la hoy actora.

(...)

4.- El TEAC estimó en parte la reclamación, entendió que no había prescripción y acordó la procedencia de la solicitud de devolución de ingresos indebidos relativa a las Retenciones a cuenta del IRNR de los periodos correspondientes a los ejercicios 2004, 2005 y 2006, junta con los correspondientes intereses de demora.

No así o en relación con los periodos de liquidación de los años 2002 y 2003.

Cuestiones planteadas en la demanda.

1.- Indefensión creada por la Resolución del TEAC.

2.- Procedencia de devolución de ingresos indebidos relativa a las Retenciones a cuenta del IRNR en los periodos 2002 y 2003.

SEGUNDO : Indefensión.

El TEAC entendió que los periodos 2005, 09 y 11, y 2006 no estaban prescritos porque sobre los mismos la Inspección practicó liquidación provisional vinculando las retenciones ingresadas por el concepto de canon esa los contratos de cesión de marcas y licencias celebrados por el obligado tributario en 1996 con su filial no residente NUTREXPA INTERNATIONAL BV. Al haber sido declarados dichos contratos simulados en sendas sentencias del Tribunal Supremo relativas al impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1996 a 2001, no solo no procedían los pagos en concepto de canon realizados por IDILIA a la entidad no residente, sino tampoco, en consecuencia, la retención sobre dichos pagos a cuenta del impuesto de la no establecida. Retención cuya devolución debió ser acordada por la Administración.

En el ejercicio 2004 y 2005, 02 y 05 consta en cambio que, en el Impuesto sobre Sociedades de 2004, el recurrente ajusto el resultado contable al criterio de la Inspección, por lo que ya no considero deducible el gasto por los importes pagados en concepto de canon por cesión de marcas.

Entiende por tanto el TEAC, que tales actos, las actuaciones de comprobación y los ajustes de la recurrente interrumpieron la prescripción.

Respecto a los ejercicios 2002 y 2003, entiende el TEAC, que a la fecha de solicitud de rectificación ya había prescrito el derecho del interesado a solicitar la devolución. Tampoco había sido objeto de comprobación inspectora ni liquidación por parte de la Administración la obligación tributaria del Retenciones a cuenta del IRNR correspondiente a estos periodos, de forma que hubiera quedado interrumpida la prescripción. Por último, tampoco consta que el impuesto sobre Sociedades hubiera sido rectificado de acuerdo con el criterio de la Inspección, ya por liquidación practicada por ésta, ya por ajuste extracontable realizado por el propio obligado tributario.

La recurrente en su demanda señala que el razonamiento del TEAC es el siguiente:

"(...) si el gasto no fue fiscalmente deducible en sede del Impuesto sobre Sociedades, procede la devolución de ingresos indebidos solicitada en concepto de IRNR; y si el gasto fue fiscalmente deducible, no procede la devolución."

No es exactamente así. Lo que entiende el TEAC, es que, aplicando la teoría de la actio nata, en los casos en que hubo una inspección posterior a las Sentencias del Tribunal Supremo de marzo 2012, o bien cuando el recurrente aplicó la decisión adoptada por el Alto Tribunal, el inicio del cómputo de la prescripción para exigir la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, comienza con la notificación de dichas sentencias. Y ello, porque tales sentencias han tenido una incidencia directa en la situación tributaria de sujeto pasivo, bien por decisión de la Administración, bien por actuación del propio sujeto pasivo.

Sin embargo, en los casos en que ni existió comprobación tributaria, ni el sujeto pasivo realizó actividad alguna en orden a llevar a efecto tales sentencias, se aplica el régimen general del inicio de la prescripción, pues las sentencias del Tribunal Supremo, no se han reflejado en la situación tributaria del sujeto pasivo.

(...;)"

TERCERO: Prescripción.

La cuestión central radica en determinar en qué momento se inicia el plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos relativa a las retenciones a cuenta del IRNR en los periodos 2002 y 2003.

Las sentencias de marzo de 2012 del Tribunal Supremo no afectaron a estos ejercicios de ningún modo, por ello no se puede fijar el momento de la actio nata, en la notificación de las mismas.

(...;)

Las autoliquidaciones por IRNR correspondientes a los ejercicios 2002 y 2003, no se vieron afectadas, ni por actuaciones de comprobación, ni por la aplicación de las sentencias del Tribunal Supremo 22/03/2012, por lo que el inicio del periodo de prescripción se determina desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo.

La actuación del TEAC respecto a los ejercicios que se vieron afectados por la sentencia del Alto Tribunal, tiene su fundamento jurídico en el supuesto desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado y desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse.

Resulta claro que el 20 de marzo de 2014, cuando se presentó escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación, habían transcurrido más de 4 años desde la finalización del plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2002 y el ejercicio 2003."

Octavo.

En el caso que aquí nos ocupa, manifiesta el reclamante que con fundamento en el criterio fijado por la Inspección en la regularización previa (2010 a 2013), presentó autoliquidaciones complementarias del IS de los ejercicios posteriores (2014 a 2017), con el fin de adecuar los gastos fiscalmente deducibles al 6% permitido como máximo por la Inspección para los royalties satisfechos y al tiempo solicitó la devolución de las retenciones a cuenta del IRNR practicadas sobre el importe considerado no deducible en el IS de esos ejercicios.

Trasladando lo expuesto en los anteriores fundamentos, una vez efectuada la regularización, firme, por la Inspección del IS y del IRNR de los ejercicios anteriores (2010 a 2013), en los que la modificación del importe de los cánones por la Inspección origina un aumento de tributación (menor gasto) en el IS y correlativamente el reconocimiento de la existencia en el IRNR de unos ingresos indebidos, la circunstancia de que en los ejercicios subsiguientes se hubiesen presentado declaraciones complementarias del IS, ajustando el resultado contable respecto a los royalties satisfechos al criterio fijado por la inspección, requeriría que se corrigiese el desequilibrio que respecto del IRNR se produciría.

Parece claro que con anterioridad a la incoación de las Actas de conformidad que se extendieron el 31-05-2018 por la Inspección en relación al IS e IRNR de los ejercicios 2010 a 2013 sometidos a aquella comprobación, nada se podía reclamar porque las retenciones practicadas a cuenta del IRNR en los ejercicios aquí concernidos no podían calificarse de indebidas, toda vez que los importes satisfechos en concepto de cánones no habían sido modificados. Solo entonces surge la posibilidad jurídica para el ejercicio de su derecho.

En consecuencia, conforme al criterio del Tribunal Supremo en la sentencia expuesta en el fundamento de derecho Sexto y aplicado asimismo en la resolución de este TEAC, confirmada por la AN referida en el fundamento de derecho Séptimo, este TEAC estima que el inicio del cómputo del plazo de prescripción de los periodos correspondientes a 2014 y 2015, objeto de los presentes expedientes, debe situarse en la fecha en que adquirió firmeza el acto administrativo que reveló que el ingreso fue indebido (el Acta de conformidad **ACTA DE CONFORMIDAD_1**, que devino en liquidación tributaria el ...-2018).

Ahora bien, lo expuesto requiere de una matización importante, que resaltaba la resolución de este TEAC de 16/07/2018 y confirma la Audiencia Nacional en su sentencia de diciembre de 2022.

Y es que, de la misma manera que la "actio nata" tiene su razón de ser en evitar que el ejercicio de derechos legítimos se vea impedido por el transcurso del tiempo mientras no era posible ese ejercicio, evitando enriquecimientos injustos de una de las partes de la relación jurídica, la Administración, no hay que desconocer tampoco que esta solución no debe ser utilizada para generar enriquecimientos injustos en la otra parte, en los contribuyentes. En suma, que si se admite una excepción al instituto jurídico de la prescripción, todas las partes han de quedar igualmente satisfechas.

Repárese que en la sentencia de la Audiencia Nacional se confirma la denegación de ingresos indebidos relativa a los periodos 2002 y 2003, no admitiendo esa excepción en el cómputo de la prescripción precisamente en atención a que no constaba "*que el Impuesto sobre Sociedades hubiera sido rectificado de acuerdo con el criterio de la Inspección, ya por liquidación practicada por esta ya por ajuste extracontable realizado por el propio obligado tributario.*"

Y corrobora: "*Sin embargo, en los casos en que ni existió comprobación tributaria, ni el sujeto pasivo realizó actividad alguna en orden a llevar a efecto tales sentencias, se aplica el régimen general del inicio de la prescripción, pues las sentencias del Tribunal Supremo, no se han reflejado en la situación tributaria del sujeto pasivo.*"

Trasladado al presente caso, ello significa que el cómputo ordinario del dies a quo del derecho a la devolución por los periodos del IRNR que la Administración deniega en los actos aquí recurridos, solo cabría excepcionarse si se garantiza que tampoco se genera enriquecimiento injusto para la Administración; es decir, si consta fehacientemente que se presentaron efectivamente las autoliquidaciones complementarias por el IS modelo 220, correspondientes al Grupo fiscal de los ejercicios en cuestión, con el fin de adecuar los gastos fiscalmente deducibles al criterio aplicado por la Inspección en la regularización de los ejercicios anteriores, plasmada en las referidas actas A01.

Ya hemos advertido en el fundamento de derecho Cuarto que no obra en el EE justificante de la presentación ni copia de las autoliquidaciones complementarias de los modelos 220, correspondientes al Grupo, ni, por ende, el documento de ingreso que corresponde a la deuda tributaria liquidada por la dominante en representación del Grupo fiscal. Sí figuran las declaraciones complementarias de los modelos 200, individuales; pero, atendida la dinámica liquidatoria prevista en la normativa del IS para el régimen de consolidación fiscal, ha de exigirse también la acreditación de que se ha trasladado a las primeras los ajustes consignados en las declaraciones individuales.

En principio esa falta de constancia de la presentación de las autoliquidaciones complementarias del IS del grupo conllevaría la desestimación de la reclamación. No obstante, dado que la reclamante afirma haberlas presentado, aunque ello no conste a este órgano revisor, que no sabemos qué ha sucedido con las solicitudes de devolución correspondientes a los periodos que no se hallan aquí implicados y que la única argumentación que el órgano gestor opone a la devolución es la relativa a la prescripción del derecho, es por lo que este TEAC considera que ha de darse a la entidad la oportunidad de acreditar que concurre el presupuesto que justificaría la admisión de la devolución, es decir, el enriquecimiento injusto de la Administración.

En consecuencia, procede estimar en parte las reclamaciones presentadas, condicionado a que **la Administración compruebe si se ha producido la efectiva presentación de las autoliquidaciones complementarias del Grupo fiscal (220) por el IS de los ejercicios concernidos así como la exactitud o corrección de los importes de devolución solicitados.**

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.