

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089087

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 91/2023, de 1 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 913/2020

SUMARIO:

IS. Compensación de bases imponible negativas. Procedimiento de gestión. Comprobación limitada.

Efecto preclusivo. Los datos y circunstancias señalados ponen de manifiesto que la liquidación provisional practicada por el órgano de gestión de la Agencia Tributaria en enero de 2018 se limitó a ajustar el importe de las bases imponibles negativas declaradas por la entidad actora en su autoliquidación del ejercicio 2016 al importe que había consignado en su autoliquidación del ejercicio 2015 como pendiente de aplicación en periodos futuros. La AEAT no tuvo a su disposición en ese procedimiento de comprobación limitada la liquidación referida a los ejercicios 2011 y 2012 que había eliminado dichas bases imponibles negativas. El obligado tributario no comunicó al órgano de gestión la existencia de esa anterior liquidación y, además, mostró su conformidad con la cuantía de las bases imponibles negativas provenientes de periodos anteriores y pendientes de compensación que fijó dicho órgano de gestión en la liquidación provisional del ejercicio 2016. La existencia y cuantía de las bases imponibles negativas pendientes de compensación al finalizar el año 2015 no fue comprobada -ni podía serlo- por el órgano de gestión porque no era el objeto del procedimiento (limitado al ejercicio 2016). La inexistencia de bases negativas pendientes de compensar al finalizar el ejercicio 2015 se puso de manifiesto en las actuaciones inspectoras iniciadas el 12 de julio de 2018 (después de que el órgano de gestión practicase la liquidación en fecha 22 de enero de 2018), que finalizaron con la liquidación de fecha 22 de abril de 2019, relativa a los ejercicios 2013 a 2015 del Impuesto sobre Sociedades, en la que se declaró que tanto al inicio del año 2013 como a la conclusión del año 2015 no existían bases negativas pendientes de compensar en periodos futuros. Esta circunstancia determinó que la liquidación aquí recurrida, practicada el 8 de enero de 2020, eliminase las bases negativas procedentes de periodos anteriores y pendientes de compensar declaradas por la entidad actora en el ejercicio 2016, decisión que no vulnera el art. 140.1 de la Ley General Tributaria porque, ese precepto legal no prohíbe realizar una nueva regularización cuando en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución que puso fin al anterior procedimiento de comprobación limitada. Por otro lado, el hecho de que no sea firme la liquidación de los ejercicios 2013, 2014 y 2015 (ni, en su caso, la de los ejercicios 2011 y 2012), no afecta a la conclusión antes expuesta por ser de aplicación los principios de ejecutividad y de eficacia. Así pues, las mencionadas liquidaciones tienen fuerza ejecutiva y producen plenos efectos desde la fecha en que se notificaron al obligado tributario, de manera que la declaración de inexistencia de bases imponibles negativas pendientes de aplicación se proyecta sobre el ejercicio 2016, sin perjuicio de las consecuencias que se pudieran derivar en el caso de que las aludidas liquidaciones fuesen anuladas por sentencia firme, cuestión que excede del ámbito de este recurso. Aparte de esto, la liquidación ahora impugnada no vulnera el principio que prohíbe la *reformatio in peius*, ya que la Administración tributaria se ha limitado a trasladar a dicha liquidación las consecuencias que se derivan de la liquidación de los ejercicios 2013 a 2015, eliminando por ello las bases negativas declaradas por el obligado tributario, que eran inexistentes. Por tanto, la Agencia Tributaria tampoco tenía que seguir ningún procedimiento especial de revisión para dejar sin efecto la liquidación provisional dictada por el órgano de gestión.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 25.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 136 y 140.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 188.

PONENTE:

Don Jose Ignacio Zarzalejos Burguillo.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGU LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ
Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2020/0015439

Procedimiento Ordinario 913/2020

Demandante: BOPRECI SL

PROCURADOR Dña. NURIA MUNAR SERRANO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A Nº 91/2023

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

D^a María Rosario Ornosa Fernández

D^a María Antonia de la Peña Elías

En la villa de Madrid, a uno de febrero de dos mil veintitrés.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 913/2020, interpuesto por la entidad BOPRECI, S.L., representada por la Procuradora D^a Nuria Munar Serrano, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 5 de junio de 2020, que desestimó la reclamación nº 28-04347-2020 deducida contra el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se deje sin efecto la resolución recurrida.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que inadmita o, en su defecto, desestime el recurso.

Tercero.

No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba se dio cumplimiento al trámite de conclusiones, señalándose para votación y fallo el día 31 de enero de 2023, fecha en la que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 5 de junio de 2020, que desestimó la reclamación deducida por la entidad actora contra el acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02-73054485, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, del que resultó un importe a ingresar de 113,11 euros.

Segundo.

La resolución recurrida deriva de la liquidación que trae causa del acta de disconformidad A02-73054485, incoada por la Inspección a la entidad actora en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016.

En el citado acuerdo de liquidación se hace constar, en síntesis:

Las actuaciones inspectoras se iniciaron en fecha 12 de julio de 2018 y han tenido alcance parcial, limitándose a comprobar "en los ejercicios objeto de carga, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que fueron regularizadas por la Inspección, quedando, por tanto, excluidos de dicha actuación, la comprobación de los restantes elementos de la obligación tributaria, así como cualesquiera otras magnitudes procedentes de ejercicios anteriores que tengan incidencia en la liquidación que resulte de la actuación parcial."

El día 23 de mayo de 2019 se incoó el acta de disconformidad A02-73054485, y el 21 de noviembre de 2019 se dictó acuerdo de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta, notificado ese mismo día al obligado tributario a través del buzón asociado a su dirección electrónica habilitada.

En fecha 22 de enero de 2018 se notificó al obligado tributario la liquidación provisional referida al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de María de Molina, por la que finalizaba el procedimiento de comprobación limitada iniciado, respecto de dicho impuesto y periodo, mediante notificación de fecha 21 de diciembre de 2017.

El alcance de este procedimiento de comprobación limitada se circunscribió a "la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados.

En concreto:

- Contrastar los datos declarados en concepto de ingresos financieros con los datos y antecedentes que obran en poder de la Administración obtenidos a partir de las declaraciones informativas efectuadas por terceros.

- Comprobar que los importes declarados en concepto de compensación de bases imponibles negativas originados en periodos anteriores, coinciden con los saldos a compensar, en su caso, declarados o comprobados por la Administración en declaraciones de periodos anteriores.

La liquidación provisional dictada por los Órganos de Gestión dispone:

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

- un saldo de bases imponibles negativas provenientes de períodos impositivos anteriores pendiente de aplicación en períodos futuros por importe de 144.522,08 euros, lo que supone una minoración de 17.579,44 euros en relación con el saldo declarado.

- un importe a devolver de 26.996,46 euros."

Elementos regularizados en el procedimiento inspector

En el acta de disconformidad número A02-73054485 se indica que en este procedimiento inspector no procede regularizar el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, relativo a Bopreci S.L., dado que existe una resolución dictada en un procedimiento de comprobación limitada sobre el impuesto y ejercicio citados.

No obstante, la Oficina Técnica ha dictado acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido una indebida aplicación de las normas jurídicas, en concreto una errónea interpretación y aplicación del efecto preclusivo del art. 140.1 LGT en relación a la comprobación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

De las actuaciones practicadas y demás antecedentes resulta que:

En fecha 6 de febrero de 2019 se firmó acta de disconformidad relativa al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2013 a 2015, suprimiéndose la base imponible negativa relativa al ejercicio 2011.

En fecha 24 de abril de 2019 se notificó acuerdo de resolución de la Oficina Técnica confirmando el acta anterior.

El obligado tributario presentó el día 25 de julio de 2017 declaración por el ejercicio 2016 del IS, de la que resultó un importe a devolver de 31.565,63 euros.

De la liquidación provisional practicada por la Oficina de Gestión resultó un importe a devolver de 26.996,46 euros, modificándose además las bases imponibles negativas pendientes de compensar en periodos futuros, que quedaron fijadas en 144.552,08 euros.

Por otro lado, el 7 de julio de 2017 se dictó acuerdo de liquidación derivado del acta de disconformidad A02-72801146, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 y 2012, que suprime el importe de la base imponible negativa pendiente de compensar del ejercicio 2011 en los ejercicios futuros, por lo que la entidad no tiene bases imponibles pendientes de aplicar que correspondan al ejercicio 2011.

Por tales circunstancias, la Inspección consideró que no resulta aplicable el art. 140.1 de la LGT con los siguientes argumentos:

"Dispone el artículo 140 de la LGT en su apartado 1 sobre los efectos de la regularización practicada en un procedimiento de comprobación limitada que:

"1. 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.

(...)"

El precepto transcrito, en aras a la seguridad jurídica del contribuyente, implica que una comprobación limitada previa produce efecto preclusivo respecto de lo ya comprobado, esto es, el objeto de dichas actuaciones parciales no puede ya regularizarse en un nuevo procedimiento de comprobación referido al mismo concepto y periodo impositivo ya comprobado, salvo que en la nueva actuación concurren las nuevas circunstancias o hechos descubiertos que exijan una nueva liquidación. Para que la comprobación previa produzca el efecto de cierre es necesario que exista una resolución expresa que ponga fin a la misma, pronunciándose acerca de la corrección o incorrección de la declaración impositiva comprobada.

En este procedimiento inspector se comprueban los datos declarados por el obligado tributario en los términos fijados en el alcance de las actuaciones inspectoras, pero teniendo en cuenta un nuevo hecho o circunstancia no tenido en cuenta en la comprobación efectuada por los Órganos de Gestión y que deriva de actuaciones distintas a las practicadas en el procedimiento de comprobación limitada y especificadas en su resolución, que es precisamente el importe de las bases imponibles negativas que ya habían sido regularizadas por Inspección mediante el acuerdo de liquidación derivado del acta A02-72801146 notificado el 07/07/2017 respecto al Impuesto sobre Sociedades de los periodos 2011 y 2012.

Como consecuencia no se cumplen los requisitos exigidos en el artículo 140.1 de la LGT ; esta Oficina Técnica entiende que la regularización de las bases negativas de ejercicios anteriores derivada de comprobación limitada efectuada por los Órganos de Gestión sobre el Impuesto sobre Sociedades del 2016, no tiene los efectos preclusivos admitidos en el acta siendo perfectamente posible practicar una regularización por parte de Inspección en el presente procedimiento por haberse apreciado nuevos hechos o circunstancias no tenidos en cuenta en la regularización de la liquidación provisional previa de Gestión.

En el presente caso, esta Oficina Técnica entiende procedente la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido una indebida aplicación de las normas jurídicas, en concreto una errónea interpretación y aplicación del efecto preclusivo del artículo 140.1 de la LGT , tal como consta en el acuerdo de rectificación de fecha 21/11/2019.

Dicho efecto preclusivo no resulta aplicable al caso que nos ocupa puesto que en la comprobación limitada efectuada por los Órganos de Gestión a través del procedimiento iniciado en fecha 21/12/2017, se obvió el hecho de que existía una previa comprobación inspectora en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011

y 2012 en cuya regularización se eliminaron todas las bases imponibles negativas correspondientes a 2011, hecho que evidentemente afectaba a la comprobación limitada pero que los órganos de Gestión no tuvieron en cuenta, por lo que su liquidación provisional, en el que se aprecia un error en la apreciación de los hechos, en ningún caso puede validar unas bases imponibles negativas del ejercicio 2011 cuando dichas bases ya no existían. El acuerdo de liquidación en el que se regularizan las bases imponibles del 2011 eliminando todo su saldo fue notificado el 07/07/2017, meses antes del inicio de la comprobación limitada en fecha 21/12/2017.

En conclusión, y en base a lo anteriormente indicado, en el presente acuerdo se confirma lo dispuesto en el acuerdo de rectificación de la propuesta contenida en el acta A02-73054485, dado que es un hecho comprobado que al inicio del ejercicio 2016 no existían bases imponibles negativas con origen en ejercicios anteriores, concretamente del 2011, puesto que ya habían sido eliminadas en la comprobación inspectora cuyo acuerdo de liquidación se notificó al obligado tributario el 07/07/2017 a la que se ha venido haciendo referencia. Por otra parte, en el acuerdo de liquidación notificado en fecha 24/04/2019 en relación a los ejercicios 2013 a 2015, también quedó constatado que a final del ejercicio 2015 el saldo de las bases imponibles pendientes de aplicación para ejercicios futuros era de cero euros."

En consecuencia, mediante acuerdo de fecha 8 de enero de 2020 el Inspector Regional Adjunto practicó liquidación provisional sin bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar al inicio del ejercicio 2016, resultando de la misma una deuda tributaria de 113,11 euros (105,43 euros de cuota y 7,68 euros de intereses de demora).

Tercero.

La entidad actora solicita en la demanda que se declare no conforme a Derecho y se deje sin efecto la resolución recurrida.

Invoca en apoyo de tal pretensión, en resumen, los efectos preclusivos del procedimiento de comprobación limitada referido al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, por lo que respecta a las bases imponibles negativas.

Afirma que los efectos que desplegó dicha comprobación limitada tiene su eficacia directa en las reclamaciones nº 28-08181-2019, referida a la liquidación dictada por la Inspección en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013, 2014 y 2015, y a la nº 28-04347-2020, referida a una nueva liquidación provisional del ejercicio 2016, dictada por la Inspección de los Tributos.

Transcribe de manera parcial los argumentos expuestos por el TEAR en las resoluciones de ambas reclamaciones y considera de aplicación al caso la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 16 de octubre de 2020, que declaró que "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".

Añade la actora que el procedimiento de comprobación limitada referido al ejercicio 2016 del IS abarcaba las bases imponibles negativas originadas en periodos anteriores, de manera que la AEAT ajustó tales bases en dicho procedimiento, por lo que los efectos preclusivos de tal actuación han de desplegarse sobre los ejercicios anteriores, abarcando los del 2013 a 2015, ambos incluidos.

Señala la demandante que dio su conformidad a la regularización de las bases imponibles negativas realizada en el procedimiento de comprobación limitada que concluyó en el año 2018. Por lo tanto, no era objeto de la reclamación la parte de la liquidación referida a dicho extremo.

Destaca que si se toman en consideración los tres expedientes de una manera conjunta, concretándose la ratio decidendi de todos en los efectos preclusivos de la regularización del IS de 2016 realizada en 2018, se darían los siguientes efectos:

Como consecuencia de la reclamación interpuesta contra la liquidación del IS 2016 derivada del procedimiento de comprobación limitada cuya cuantía en esa materia era de 17.579,44 euros, la liquidación se anula con retroacción por parte del TEAR y, precisamente, esa nulidad le sirve al propio TEAR para justificar que cabe la regularización de los ejercicios 2013 a 2015, por lo que respecta a las bases imponibles negativas.

Los efectos de haber interpuesto dicha reclamación le suponen a la actora que sea procedente la liquidación por importe de 207.875,72 euros de los ejercicios 2013 a 2015. Por lo tanto, nos encontramos ante una "reformatio in peius".

Lo que la Inspección ha pretendido justificar con el acta de rectificación de errores es que la liquidación del IS del ejercicio 2016 era nula. Pero para hacer valer dicha circunstancia tenía a su alcance la posibilidad de haber instado la declaración de lesividad de la misma, como uno de los procedimientos especiales de revisión contenidos en la LGT. En vez de utilizar dicho procedimiento, pretende beneficiarse de los efectos adversos derivados de la reclamación de la actora contra la liquidación provisional practicada en el año 2018, basada en otros fundamentos distintos de la regularización por las bases imponibles negativas.

Cuarto.

El Abogado del Estado se opone a los argumentos y pretensiones de la parte actora.

Alega, en síntesis, en primer lugar la inadmisibilidad del recurso por haberse interpuesto fuera de plazo. La resolución del TEAR se notificó el 18 de junio de 2020 y el recurso se interpuso el día 1 de septiembre de 2020, pero el art. 1.1 del Real Decreto-ley 16/2020 declaró hábiles los días 11 a 31, ambos inclusive, del mes de agosto de 2020, por lo que el plazo de dos meses para interponer el recurso expiraba el día 18 de agosto de 2020, día hábil por ser martes.

En cuanto al fondo, reitera los argumentos de la resolución recurrida y destaca que la liquidación provisional dictada por la Oficina de Gestión en relación con el ejercicio 2016 del IS fue impugnada en la reclamación 28-06527-2018, estimada en parte el 5 de junio de 2020 por el TEAR, que acordó la retroacción de las actuaciones para que se amplíe correctamente el alcance de las mismas y se motiven los ajustes practicados por la Administración. Esto es objeto del P.O. nº 911/2020.

Transcribe a continuación diversas sentencias del Tribunal Supremo que analizan la doctrina de los actos propios, el alcance del art. 140.1 de la LGT y el principio de confianza legítima, señalando que el procedimiento de comprobación limitada no tiene todas las facultades del procedimiento inspector y que, en base a la invocación de tal actuación, no cabe perpetuar situaciones antijurídicas.

Agrega que la vinculación alegada de adverso no puede sostenerse porque el Tribunal Supremo no impide que la Administración tributaria, al apreciarse defectos formales, pueda volver sobre su actuación y, subsanando tales deficiencias, volver sobre el fondo del asunto, si bien tendrá las limitaciones que correspondan por razón de los plazos de los procedimientos tributarios (P.O. nº 911/2020).

Tampoco puede oponerse crítica acerca de la legalidad de la actuación de la Administración referida a los ejercicios 2013 a 2015, que consistió básicamente en regularizar las declaraciones del IS presentadas por la demandante, al no admitirse la compensación de la base imponible generada en 2011.

Y tampoco puede oponerse crítica acerca de la legalidad de la actuación de la AEAT y TEAR en cuanto al ejercicio 2016, ya que constatada por las diferentes actuaciones la inexistencia de bases imponibles a compensar en dicho año, procedía regularizar la situación del obligado tributario en dicho periodo, eliminando el importe de las mismas, dado que, por un lado, no existía propiamente un acto previo y definitivo de reconocimiento de derecho a favor de la demandante, y, por otro, mantener el estado de cosas resultante de la autoliquidación practicada por la demandante habría significado admitir por la Administración una situación que se había demostrado contraria al ordenamiento jurídico-tributario.

Expresa que la demanda no se refiere al principio de regularización íntegra, que sí fue alegado ante el TEAR y abordado por dicho órgano en la resolución aquí recurrida, a la que se remite.

Por último, aduce que la referencia de la actora a la "reformatio in peius" está claramente desenfocada. La prohibición de la reformatio in peius constituye una manifestación del principio de congruencia en el ámbito procesal, y concurre la misma cuando de la tramitación del recurso se deriva un empeoramiento de la situación que para el interesado resulta de la primera resolución, y ello porque tal pronunciamiento dictado tras el recurso, implica una modificación en la situación jurídica del sujeto pasivo perjudicial para el mismo. Por tanto, lo que pretende evitar es que el recurrente pueda ver empeorada su situación por la resolución que se dicte al resolver el recurso por él interpuesto, en relación a la que tenía cuando se dictó la resolución que se recurre.

Y en este caso, hasta llegar a la vía económico-administrativa la parte actora no había interpuesto ningún recurso frente a las sucesivas actuaciones de la AEAT, como se pone de relieve al comprobar los actos impugnados ante el TEARM en los procedimientos 28-06527-2018, 28-08181-2019 y 28-04347-2020, en los que han recaído sendas resoluciones del TEARM de la misma fecha, 5 de junio de 2020, a su vez impugnadas en los PP.OO. 911/2020, 912/2020 y 913/2020.

Por consiguiente, no podría haber nunca vulneración de dicho principio, previsto en el art. 119.3 de la Ley 39/2015, ampliamente elaborado por la STS de 23 de abril de 2012, recurso 2725/2010, entre otras resoluciones judiciales.

Quinto.

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, antes de analizar la cuestión de fondo debe examinarse la causa de inadmisión planteada por el Abogado del Estado, que considera extemporáneo el recurso porque la resolución del TEAR fue notificada a la entidad actora el día 18 de junio de 2020 y el presente recurso se interpuso el 1 de septiembre de 2020, una vez transcurrido el plazo legal de dos meses porque, a juicio de la parte demandada, el art. 1.1 del Real Decreto-ley 16/2020 declaró hábiles los días 11 a 31 de agosto de 2020, de modo que el plazo expiraba el 18 de agosto de 2020.

El art. 69.e) de la Ley de esta Jurisdicción dispone que la sentencia declarará la inadmisibilidad del recurso cuando se hubiera presentado fuera de plazo el escrito inicial, y el art. 46.1 del mismo texto legal establece que el plazo para interponer el recurso contencioso administrativo es de dos meses.

Para resolver esta cuestión hay que recordar que por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, se declaró el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, cuya Disposición Adicional Segunda acordó la suspensión de los plazos procesales y la reanudación de su cómputo en el momento en que perdiera vigencia ese RD o, en su caso, las prórrogas del mismo.

Posteriormente, el Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia, dispuso en su art. 2.1 que los términos y plazos previstos en las leyes procesales que hubieran quedado suspendidos por aplicación de lo establecido en la disposición adicional segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, volverían a computarse desde su inicio a partir del siguiente día hábil a aquel en el que dejase de tener efecto la suspensión.

Y el Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo, prorrogó el estado de alarma declarado por el RD 463/2020 y estableció en su art. 8 que la suspensión de los plazos procesales se alzaba con efectos desde el 4 de junio de 2020.

Es evidente, por ello, que cuando se notificó la resolución del TEAR aquí recurrida (18 de junio de 2020) ya se había alzado la suspensión del plazo para recurrir y, por ello, el plazo de dos meses comenzó a contar en esa misma fecha y su cómputo debe hacerse conforme a las normas de la Ley de esta Jurisdicción, que en su art. 128.2 declara que durante el mes de agosto no correrá el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo.

El Abogado del Estado, no obstante, alega que en 2020 fueron hábiles los días 11 a 31 del mes de agosto para presentar recursos, por así disponerlo el art. 1.1 del antes citado Real Decreto-ley 16/2020.

Sin embargo, el art. 1.1 del Real Decreto-ley 16/2020 no tiene el alcance que le atribuye la parte demandada, ya que declaró hábiles los días 11 a 31 del mes de agosto del año 2020 para todas las actuaciones que, a efectos del art. 183 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, "se declaran urgentes", no estando incluida la interposición de este recurso en esas actuaciones urgentes.

Por tanto, el cómputo del plazo para interponer el presente recurso comenzó el día 18 de junio de 2020 con la notificación de la resolución del TEAR de Madrid y finalizaba (excluido el mes de agosto) el 18 de septiembre de 2020, de modo que no habían transcurrido dos meses cuando se interpuso el recurso el 1 de septiembre de 2020.

Por todo ello, debe desestimarse la causa de inadmisibilidad planteada por el Abogado del Estado.

Sexto.

Sentado lo anterior, con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo es necesario hacer algunas precisiones sobre el objeto de este recurso.

En primer lugar, el escrito de demanda incluye la transcripción de argumentos expuestos por el TEAR de Madrid en diferentes resoluciones, tanto la aquí recurrida como otras que son objeto de otros procedimientos seguidos en esta misma Sección, y puesto que en el encabezamiento y en el suplico del aludido escrito se afirma que el TEAR estimó en parte la reclamación nº 28-04347-2020 -cuando en realidad desestimó esa reclamación-, parece que la actora confunde la resolución recurrida.

Por ello, es necesario determinar con claridad cuáles son los actos dictados por la AEAT y por el TEAR en relación con los ejercicios 2013, 2014, 2015 y 2016 del Impuesto sobre Sociedades, así como los tres procedimientos ordinarios que se tramitan en esta Sección en virtud de los recursos interpuestos por la entidad Bopreci S.L., que son los siguientes:

1.- Resolución del TEAR de Madrid de 5 de junio de 2020, que estimó en parte la reclamación nº 28-06527-2018, deducida por la entidad Bopreci S.L. contra la liquidación provisional de fecha 22 de enero de 2018 practicada por la Oficina de Gestión de María de Molina de la Agencia Tributaria en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016.

Esta resolución acordó retrotraer las actuaciones de comprobación limitada "para que se amplíe correctamente el alcance de las mismas y se motiven los ajustes practicados por la Administración".

La aludida resolución del TEAR fue impugnada ante esta Sección, siendo objeto del P.O. nº 911/2020, en el que se ha dictado sentencia en fecha 12 de enero de 2023, que ha desestimado el recurso.

2.- Resolución del TEAR de Madrid de 5 de junio de 2020, que desestimó la reclamación nº 28-08181-2019, deducida por la entidad Bopreci S.L. contra la liquidación que deriva del acta de disconformidad A02-73010306, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013, 2014 y 2015.

Esta resolución también ha sido impugnada ante esta Sección y es objeto del P.O. nº 912/2020, cuya deliberación ha tenido lugar, al igual que el presente P.O., el día de ayer, 31 de enero de 2023, y ha concluido con la decisión de desestimar el recurso.

3.- Resolución del TEAR de Madrid de 5 de junio de 2020, que desestimó la reclamación nº 28-04347-2020, deducida por Bopreci S.L. contra la liquidación que trae causa del acta de disconformidad A02-73054485, referida al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016.

Esta resolución es objeto del presente P.O. nº 913/2020.

Así las cosas, en esta sentencia solo se puede enjuiciar la legalidad de la única resolución del TEAR que es objeto del presente procedimiento (913/2020), sin que se pueda efectuar ninguna declaración con respecto a las otras dos resoluciones antes reseñadas, pues aunque en la demanda se postula que se resuelvan de manera conjunta los tres recursos, tal acumulación fue desestimada por auto firme dictado en el P.O. 911/2020 en fecha 9 de julio de 2021, de manera que ahora no es posible analizar de nuevo esa pretensión.

Séptimo.

Dicho esto, la actora solicita la anulación de la liquidación recurrida por vulneración del art. 140.1 de la LGT, ya que la existencia de bases impositivas negativas de ejercicios anteriores pendientes de aplicar al inicio del ejercicio 2016 fue admitida por la liquidación provisional de 22 de enero de 2018, que puso fin al procedimiento de comprobación limitada referido al mismo ejercicio (2016) del Impuesto sobre Sociedades.

El art. 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, precepto que regula los efectos de la regularización practicada en el procedimiento de comprobación limitada, dispone esto:

"1. 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."

Sobre el alcance del mencionado art. 140.1 de la Ley General Tributaria se ha pronunciado en diversas ocasiones la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Así, la sentencia de 16 de octubre de 2020 (recurso de casación 3895/2018), que, a su vez, se remite a las sentencias de 22 de septiembre de 2014 (recurso de casación 4336/2012) y 12 de marzo de 2015 (recurso 696/2014), dice en el segundo fundamento jurídico:

"(...) Resulta interesante recordar lo que declaramos en la sentencia de 22 de septiembre de 2014 (RCA 4336/2012), en relación con la interpretación del art. 140 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que aparece incluido dentro de la regulación del procedimiento de comprobación limitada, sentencia que confirmaba la imposibilidad de la Inspección de regularizar elementos tributarios que ya habían sido previamente comprobados por la Administración Tributaria.

Dicha sentencia estableció la siguiente doctrina:

"La cuestión se reduce, por tanto, a la interpretación de este último inciso del artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003. Y en este punto, hemos de precisar ya que compartimos el desenlace que alcanza la Audiencia Nacional en la sentencia objeto de este recurso de casación.

La comprobación limitada, disciplinada en los artículos 136 a 140 de la Ley General Tributaria, es una modalidad de los procedimientos de gestión tributaria [artículo 123.1.e)], para la realización de una de las funciones propias de la misma [artículo 117.1.h)]. Su objetivo radica en comprobar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria (artículo 136.1), mediante (i) el examen de los datos que hayan sido consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones o en los justificantes presentados o que se requieran al efecto, o que estén en poder de la Administración tributaria y pongan de manifiesto la realización del hecho imponible o del presupuesto de una obligación tributaria, o la existencia de elementos de la misma no declarados o distintos de los declarados; (ii) el examen de los registros y demás documentos exigidos por la normativa tributaria y de cualquier otro libro, registro o documento de carácter oficial (excepto la contabilidad mercantil), así como de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos; y (iii) requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentran obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes (artículo 136.2).

Iniciado y tramitado el procedimiento de comprobación limitada (con arreglo a lo dispuesto en los artículos 137 y 138, respectivamente), puede concluir por resolución expresa, caducidad o el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada (artículo 139.1). Si termina por resolución expresa, ésta debe contener, al menos, (i) la obligación tributaria o los elementos de la misma y el ámbito temporal objeto de comprobación; (ii) la especificación de las concretas actuaciones realizadas; (iii) la relación de hechos y fundamentos de derecho que la motiven, y la liquidación provisional o, en su caso, la manifestación de que no procede realizar regularización alguna como consecuencia de la comprobación (artículo 139.2).

A la vista de esta disciplina alcanza todo su sentido la prohibición contenida en el artículo 140.1, vedando 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 dicha resolución".

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 artículos 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. Este concepto, el de "actuaciones distintas", sólo puede ser integrado atendiendo a la propia disciplina del procedimiento de comprobación limitada, en el que se trata de comprobar hechos y elementos de la obligación tributaria mediante, en lo que ahora interesa, el examen de los datos proporcionados por los obligados tributarios y de los que se encuentran en poder de la Administración. Es decir, el objeto son "los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" y el medio es el "examen de los datos" consignados por los obligados o a disposición de la Administración. Siendo así, lleva toda la razón la Sala de instancia cuando, en el segundo fundamento jurídico de su sentencia (antepenúltimo párrafo), afirma que el ámbito de la comprobación limitada se ha de predicar del "concepto impositivo" que determina la práctica de una "liquidación provisional".

Y, en efecto, como los propios jueces a quo subrayan, haría padecer la seguridad jurídica proclamada por nuestra Constitución al más alto nivel (artículo 9.3) que, realizada una comprobación limitada de un determinado elemento de la obligación tributaria (v.gr.: la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios), pese a tener a su disposición todos los datos precisos (por haberlos suministrado el obligado o por contar ya con ellos), la Administración se concentre a su albur sólo en alguno de ellos, aprobando la oportuna liquidación provisional, para más adelante regularizar y liquidar de nuevo atendiendo al mismo elemento de la obligación tributaria, pero analizando datos a los que no atendió cuando debía, pese a poder hacerlo por disponer ya de ellos.

Carece de relevancia a estos efectos el alegato del abogado del Estado que pone el acento en el hecho de que la comprobación limitada realizada inicialmente en relación con los ejercicios 2003 y 2004 fue llevada a cabo por los órganos de gestión, mientras que la actuación posterior, de la que derivaron los actos anulados por la sentencia recurrida, se practicó por la Inspección de los Tributos, pues, por definición, la comprobación limitada es un procedimiento desarrollado por y ante los órganos de gestión mientras que el de inspección es competencia propia de aquélla, sin que el artículo 140.1, al impedir una posterior regularización, discrimine entre los órganos de gestión y de inspección, refiriéndose sin más a la Administración tributaria.

Téngase en cuenta, además, que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación [sentencias de 26 de enero de 2012 (casación 5631/08, FJ 3º) y 10 de diciembre de 2012 (casación 1915/11 , FJ 3º)]. Esta ratio decidendi está también presente en la sentencia de 28 de noviembre de 2013 (casación 6329/11 , FJ 3º), en la que la legitimidad de las ulteriores actuaciones de inspección se sustentó en que afectaron a elementos y datos que no habían sido objeto de un previo procedimiento de comprobación limitada".

Esta doctrina se ha visto ratificada y confirmada por sentencias posteriores, entre otras, de 12 de marzo de 2015 (RCA 696/2014), que sostiene:

"Esta interpretación además concuerda con la actual regulación del procedimiento de comprobación limitada, que contempla los artículos 137 y siguientes de la Ley General Tributaria , 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, hay que entender que la intervención de la Inspección en casos como el litigioso sólo es posible antes de la resolución expresa, si se inicia un procedimiento de comprobación de efectos de la práctica de la liquidación definitiva, pero no una vez emitida por el órgano de gestión". (FJ 3º)

Y también en la sentencia 3 de febrero de 2016 (RCA 4140/2014), que avala la fundamentación de la sentencia recurrida y 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.

Declara la STS de 15 de junio de 2017 (RCA 3502/2015) que el Tribunal Supremo en la interpretación del citado art. 140.1, sostiene que "para el supuesto que desde un primer momento, la totalidad de los datos sobre la declaración, en el presente caso del Impuesto sobre sucesiones, 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. (...)"

Y en virtud de esos argumentos, la sentencia del TS de 16 de octubre de 2020 da respuesta en su fundamento jurídico tercero a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión, en los siguientes términos:

"Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

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

La respuesta a dicha cuestión debe ser que, interpretando el artículo 140.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, 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."

Los argumentos expuestos han sido reiterados por el Tribunal Supremo en las sentencias de fechas 26 de noviembre de 2020 (recurso de casación nº 1072/2019) y 4 de marzo de 2021 (recurso de casación nº 3906/2019).

Octavo.

La doctrina transcrita pone de relieve que la Administración tributaria no puede efectuar una nueva regularización respecto del hecho imponible ya regularizado a través de la resolución dictada en un previo procedimiento de comprobación limitada.

Pero conforme al art. 140.1 de la LGT, esa limitación no es aplicable cuando "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".

Pues bien, los datos que deben ser considerados para resolver la cuestión debatida son los siguientes:

1.- La Inspección practicó liquidación a la entidad actora, notificada el 7 de julio de 2017, en la cual, tras regularizar los ejercicios 2011 y 2012 del IS, se declaró que no quedaban bases imponibles negativas pendientes de compensar en ejercicios posteriores.

2.- El 21 de diciembre de 2017, la Oficina de Gestión de la Administración de María de Molina de la AEAT inició un procedimiento de comprobación limitada a la actora en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, que finalizó con liquidación provisional notificada el 22 de enero de 2018 que fijó en 144.522,08 euros el importe de las bases imponibles negativas provenientes de periodos anteriores pendientes de compensar en periodos futuros, lo que supuso minorar en 17.579,44 euros el saldo declarado.

3.- El 12 de julio de 2018 la Inspección inició actuaciones de comprobación de alcance parcial en relación con los ejercicios 2013 a 2016 del Impuesto sobre Sociedades, limitadas a comprobar la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que fueron regularizadas por la Inspección.

En el curso de tales actuaciones, con fecha 6 de febrero de 2019 fue incoada acta de disconformidad A02-73010306 relativa a los ejercicios 2013, 2014 y 2015, en la que se puso de manifiesto que en relación con el ejercicio 2016 se había realizado una comprobación limitada por la oficina de gestión tributaria que había concluido con liquidación notificada en fecha 22 de enero de 2018, por lo que no procedía regularizar dicho ejercicio en ese procedimiento inspector.

En consecuencia, en fecha 22 de abril de 2019 se dictó acuerdo de liquidación derivado del acta A02-73010306, en el que, como consecuencia de la liquidación relativa a los ejercicios 2011 y 2012, se declaró que al inicio del ejercicio 2013 no existían bases imponibles negativas pendientes de compensar, por lo que se eliminó la compensación realizada por el obligado tributario en sus autoliquidaciones de los periodos 2013, 2014 y 2015, no existiendo al final del año 2015 bases imponibles negativas pendientes de aplicar en ejercicios futuros.

4.- En desarrollo de las mismas actuaciones de comprobación iniciadas el 12 de julio de 2018, la Inspección procedió a incoar en fecha 23 de mayo de 2019 acta de disconformidad A02-73054485 con respecto al ejercicio 2016 del Impuesto sobre Sociedades, en cuya propuesta se trasladaron los importes acordados por el órgano de gestión en la previa liquidación provisional notificada el 22 de enero de 2018, proponiendo una liquidación sin deuda tributaria.

El 21 de noviembre de 2019 la Oficina Técnica dictó acuerdo de rectificación de la propuesta de regularización contenida en el acta A02-73054485 por entender que en ella se había efectuado una errónea interpretación y aplicación del efecto preclusivo del ar. 140.1 LGT en relación a la comprobación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. En concreto, en el citado acuerdo de rectificación se dice esto:

"(...) En el presente caso se acuerda la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido una indebida aplicación de las normas jurídicas, en concreto una errónea interpretación y aplicación del efecto preclusivo del artículo 140.1 de la LGT .

Dicho efecto preclusivo no es aplicable al caso que nos ocupa puesto que en la comprobación limitada efectuada por los Órganos de Gestión a través del procedimiento iniciado en fecha 21/12/2011, se obvió el hecho de que existía un previa comprobación inspectora en relación al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2011 y 2012 en cuya regularización se eliminaron todas las bases imponibles negativas correspondientes a 2011, hecho que evidentemente afectaba a la comprobación limitada pero que los órganos de Gestión no tuvieron en cuenta, por lo que su liquidación provisional, en el que se aprecia un error en la apreciación de los hechos, en ningún caso puede validar unas bases imponibles negativas del ejercicio 2011 cuando dichas bases ya no existían. El acuerdo de liquidación en el que se regularizan las bases imponibles del 2011 eliminando todo su saldo fue notificado el 07/07/2017, meses antes del inicio de la comprobación limitada en fecha 21/12/2017.

En conclusión, y en base a lo anteriormente indicado, esta Oficina Técnica considera que procede rectificar la propuesta contenida en el acta A02-73054485 dado que al inicio del ejercicio 2016 es un hecho comprobado que no existían bases imponibles negativas con origen en ejercicios anteriores, concretamente del 2011, puesto que ya habían sido eliminadas en la comprobación inspectora cuyo acuerdo de liquidación se notificó al obligado tributario el 07/07/2017 a la que se ha venido haciendo referencia. Por otra parte, en el acuerdo de liquidación notificado en fecha 24/04/2019 en relación a los ejercicios 2013 a 2015, también quedó constatado que a final del ejercicio 2015 el saldo de las bases imponibles pendientes de aplicación para ejercicios futuros era de cero euros.

Por lo tanto, de los hechos y fundamentos de derecho anteriormente expuestos, esta Oficina Técnica considera que resultan los siguientes datos comprobados en lo relativo a las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores:

(...)

En consecuencia, aplicando correctamente las bases imponibles negativas de las que dispone el obligado tributario, que en el caso que nos ocupa son de cero euros como ya se ha expuesto, resulta una base imponible comprobada en el ejercicio 2016 de 18.698,40 euros (...)"

Por ello, en el indicado acuerdo de rectificación se hizo una nueva propuesta de regularización con una cuota a ingresar de 105,43 euros.

Este acuerdo de rectificación fue notificado el mismo día 21 de noviembre de 2019 al obligado tributario, que presentó alegaciones en fecha 13 de diciembre del mismo año, dictándose en fecha 8 de enero de 2020 el acuerdo de liquidación aquí recurrido, que en sus páginas 40 y 41 dice esto:

"Al respecto cabe indicar que la modificación de las bases imponibles negativas realizadas por los Órganos de Gestión a las que alude, resultaron de una comprobación meramente formal de unos datos consignados por el propio obligado tributario en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016 subsanando las discrepancias detectadas al compararlos con los datos declarados por el propio obligado tributario en su autoliquidación del ejercicio 2015.

En efecto, en la comprobación limitada los Órganos de Gestión se limitaron a comparar y contrastar los datos declarados por el obligado tributario en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2016 en relación a las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores con el saldo declarado por el propio obligado tributario en su autoliquidación del ejercicio 2015, detectando una discrepancia en los importes declarados procediendo simplemente a corregir dicha discrepancia.

El obligado tributario en su autoliquidación del Impuesto sobre sociedades de 2015 había compensado unas bases imponibles negativas de ejercicios anteriores por importe de 17.579,44 euros declarado un saldo de bases imponibles negativas pendientes de aplicación en periodos futuros de 144.943,80 euros. Sin embargo, en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016 declaró un saldo inicial de bases imponibles negativas al inicio del ejercicio de 162.523,24 euros, en lugar de 144.943,80 euros que era el saldo que resultaba después de aplicar en 2015 los 17.579,44 euros, por eso en la liquidación provisional dictada por Gestión se disminuyó el saldo declarado en 17.579,44 euros (162.523,24 euros menos 144.943,80 euros).

Por lo tanto, Gestión Tributaria no entró a comprobar la procedencia de las bases imponibles, ni la existencia de una regularización previa realizada por la Inspección respecto del ejercicio 2011 en el que se eliminaban de forma inequívoca y motivada las bases imponibles negativas resultando un saldo de cero euros. Simplemente corrigió los importes declarados en la autoliquidación del 2016 en concepto de bases imponibles negativas pendientes de compensar al inicio del ejercicio, y a eso se debió la modificación a la que alude el obligado tributario."

Lo expuesto evidencia que el reseñado acuerdo de rectificación ha cumplido los requisitos que exige el art. 188 del Real Decreto 1065/2007, que aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria. Este precepto regula la tramitación de las actas de disconformidad y en su apartado 3 dice:

"3. Una vez recibidas las alegaciones formuladas por el obligado tributario o concluido el plazo para su presentación, el órgano competente para liquidar, a la vista del acta, del informe y de las alegaciones en su caso presentadas, dictará el acto administrativo que corresponda que deberá ser notificado.

Si el órgano competente para liquidar acordase la rectificación de la propuesta contenida en el acta por considerar que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y dicha rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, notificará el acuerdo de rectificación para que en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, efectúe alegaciones y manifieste su conformidad o disconformidad con la nueva propuesta formulada en el acuerdo de rectificación. Transcurrido dicho plazo se dictará la liquidación que corresponda, que deberá ser notificada."

Noveno.

Los datos y circunstancias señalados ponen de manifiesto que la liquidación provisional practicada por el órgano de gestión de la Agencia Tributaria en enero de 2018 se limitó a ajustar el importe de las bases imponibles negativas declaradas por la entidad actora en su autoliquidación del ejercicio 2016 al importe que había consignado en su autoliquidación del ejercicio 2015 como pendiente de aplicación en periodos futuros.

La AEAT no tuvo a su disposición en ese procedimiento de comprobación limitada la liquidación referida a los ejercicios 2011 y 2012 que había eliminado dichas bases imponibles negativas. El obligado tributario no comunicó al órgano de gestión la existencia de esa anterior liquidación y, además, mostró su conformidad con la cuantía de las bases imponibles negativas provenientes de periodos anteriores y pendientes de compensación que fijó dicho órgano de gestión en la liquidación provisional del ejercicio 2016 (144.522,08 euros).

La existencia y cuantía de las bases imponibles negativas pendientes de compensación al finalizar el año 2015 no fue comprobada -ni podía serlo- por el órgano de gestión porque no era el objeto del procedimiento (limitado al ejercicio 2016) y, además, lo que resulta definitivo, porque el art. 25.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004 dispone que la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda el obligado tributario debe acreditarse con la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron. Y el examen de la contabilidad es una actuación que no puede realizar la Administración en el procedimiento de comprobación limitada por impedirlo el art. 136.2.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria.

La inexistencia de bases negativas pendientes de compensar al finalizar el ejercicio 2015 se puso de manifiesto en las actuaciones inspectoras iniciadas el 12 de julio de 2018 (después de que el órgano de gestión practicase la liquidación en fecha 22 de enero de 2018), que finalizaron con la liquidación de fecha 22 de abril de 2019, relativa a los ejercicios 2013 a 2015 del Impuesto sobre Sociedades, en la que se declaró que tanto al inicio del año 2013 como a la conclusión del año 2015 no existían bases negativas pendientes de compensar en periodos futuros.

Esta circunstancia determinó que la liquidación aquí recurrida, practicada el 8 de enero de 2020, eliminase las bases negativas procedentes de periodos anteriores y pendientes de compensar declaradas por la entidad actora en el ejercicio 2016, decisión que no vulnera el art. 140.1 de la Ley General Tributaria porque, como ya se ha dicho, ese precepto legal no prohíbe realizar una nueva regularización cuando en un procedimiento posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución que puso fin al anterior procedimiento de comprobación limitada.

Por otro lado, el hecho de que no sea firme la liquidación de los ejercicios 2013, 2014 y 2015 (ni, en su caso, la de los ejercicios 2011 y 2012), no afecta a la conclusión antes expuesta por ser de aplicación los principios de ejecutividad y de eficacia previstos en los arts. 38 y 39 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre (principios que antes estaban establecidos en los arts. 56 y 57.1 de la Ley 30/1992).

En efecto, el art. 38 de la reseñada Ley 39/2015 dispone: "Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley". Y el art. 39.1 del mismo texto legal establece: "Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa".

Así pues, las mencionadas liquidaciones tienen fuerza ejecutiva y producen plenos efectos desde la fecha en que se notificaron al obligado tributario, de manera que la declaración de inexistencia de bases imponibles negativas pendientes de aplicación se proyecta sobre el ejercicio 2016, sin perjuicio de las consecuencias que se pudieran derivar en el caso de que las aludidas liquidaciones fuesen anuladas por sentencia firme, cuestión que excede del ámbito de este recurso.

Aparte de esto, la liquidación ahora impugnada no vulnera el principio que prohíbe la reformatio in peius, ya que la Administración tributaria se ha limitado a trasladar a dicha liquidación las consecuencias que se derivan de la liquidación de los ejercicios 2013 a 2015, eliminando por ello las bases negativas declaradas por el obligado tributario, que eran inexistentes. Por tanto, la Agencia Tributaria tampoco tenía que seguir ningún procedimiento especial de revisión para dejar sin efecto la liquidación provisional dictada por el órgano de gestión.

Décimo.

Por otro lado, la pretensión de la parte actora tampoco encuentra apoyo en la doctrina de los actos propios ni en el principio de confianza legítima.

En relación con la doctrina de los actos propios, la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo expresa lo siguiente en la sentencia de fecha 15 de enero de 2015 (recurso de casación nº 1370/2013):

"Sobre la cuestión nuclear que centra el debate, la vinculación de futuro de la Administración por sus propios actos en el ámbito tributario, este Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones, valga por todas la sentencia de 4 de noviembre de 2013 (RC 3262/2012), que si bien se refiere a un caso de calificación jurídica, respecto de la doctrina que sienta no existe inconveniente para extenderla al caso de actuaciones de la Administración tributaria en cuanto delimitan los elementos fácticos determinantes de la aplicación de la figura impositiva, en tanto que los principios tenidos en cuenta son de plena aplicación en general a cualquier actuación administrativa determinante de las consecuencias que la misma tiene de futuro y respecto de otra actuación administrativa relacionada con la primera. En dicha ocasión dijimos que:

"(...) la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (artículo 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11 , FJ 7º)".

En cuanto al principio de confianza legítima, la Sala Tercera, Sección Cuarta, del Tribunal Supremo ha declarado en la sentencia de fecha 22 de febrero de 2016, dictada en el recurso de casación nº 4048/2013:

"(...) la Administración no puede adoptar decisiones que contravengan las perspectivas y esperanzas fundadas en las propias decisiones anteriores de la Administración. Cuando se confía en la estabilidad de su criterio, evidenciado en múltiples actos anteriores en un mismo sentido, que lleva al administrado a adoptar determinadas decisiones, se genera una confianza basada en la coherencia del comportamiento administrativo, que no puede defraudarse mediante una actuación sorprendente. (...).

Conviene tener en cuenta que confianza legítima requiere, en definitiva, de la concurrencia de tres requisitos esenciales. A saber, que se base en signos innegables y externos (1); que las esperanzas generadas en el administrado han de ser legítimas (2); y que la conducta final de la Administración resulte contradictoria con los actos anteriores, sea sorprendente e incoherente (3). (...).

Recordemos que, respecto de la confianza legítima, venimos declarando de modo reiterado, por todas, Sentencia de 22 de diciembre de 2010 (recurso contencioso-administrativo núm. 257/2009), que <<el principio de la buena fe protege la confianza legítima que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que el principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes "venire contra factum proprium">>".

Además, la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de junio de 2013 (recurso nº 1461/2012) afirma en relación con el principio de confianza legítima:

"Este principio no puede invocarse, sin embargo, para legitimar actuaciones de la Administración, de carácter reglado, que se revelen contrarias al ordenamiento jurídico, o que resulten contradictorias con el fin o interés público tutelado por una norma jurídica, pues de ningún modo puede validar una conducta arbitraria de la Administración que suponga el reconocimiento de derechos o facultades contrarios al principio de legalidad."

Así las cosas, antes de practicarse la liquidación aquí recurrida la AEAT no había dictado ningún acuerdo que reconociese la existencia de bases imponible negativas pendientes de compensación al concluir el ejercicio 2015, ya que, como hemos dicho con anterioridad, la liquidación provisional del órgano gestor no se pronunció sobre la existencia y cuantía de tales bases por exceder del objeto del procedimiento de comprobación limitada, de manera que no existía un acto propio de la Administración tributaria que le vinculase para el futuro en ese aspecto, ni había generado esperanzas en el administrado de que iba a resolver la cuestión controvertida en un determinado sentido.

Por último, en la demanda nada se alega con respecto a la regularización íntegra planteada en vía económico-administrativa y resuelta por el TEAR en la resolución recurrida, debiendo confirmarse también en este punto dicha resolución por ser ajustados a Derecho los razonamientos que contiene.

En atención a las razones expuestas, procede desestimar el presente recurso y confirmar la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho.

UNDÉCIMO.- De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del reseñado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cantidad máxima por todos los conceptos 1.000 euros más el IVA si resultara procedente, sin perjuicio de las costas que se hayan podido imponer a lo largo del procedimiento.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Desestimamos el recurso interpuesto por la representación de la entidad BOPRECI, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 5 de junio de 2020, que desestimó la reclamación nº 28- 04347-2020 deducida contra el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente con el límite establecido en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0913-20 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0913-20 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

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.