

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094571

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de septiembre de 2024

Sala Primera

Recl. n.º 1436/2023

#### SUMARIO:

**Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Devoluciones. Prescripción del derecho a solicitar devoluciones. Cómputo. Dies a quo (inicio).** El dies a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de los ingresos indebidos que eso supone en quien computó unos ingresos que no eran tales, es la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra que aquella en la que la Administración -al regularizar el gasto del otro contribuyente- efectúa una calificación incompatible con la condición del ingreso afectado como debido, y ello es conocido por quien (indebidamente) computó esos ingresos correlativos. **(Criterio 1 de 1).**

#### PRECEPTOS:

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana de 12 de enero de 2023 recaída en los expedientes acumulados, tramitados con referencias 46-07213-2021 y 46-07248-2021, relativos a las reclamaciones interpuestas contra la desestimación de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2006 y 2007 presentadas por la entidad interesada.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 02/03/2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 02/03/2023 contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana identificada en el encabezamiento.

Se describen a continuación los hitos más importantes del expediente.

##### Segundo.

La reclamante (**XZ**) presentó ante la AEAT escrito con fecha 9 de marzo de 2021 por el que se solicitaba la rectificación de sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2006 a 2007, exponiendo que:

- Durante los ejercicios 2006 y 2007 emitió determinadas facturas a su, en aquellos años, sociedad íntegramente participada, **TW**, S.L (en adelante, **TW**) por un importe total de 3.373.875,15 euros (1.664.397,46 euros en el ejercicio 2006 y 1.709.477,69 euros en el ejercicio 2007), en concepto de servicios de apoyo a la gestión e intereses derivados de un préstamo concedido a su filial. Lógicamente, fueron ingresos que integró en sus BI del IS de esos ejercicios.

- Por la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y fruto de un procedimiento inspector desarrollado al efecto, se dictó acuerdo de liquidación, de fecha 22 de julio de 2011, relativo al IS de los ejercicios 2006 y 2007 a cargo de **TW** en el que se concluyó, entre otras cuestiones, que no eran gastos deducibles:

a) los gastos por servicios de apoyo a la gestión recibidos de **XZ** por importe de 1.632.311,61 euros en el ejercicio 2006 y 1.687.104 euros en el ejercicio 2007, porque la documentación aportada no era suficiente para justificar la realización de los mismos.

b) el gasto por intereses derivados de un préstamo concedido por **XZ** por importe de 32.085,85 euros en el ejercicio 2006 y 22.373,69 en el ejercicio 2007, por calificar dicho préstamo como un crédito comercial no susceptible de devengar intereses.

- Dicha liquidación fue objeto de impugnación, en vía económico administrativa, de donde resultó su confirmación en cuanto a esos ajustes y, posteriormente, en vía contencioso administrativa, recurso nº .../2016, tramitado ante la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. La Audiencia Nacional, en su Sentencia de ... de 2017 confirmó, también la regularización practicada en lo que se refería a esos ajustes, pero señaló lo siguiente: *"este ajuste bilateral debe solicitarlo de Hacienda la entidad que obtuvo el ingreso, acreditando los extremos correspondientes, pero dicha entidad no es aquí actora, ni resulta acreditado que tal ajuste haya sido solicitado de la Hacienda"*.

- **TW** presentó, contra esa Sentencia de la Audiencia Nacional, recurso de casación ante el Tribunal Supremo, que fue admitido y tramitado con el nº .../2018, en el que se fijó como cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia la siguiente:

*"Discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración"*.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de ... de 2019, resolvió el recurso en los términos siguientes:

*"A la pregunta formulada por la Sección Primera, discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración, ha de responderse afirmativamente, ha de efectuar una regulación completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto"*.

No obstante, dicho Tribunal desestima el recurso promovido por **TW**, confirmando la SAN impugnada, por considerar que la recurrente debió solicitar la presencia de **XZ** en el procedimiento, confirmando la sentencia recurrida *"cuando sostiene que en todo caso corresponde a la entidad supuestamente perjudicada alegar dicha inacción procedimental, si entiende que le causó indefensión"*.

En base a todo ello, **XZ** concluye que, al objeto de que esta Administración efectúe la regularización completa y bilateral de la situación tributaria de la que habla la jurisprudencia en el fallo referido, es procedente solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones del IS (Modelo 200) de los ejercicios 2006 y 2007, al objeto de excluir, del resultado contable de dichos ejercicios, los ingresos correlativos a los gastos regularizados a **TW**, resultando, de ello, la procedencia de la devolución de los ingresos indebidos realizados.

### Tercero.

Por la Unidad Regional de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se desestimó la solicitud de rectificación formulada porque, habiendo transcurrido más de cuatro años entre la fecha de notificación del acuerdo dictado por la Inspección a cargo de **TW** (el 28 de julio de 2011), en el que se regularizó la situación tributaria de esa entidad - del que resultaría el derecho de la entidad a la rectificación - y la solicitud de rectificación (el 9 de marzo de 2021), ha de entenderse prescrito el derecho de **XZ** a solicitar la rectificación y devolución en cuanto a su IS de 2006 y 2007.

Dicha resolución fue puesta a disposición de la interesada en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas habiendo accedido a su contenido con fecha 27 de julio de 2021, según certificación que consta en el expediente.

### Cuarto.

Disconforme con la referida resolución, el obligado interpuso, en fecha de 20 de agosto de 2021, reclamación económico administrativa ante el TEAR de la Comunidad Valenciana, el cual la resolvió acumuladamente en fecha de 12 de enero de 2023 estimando las impugnaciones y anulando los acuerdos impugnados.

A estos efectos, la resolución del TEAR entiende que según la jurisprudencia del TS - se cita la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 741/2020, de 11 de junio de 2020 (rec. Casación 3887/2017) - la fecha determinante para computar el plazo de prescripción en un caso como este sería el momento en que **XZ**, SL tuvo conocimiento de la liquidación administrativa practicada a **TW**, pero que, dado que dicha fecha no ha sido acreditada por ninguna de las partes, es la AEAT la que tiene que soportar las consecuencias (desfavorables) derivadas de dicha falta de prueba, dado que es ella quién invoca la prescripción, y así señala:

"...la Administración considera como fecha determinante para solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas, la notificación de la liquidación a la entidad "TW, S.L." que fue cuando la Administración calificó los gastos controvertidos como fiscalmente no deducibles, circunstancia que permite a la entidad "XZ, S.L.", entidad que poseía en los años comprobados el 100% del capital de la citada sociedad, instar la rectificación de sus autoliquidaciones sobre la base de dicha calificación administrativa.

Por su parte, la reclamante entiende como fecha determinante para el cómputo del plazo de prescripción cuando la regularización practicada a la entidad "TW, S.L." fue firme, lo que se corresponde, con la fecha de la Sentencia núm. .../2019, de ... de 2019, de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (rec. casación núm. .../2018).

A juicio de este Tribunal, en este caso, la fecha determinante para computar el plazo de prescripción es el momento en que la interesada tuvo conocimiento de la liquidación administrativa practicada a la entidad "TW, S.L." dado que, a partir de dicho momento, pudo solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por entender que dicha actuación administrativa afectaba a sus derechos.

Pues bien, ninguna de las partes, ni la Administración, ni la interesada, hacen referencia al momento concreto en que "XZ, S.L." tuvo conocimiento de la actuación administrativa que motiva la rectificación instada, por lo que debe atribuirse a la Administración las consecuencias desfavorables de dicha falta de prueba dado que es la parte que invoca la prescripción.

Por ello, no puede confirmarse que al tiempo de presentar la interesada su solicitud de rectificación había transcurrido el plazo de prescripción y debe estimarse la reclamación para que la Administración gestora resuelva sobre el fondo de la solicitud instada por la entidad.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados."

## Quinto.

Notificada dicha resolución a la entidad reclamante el día 6 de febrero de 2023, en fecha 2 de marzo de 2023 se interpuso, contra la misma, el presente recurso de alzada, mediante escrito en que se vierten unas alegaciones que, en síntesis, pueden concretarse en que:

- El día a quo del plazo de prescripción para la solicitud de devolución del ingreso indebido debe situarse en la fecha de firmeza de la regularización tributaria practicada a TW, esto es, en la fecha en que adquirió firmeza la sentencia del TS que resolvió el expediente.
- También produce la interrupción del plazo de prescripción del derecho a solicitar la rectificación de su autoliquidación los recursos interpuestos por TW frente a la regularización tributaria.
- Se produce una vulneración del principio de buena administración si no se admite la rectificación pretendida, y, con ello, existía un enriquecimiento injusto que debe evitarse.

## 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:  
La conformidad a derecho o no de la resolución del TEAR impugnada.

### Tercero.

El reclamante señala que aunque la resolución del TEAR sea estimatoria no es firme por lo que interpone recurso de alzada en defensa de que se estimen el resto de los motivos alegados en la primera instancia, siendo el

principal que el día a quo del plazo de prescripción para la solicitud de devolución del ingreso indebido debe situarse en la fecha de firmeza de la regularización tributaria practicada, en este caso, a **TW**.

Pues bien, en relación con la cuestión controvertida hay que empezar señalando que el artículo 126.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT) establece en relación con la solicitud de rectificación de autoliquidación que:

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

En cuanto a los plazos de prescripción del derecho a solicitar la devolución de un ingreso indebido el artículo 66 c) de la LGT establece:

*" Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos :*

*(...)*

*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 .*

En cuanto al cómputo de dicho plazo el artículo 67 de la LGT establece:

*"1. El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley conforme a las siguientes reglas:*

*(...)*

*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.*

*En el supuesto de tributos que graven una misma operación y que sean incompatibles entre sí, el plazo de prescripción para solicitar la devolución del ingreso indebido del tributo improcedente comenzará a contarse desde la resolución del órgano específicamente previsto para dirimir cuál es el tributo procedente."*

En interpretación del referido artículo la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 741/2020, de 11 de junio de 2020 (rec. Casación 3887/2017), que cita el TEAR en su resolución, señala:

*"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 aquélla 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 dies 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 dies 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 conexa, 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."

Por tanto, es claro a juicio de este TEAC, que, como ha señalado el TEAR, según el Tribunal Supremo, en este tipo de casos, en los que existe una relación bilateral que determinó el cómputo de ingresos en una de las partes y, correlativamente, el registro de gastos en la otra, habiendo sido ésta parte objeto de regularización por la Inspección resultando la improcedencia de tal deducibilidad, el dies a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de los ingresos indebidos que eso supone en quien computó unos ingresos que no eran tales, es la fecha en la que se constata que el ingreso en cuestión ostenta ese carácter (indebido), que no es otra - en casos como el presente y en el que se refiere la sentencia- que aquella en la que la Administración -al regularizar el gasto del otro contribuyente- efectúa una calificación incompatible con la condición del ingreso afectado como debido, y ello es conocido por quien (indebidamente) computó esos ingresos correlativos.

El ingreso sólo es indebido cuando el contribuyente afectado, en este caso **XZ**, **SL**, conoce el contenido de una regularización (a otro, en este caso **TW**) que, es cierto, no le ha sido trasladada como el principio de buena administración exigiría, y, por tanto, como señala el TEAR, no puede ser sino hasta el momento en que **XZ**, **SL** conoció esa circunstancia y, por ello, tuvo conocimiento de la circunstancia pudiendo solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por entender que aquellas perjudicaban sus intereses legítimos, cuando debe situarse el "dies a quo" del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos computados por los servicios (aparentemente) prestados a **TW**, y no el momento en que la liquidación dictada a **TW** adquiere firmeza, como alega el obligado.

Ahora bien, como también acertadamente señala el TEAR, como dicho momento no ha sido acreditado, en este caso, por la AEAT, es ella quien tiene soportar las consecuencias desfavorables de dicha falta de prueba dado que es la parte que invoca la prescripción que, por tanto, no puede quedar confirmada.

Se desestima por tanto la alegación del obligado sobre el dies a quo del plazo de prescripción para solicitar la devolución de ingresos indebidos, sin que sea necesario entrar a analizar el resto de alegaciones de éste, ya que la resolución estimatoria del TEAR que anulaba la prescripción esgrimida por la AEAT y obligaba a ésta a pronunciarse sobre el fondo de la rectificación instada, no ha sido impugnada en alzada por el Director de Departamento de Inspección.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

## **ACUERDA**

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.