

| | | |
|--------------------|--|------------------------|
| TRIBUTACIÓN | DECLARACIÓN DE LESIVIDAD Y APLICACIÓN DE DEDUCCIONES EN EL CASO DE SEPARACIÓN DE LA SOCIEDAD DEL GRUPO FISCAL | Núm. 6/2005 |
|--------------------|--|------------------------|



MIGUEL WERT ORTEGA

Inspector de Hacienda del Estado

(Comentario a la Sentencia de la AN de 30 de junio de 2004, rec. núm. 933/2001) *

La sentencia de la Audiencia Nacional (AN) que vamos a comentar, de fecha 30 de junio de 2004, resulta especialmente interesante por el rigor y profundidad con los que se enfrenta a un complicado supuesto en el que se plantean fundamentalmente dos cuestiones: los requisitos para que un acto administrativo pueda ser revisado a instancia de la propia Administración mediante la declaración de lesividad seguida de la impugnación en la vía contencioso-administrativa y la aplicación o compensación de las deducciones pendientes en el Impuesto sobre Sociedades (IS) en los casos de separación de una sociedad del grupo fiscal al que pertenecía. Respecto a la primera cuestión, la sentencia desgana pormenorizadamente los requerimientos, tanto de carácter procedimental como los de tipo material que deben concurrir en el acto, exigidos para utilizar la declaración de lesividad con el propósito de conseguir la anulación del acto. En cuanto a la segunda, sin embargo, como veremos más adelante, la sentencia no llega a formular todas las conclusiones, no llega a resolver la totalidad de cuestiones que plantea la delimitación de las deducciones pendientes a que tiene derecho la entidad separada del grupo, sino simplemente enuncia el problema y pospone su solución a la resolución de otro proceso que se sustancia en la misma AN.

Previamente al examen de los criterios y fundamentos del Tribunal sobre esas cuestiones conviene hacer una breve descripción del supuesto fáctico sobre el que versa la sentencia. En síntesis, los hechos que se enjuician son los siguientes: una sociedad que hasta el año 1996 pertenecía a la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI) y estaba encuadrada en su grupo fiscal pasa en 1997 a pertenecer e integrarse en otra sociedad y, por tanto, a partir de ese año deja de tributar dentro del grupo de la SEPI. Hasta 1996 la sociedad transmitida había generado unas deducciones por inversiones que no habían podido ser aplicadas por la SEPI por insuficiencia de cuota. Esas deducciones pendientes, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley 43/1995, del IS, correspondían a la sociedad que se separa y podría, en principio, aplicarlas en sus declaraciones futuras la sociedad sucesora en la que se integra. En julio del año 2000 la Inspección incoa un acta a la

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 261, diciembre 2004.

sociedad sucesora con la conformidad de la misma en la que se aplican las deducciones que tenía la separada pendientes de aplicar en las declaraciones del grupo SEPI. En diciembre del mismo año 2000 se incoa un acta a la SEPI referida al año 1996, ejercicio en el que todavía tributaba dentro del grupo la sociedad a la que nos referimos. La SEPI había declarado una base de cero pesetas y al no existir cuota no había podido aplicar las deducciones que tenía derecho la sociedad separada. Sin embargo, como resultado de la comprobación se fijó una base positiva y una cuota íntegra positiva, pero se aplicaron las deducciones que tenían pendientes las sociedades del grupo, entre ellas las de la separada, de manera que se consumen la totalidad de las deducciones pendientes de las sociedades que lo integraban. De estas dos actuaciones resulta una incompatibilidad evidente, pues se están deduciendo en las dos sociedades las mismas deducciones, lo cual es obviamente contrario a derecho, en perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública. Ahora bien, las dos actas fueron suscritas de conformidad por las entidades comprobadas, por lo que no fueron objeto de reclamación por los interesados. La Administración entendía que la regularización procedente era la que efectuó a la SEPI, mientras que la efectuada a la otra sociedad de 1997 no era conforme a derecho porque había aplicado deducciones indebidamente ya que fueron agotadas en la liquidación a la SEPI, por lo que optó por instar su revisión a través del mecanismo de la declaración de lesividad como paso previo a su impugnación en la jurisdicción contencioso-administrativa.

1. LA DECLARACIÓN DE LESIVIDAD COMO PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN DE OFICIO

La declaración de lesividad constituye una de las modalidades de lo que la Ley llama procedimientos de revisión de oficio (también conocidos como procedimientos especiales de revisión), mediante los cuales la Administración autora de un acto que vulnera el ordenamiento jurídico pretende restablecer la legalidad lesionada. En el ámbito tributario, según la normativa actual, estos procedimientos son: la nulidad de pleno derecho (reservada para casos en los que el vicio que afecta al acto es más grave –como los constitutivos de infracción penal, los dictados por órganos manifiestamente incompetentes o prescindiendo totalmente del procedimiento, etc.–); la revocación (aplicable en los casos en que existe infracción manifiesta de la ley y siempre que se produzca en beneficio de los interesados); la declaración de lesividad previa a la impugnación del acto en la vía jurisdiccional (cuando el acto que infringe el ordenamiento jurídico tiene efectos favorables para el sujeto) y la rectificación de errores materiales o de hecho. Los supuestos y requisitos de cada una de estas modalidades de revisión de oficio se desarrollan en los artículos 217 a 220 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Los procedimientos de revisión suponen una excepción al principio general del derecho de que nadie puede ir contra sus actos propios, y como tal excepción debe interpretarse restrictivamente y cumplir los requisitos legales necesarios para su validez. En el caso de la declaración de lesividad son los de tipo procesal (entre otros, que no haya transcurrido el plazo de cuatro años desde que se dictó el acto para la declaración de lesividad y el de dos meses desde esta misma para la interposición del recurso contencioso), y los intrínsecos al acto en sí de que implique una infracción del ordenamiento jurídico y suponga una lesión a los intereses públicos.

Estos procedimientos especiales de revisión se encuentran regulados en las normas administrativas generales, especialmente en la Ley 30/1992 de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC), y también en normas de tipo tributario, anteriormente en la Ley 230/1963, General Tributaria y en diversas normas reglamentarias y actualmente en la Ley 58/2003, nueva LGT, y lo estará en el futuro Reglamento de revisión en vía administrativa.

Para el caso planteado en la sentencia, la ley vigente en el momento en que se tramita la declaración de lesividad era la antigua LGT de 1963 y este procedimiento estaba contemplado en el artículo 159 de la misma, según el cual: «Fuera de los casos previstos en los artículos 153 a 156, la Administración Tributaria no podrá anular sus propios actos declarativos de derecho, y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso-administrativa con arreglo a la ley de dicha jurisdicción». La misma previsión se contiene en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998) que en su artículo 43 dice: «Cuando la propia Administración autora de algún acto pretenda demandar su anulación ante la Jurisdicción Contencioso-administrativa deberá, previamente, declararlo lesivo para el interés público».

Sin embargo, la LGT se limitaba a enunciar la posibilidad de acudir a la declaración de lesividad, sin disponer nada sobre el procedimiento aplicable. La ausencia de normas específicas en el ámbito tributario se suplía acudiendo a la normativa administrativa, principalmente a la LRJAP y PAC en cuyo artículo 103 se establecía, en resumen, la siguiente regulación: ¹

1. Procede contra actos favorables para el interesado (para los actos que no supongan derechos o beneficios a favor de los interesados cabe la revocación del acto por la propia Administración sin necesidad de su impugnación en la vía jurisdiccional).
2. El acto debe ser anulable, lo que se asimila a cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder. ²

¹ Artículo 103 de la LRJAP y PAC:

«Las Administraciones Públicas podrán declarar lesivos para el interés público los actos favorables para los interesados que sean anulables conforme a lo dispuesto en el artículo 63 de esta Ley, a fin de proceder a su ulterior impugnación ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

2. La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se dictó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el mismo, en los términos establecidos por el artículo 84 de esta Ley.

3. Transcurrido el plazo de seis meses desde la iniciación del procedimiento sin que se hubiera declarado la lesividad se producirá la caducidad del mismo.»

² Artículo 63 de la LRJAP y PAC:

«Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.»

3. El plazo para poder acudir a la declaración de lesividad se limitaba temporalmente a 4 años desde que fue dictado el acto.
4. La tramitación del procedimiento por el que la Administración declara la lesividad del acto debe desarrollarse en un plazo máximo de 3 meses desde que se inicia formalmente el procedimiento (si bien este plazo se ha ampliado por la Ley 62/2003 a 6 meses).
5. El recurso contencioso debía interponerse en el plazo de 2 meses desde la declaración de lesividad.

La nueva LGT, aprobada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, tiene el propósito de unificar la ordenación de estos procedimientos en el ámbito tributario con la que rige en la normativa administrativa, por lo que amplía notablemente la regulación que contenía la Ley anterior incorporando esencialmente la recogida en la Ley 30/1992. En la Exposición de Motivos se indica que: «Respecto a los procedimientos especiales de revisión, destaca la aproximación a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, tanto en la enumeración de las causas de nulidad de pleno derecho como en la desaparición del procedimiento de revisión de actos anulables, exigiéndose para obtener su revisión la previa declaración de lesividad y la posterior impugnación en vía contencioso-administrativa. También destaca la regulación en el ámbito tributario del procedimiento de revocación para revisar actos en beneficio de los interesados».

En lo que respecta a la declaración de lesividad, el artículo 218 de la nueva Ley dispone:

- «1. Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones.

La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

2. La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento.
3. Transcurrido el plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento sin que se hubiera declarado la lesividad se producirá la caducidad del mismo.
4. En el ámbito de la Administración General del Estado, la declaración de lesividad corresponderá al Ministro de Hacienda.»

Como vemos se acoge básicamente la regulación administrativa existente, si bien hay que apuntar dos matizaciones:

- a) La competencia para dictar la declaración de lesividad en el ámbito de la Administración tributaria estatal corresponde al Ministro de Economía y Hacienda. Antes, aunque en la LGT no se decía nada, se interpretaba (Elisa DE LA NUEZ y Eusebio PÉREZ)³ que había que distinguir entre los actos de gestión y las resoluciones de reclamaciones económico-administrativas. Mientras que en relación con estas últimas, tratándose de resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la competencia se atribuía al Ministro, para los actos de gestión dictados por la Administración Tributaria, en aplicación de la disposición adicional 16.^a de la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (Ley 6/1997) en relación con la disposición adicional 9.^a, la competencia correspondía al Presidente de la Agencia Tributaria o Secretario de Estado de Hacienda, como ocurrió en el caso examinado.
- b) Llama la atención que la Ley 62/2003 modificase en la Ley 30/1992 el plazo de caducidad del procedimiento de la declaración de lesividad en materia administrativa general, ampliándolo a 6 meses y una norma contemporánea, la LGT aprobada por la Ley 58/2003, estableciese ese plazo en 3 meses. Es un caso de diferenciación en materia tributaria que no tiene mucho sentido. No hay razón ni especialidad alguna que justifique esa distinción. Lo más probable es que se deba a una simple descoordinación legislativa.

2. CRITERIO DEL TRIBUNAL SOBRE LAS EXIGENCIAS DE LA DECLARACIÓN DE LESIVIDAD

En la sentencia se realiza un repaso bastante completo de la mayoría de las cuestiones que suscita la declaración de lesividad. Se analizan tanto los requisitos de procedimiento para declarar válidamente la lesividad como los requisitos materiales que afectan al acto al que se refiere la declaración de lesividad, esto es, la infracción del ordenamiento jurídico y la lesión de los intereses públicos.

A) Requisitos de procedimiento de la declaración de lesividad.

La declaración de lesividad exige una determinada tramitación en la que se deben cumplir los requisitos antes enunciados, respecto a los que en la sentencia que estamos comentando se plantean las siguientes cuestiones:

³ DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. y PÉREZ TORRES, E.: *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*. Aranzadi Editorial 2000. Pág. 152.

- a) Audiencia de los interesados. La declaración de lesividad es un procedimiento que se inicia de oficio, no a instancia de los interesados, porque la Administración advierte que un acto suyo pudiera ser contrario al ordenamiento jurídico y pretende su anulación previa declaración de ser lesivo para los intereses públicos. Los interesados adoptan la posición de demandados, pues ellos son los perjudicados con la anulación del acto. Pero, pudiera ocurrir, como en el presente caso, que hubiera otras personas que compartieran con la Administración el interés en la anulación del acto, porque su situación jurídica dependiese de la invalidación del acto. En este caso, podría pensarse que tales personas actuasen como codemandantes o coadyuvantes junto a la Administración. Sin embargo, a juicio del Tribunal, la única forma de intervención de terceros en el proceso de lesividad es la de demandado. Ésta es la posición que se le reconoce a la SEPI, porque lo que para el Tribunal no admite discusión es que tiene derecho a intervenir en este proceso. De otro modo sus derechos quedarían afectados por la cosa juzgada de la sentencia y el resultado final del proceso sería susceptible de alterar la liquidación girada a la SEPI.
- b) Plazo de tramitación. La declaración de lesividad requiere la tramitación de un procedimiento sujeto a un plazo de caducidad, que según el art. 103.3 de la LRJAP y PAC en su redacción vigente en el tiempo en que acaecieron los hechos era de tres meses (como indicamos anteriormente ahora es de seis meses, aunque en el ámbito tributario sigue siendo de tres meses según el art. 218 de la LGT). Este procedimiento requiere la audiencia de los interesados para lo que se precisa la comunicación de la propuesta de declaración a las partes a efectos de que presenten alegaciones. Pues bien, en la sentencia que comentamos se alegó por parte de la entidad demandada que se había producido la caducidad pues, en primer lugar, existió un Informe de la Oficina Nacional de Inspección, en el que esta Oficina manifestaba la necesidad de declarar la lesividad del acta incoada a la entidad demandada y desde la fecha de emisión de ese informe hasta el acuerdo de lesividad se consumió un plazo superior a 3 meses. Sin embargo, ese informe, lo mismo que otros actos [como el informe del Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)], debe ser considerado como mero acto preparatorio o actuación preliminar que no se debe computar a efectos de la caducidad. Para ello, hay que contar desde que formalmente se toma el acuerdo de iniciar el procedimiento de declaración de lesividad. En el caso tratado en la sentencia el plazo comienza a contarse desde la resolución del Director del Departamento de Inspección de la AEAT que acuerda la incoación del expediente de declaración de lesividad.
- c) Otros requisitos formales. La influencia del incumplimiento de otros requisitos formales a efectos de que pudiera prosperar la pretensión de nulidad de la declaración de lesividad depende, como reiteradamente han reconocido los Tribunales, de que los vicios alegados hubieran causado indefensión.

En cualquier caso, lo que es importante puntualizar, como en la sentencia se hace, es que sean cuales sean los vicios formales alegados frente a la declaración de lesividad, ésta no constituye un acto administrativo propiamente dicho, ni es susceptible de impugnación, como ha reconocido en

varias ocasiones la jurisprudencia del Tribunal Supremo ⁴ sino un requisito preprocesal. Las razones que puedan aducirse frente a la declaración de lesividad deben ser hechas valer en el propio proceso. Es un acto que carece de contenido declarativo propio, pues está limitado a la constatación de un hecho que carece de validez y trascendencia por sí mismo y que no es nada sin el proceso que le sigue, donde ha de definirse el ámbito propio de la impugnación. No tiene otra virtud que la de solicitar de los Tribunales la anulación de un acto que ella no puede declarar. Por ello, aunque tradicionalmente la declaración de lesividad se regula en la ley como uno de los procedimientos de revisión de oficio, no se trata propiamente de una modalidad de éstos, pues la Administración no puede revisar por sí misma el acto declarado lesivo, sino que se trata de un requisito previo para que la revisión del acto pueda realizarse en vía jurisdiccional.

B) Requisitos de fondo de la declaración de lesividad.

El examen de los requisitos materiales del acto que se declara lesivo es inseparable del fondo de la cuestión debatida: la infracción del ordenamiento jurídico y la lesión de los intereses públicos. Lo que pretenden, más que la inadmisión de la declaración, es la desestimación del fondo del recurso.

1. Infracción del ordenamiento jurídico.

El debate se centra en la regulación en la normativa del IS de la aplicación de las deducciones pendientes en el caso de separación de sociedades del grupo fiscal. Lo que se discute es cuál de las dos sociedades tiene derecho a aplicar las deducciones por inversiones pendientes, si el grupo fiscal de la SEPI al que pertenecía la sociedad que las generó hasta 1996 o la sociedad en la que se integró en 1997, teniendo en cuenta que en el momento de la separación el grupo fiscal no las había practicado por insuficiencia de cuota.

La norma que disciplina el derecho de compensación de estas deducciones en el caso de la separación de una sociedad del grupo es el art. 95 de la Ley 43/1995 (ahora es el art. 80 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el TRIS) que en su apartado 1 c) dispone: «Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación pendiente de las deducciones de la cuota del grupo fiscal, en la proporción en que hayan contribuido a la formación del mismo» y el apartado 3 del mismo artículo que señala: «Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplica-

⁴ Así, en las Sentencias de 26 de junio de 1984 y de 18 de julio de 2000. En esta última se dice que la declaración de lesividad «constituye un mero presupuesto procesal para la interposición del recurso contencioso-administrativo por parte de la Administración contra sus propios actos favorables o declarativos de derechos, siendo en el proceso que se promueva con base en esa declaración de lesividad donde se dilucidará si efectivamente concurre causa de anulabilidad en el acto declarado lesivo... siendo lógica esta declaración de inadmisibilidad, ya que no tiene sentido admitir la interposición de un recurso contra la Administración sin más objeto que evitar que la misma Administración interponga un recurso, en el cual la parte podrá hacer plena defensa de sus derechos, incluida la argumentación en que funda ahora su pretensión».

ción cuando alguna o algunas de las sociedades que integran el grupo fiscal dejen de pertenecer al mismo». Así pues, se otorga el derecho a practicar las deducciones pendientes de aplicar por el grupo en el momento de la separación a la sociedad que deja de pertenecer al grupo.

No obstante, en el asunto contemplado en la sentencia concurre una circunstancia especial y es que la Ley 5/1996 que regula el Estatuto de la SEPI establece una norma que excepciona esa regla para la tributación de su grupo fiscal, atribuyendo el derecho de compensar las deducciones pendientes al grupo y no a la sociedad que se separa, pero únicamente cuando la sociedad hubiera contribuido con bases imponibles negativas generadas durante los períodos en que perteneció al grupo. Por el contrario, si la sociedad del grupo SEPI que generó las deducciones tuvo bases imponibles positivas durante el tiempo que permaneció en el grupo no se aplica la regla especial, se aplica la regla general del artículo 95 Ley del IS, y la sociedad que se separa tiene derecho a «llevarse» las deducciones pendientes.

Como en la sociedad a la que se refieren las actuaciones se da la circunstancia de que obtuvo bases imponibles positivas no hay confrontación de normas, no hay lugar a la aplicación del régimen especial de la SEPI, aplicándose, por tanto, la norma de la Ley del IS. Por consiguiente, la solución que se adopte sirve por igual a cualquier sociedad que se separe de un grupo fiscal.

El interrogante que se plantea en relación con este tema es cómo se definen las deducciones pendientes a que tiene derecho la sociedad en el momento de su separación del grupo. Teniendo en cuenta que al existir un límite en la aplicación de las deducciones de la cuota del IS, fijado en un porcentaje sobre ésta, la deducción practicada y la pendiente dependerán de la cuantía de dicha cuota. En principio, las deducciones pendientes serán las que no se aplicó el grupo en las declaraciones del IS presentadas hasta el mismo período en que deja de pertenecer al grupo. Pero, nada impide que el grupo pueda presentar declaraciones complementarias en las que incrementa las deducciones inicialmente aplicadas e incluso puede ser que como consecuencia de actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección se regularice la declaración del sujeto pasivo dando lugar a nuevas cuotas que posibiliten la aplicación de mayores deducciones.

La sentencia que comentamos admite la conclusión anterior y se hace eco de cómo ha sido acogido el criterio por el TEAC en sus resoluciones de 21 de noviembre de 1989 (*Normacef Fiscal*, NFJ000657) –en la que reconoce que en la nueva liquidación se practique la deducción por inversiones en función de la nueva cuota, siempre que el crédito fiscal no se hubiera deducido en los ejercicios siguientes–⁵ y las de 8 de noviembre de 1994 y de 21 de febrero de 1996 (*Normacef Fiscal*,

⁵ En esta resolución se manifiesta que: «... del examen de los artículos 26 de la Ley 61/1978 y 41 y siguientes del Real Decreto 3061/1979 no se desprende que la deducción por inversiones sea un derecho que el sujeto pasivo sólo pueda practicar en el momento de formular su declaración y consecuentemente con el coeficiente límite de las cuotas que resulten de la misma, sino que, por el contrario, establecidos los porcentajes de deducción sobre la cuota líquida del impuesto, es obvio que ésta comprende tanto la resultante de la autoliquidación como la originada por las liquidaciones provisionales o definitivas que practique la Administración Tributaria; que tampoco puede ser obstáculo para la ampliación de la deducción por inversiones el hecho de que la cuota resultante de la liquidación lleve aparejada sanción por infracción de omisión,

NFJ005452) –en la que se impone a la Inspección la obligación de incluir en la regularización los beneficios fiscales de los que podía disfrutar y no lo hizo–⁶.

En resumen, el grupo SEPI tenía derecho a aplicar las deducciones generadas por la sociedad hasta el momento de su separación del grupo, no sólo las que correspondiesen según la declaración del impuesto, sino también las que resultasen de las liquidaciones posteriores, ya se derivasen de declaraciones complementarias que pudiera presentar el grupo posteriormente como de regularizaciones derivadas de actuaciones de comprobación e investigación, siempre que se produzcan dentro del plazo de prescripción.

Ahora bien, desde la perspectiva de la sociedad que se separa la pregunta que se formula es si el reconocimiento al grupo del derecho a aplicar las deducciones pendientes en el plazo de prescripción supone o no una subordinación de su derecho durante ese plazo a que no lo aplique la separada. El artículo 95 Ley IS no establece ninguna limitación temporal al derecho de la separada y, por tanto, en principio, esta pugna entre el derecho de la entidad separada de practicar las deducciones pendientes en el momento de su separación y el del grupo de regularizar las deducciones que había aplicado en los períodos en los que la sociedad pertenecía al grupo es lo que se discute en este caso.

La AN en la sentencia que estamos viendo no resuelve la incógnita. El caso que se somete a su juicio versa únicamente sobre la validez jurídica de la aplicación de las deducciones por la entidad separada. No se plantea, en cambio, si la norma otorga un mejor derecho a una u otra entidad y, en consecuencia, no se pronuncia sobre la conformidad a derecho de la aplicación de deducciones por el grupo. Advierte de la necesidad de evitar el enjuiciamiento frontal del derecho del grupo, y anuncia que está sujeto a enjuiciamiento en otro proceso que se sustancia ante la misma Sala de la AN.

Del acto que sí se somete a su análisis, de la aplicación de las deducciones por la sucesora de la separada, el Tribunal, y en el mismo sentido se argumenta por la Administración en su Informe, afirma que el acto «era originariamente válido pero estaba condicionado o supeditado en su eficacia definitiva a que no se cumpla la condición resolutoria de que el grupo proceda a aplicarse deducciones de las que en su momento no hizo uso. Sería un acto que ha devenido ineficaz por cumplimiento de la condición resolutoria».

pues la no admisión de aquel beneficio fiscal implicaría la imposición de una sanción, accesoria a la pecuniaria, no prevista legalmente, y por tanto procede que en la nueva liquidación, consecuencia de esta resolución, se practique la deducción por inversiones en función de la cuota resultante, con los límites legales pertinentes y previa comprobación de que el remanente existente en concepto de crédito fiscal no ha sido deducido en su totalidad en los dos ejercicios inmediatos siguientes».

⁶ En la de 21 de febrero de 1996 el TEAC señala que: «... una de las funciones primordiales de la Inspección de los Tributos en relación con los sujetos pasivos de los distintos impuestos es la "regularización" de la situación tributaria de los mismos, determinando las deudas tributarias que correspondan mediante la correcta aplicación de las normas, incluidas, lógicamente, las que establecen beneficios fiscales. Ello supone que si durante el proceso de comprobación se pone de manifiesto que el sujeto pasivo, en el ejercicio inspeccionado, podía disfrutar de un determinado beneficio fiscal que no aplicó en el momento de efectuar la correspondiente declaración impositiva, por desconocimiento o por cualquier otra razón, la Inspección, una vez que verifique que concurren todos los requisitos necesarios para disfrutar de aquel beneficio, deberá tenerlo en cuenta a la hora de concretar la correspondiente deuda tributaria, ya que, de no hacerlo así, la regularización tributaria no sería completa».

Lo que se considera clave del litigio es que si se acepta que la lesividad sólo podrá iniciarse frente a actos que adolezcan de defectos constitutivos de anulabilidad y ni siquiera esta circunstancia permitiría por sí sola proceder a la invalidación, menos aún puede predicarse tal efecto respecto de un acto jurídico que, en la propia demanda, así como en los dictámenes en que se funda el acto declarativo de la lesividad, se reputa inicialmente válido.

Pero, además, hay otro dato que influye en la naturaleza del acto que se cuestiona y es que aunque la regularización a la SEPI se realizó mediante un acta que se calificó inicialmente como definitiva, hubo acuerdo de la Inspección que transformó el acta de definitiva en previa porque «se va a iniciar un proceso de lesividad y la decisión si las deducciones son conformes a derecho no corresponde a la Administración, sino a la Jurisdicción contencioso-administrativa, por lo que si entienden que la entidad ha practicado correctamente las deducciones, las practicadas al grupo no se ajustan a la legalidad». Es decir, se reconoce que hay una interdependencia en la validez de los actos de modo que si cualquiera de ellos se considera válido esto convierte al otro en ineficaz, por lo que en la medida que el proceso de lesividad se resuelva reconociendo la validez del acto que se impugna eso determinará que la aplicación de las deducciones por el grupo no se ajusta a la legalidad.

2. *Lesión de los intereses públicos.*

Además de la infracción del ordenamiento jurídico, la otra premisa para utilizar el proceso de lesividad es el que el acto sea lesivo o perjudicial para los intereses públicos. En principio, la lesión de los intereses públicos en el caso sometido a discusión radica en que la entidad se beneficia de unas deducciones que la Administración entiende que no le corresponden.

La lesión de los intereses públicos fue en un primer momento el elemento fundamental de la declaración de lesividad, ya que se utilizaba incluso para actos perfectamente válidos, pero cuyas consecuencias causaban perjuicios patrimoniales. Después este elemento fue perdiendo importancia, que se desplazó a la infracción legal, de la cual, eso sí, se derivase un perjuicio para los intereses públicos.⁷ Además, también se adoptó el criterio de que la lesión no tiene que ser necesariamente económica, pero sí, como ha subrayado la jurisprudencia, evidente y concreta.

Sin embargo, el Tribunal pone sobre la mesa la duda de cuál es el acto verdaderamente perjudicial para esos intereses, si el acto que se declara lesivo o el segundo acto, el de liquidación a la SEPI. La respuesta es que el efecto dañoso no está localizado en el acto mismo sino en su consideración conjunta o colisión con el acto sobrevenido en el que también se acreditarían deducciones por inversiones. El acto que se discute ni es contrario al ordenamiento jurídico ni tampoco puede ser considerado lesivo para los intereses públicos, pues tal lesión necesita no sólo del propio acto sino del complemento de un acto posterior y, además, el perjuicio patrimonial hecho patente con la concurrencia de deducciones sobre un mismo objeto.

⁷ CALVO ORTEGA, R. y otros: *La nueva Ley General Tributaria*. Civitas Ediciones 2004. Pág. 842.

C) Otras exigencias del procedimiento de lesividad.

Pero, además de incurrir en las dos circunstancias que acabamos de examinar, el acto susceptible de ser impugnado por la Administración previa su declaración de lesividad, a juicio del Tribunal, debe cumplir un requisito adicional: la subordinación a los principios de seguridad jurídica, buena fe y equidad, y a la prohibición de ir contra los actos propios, recogida en el art. 106 de la LRJAP y PAC.⁸ Éste es un mandato que vincula tanto a la Administración como límite para la declaración de lesividad como al Tribunal para negar la invalidación del acto si atentase contra alguno de esos principios. Para evitar que puedan dañarse los derechos de terceros cuando la naturaleza de la infracción al ordenamiento jurídico o la intensidad del daño a los intereses públicos no justifiquen la conveniencia de sacrificar los derechos individuales que se pretende mediante el proceso de lesividad y la consustancial a ella anulación de los actos en que tales derechos o intereses se reconozcan.

Por último, para el Tribunal hay otro factor que influye en la decisión a tomar sobre el asunto y es que la anulación del acto que se pretende beneficia de modo directo a una entidad que pertenece al propio Estado, lo cual estima contrario al principio de neutralidad de la Administración en las relaciones «inter privativos». De aquí infiere que el principio de buena fe tuvo que mover a la Administración a abstenerse de promover la lesividad de un acto que beneficia a su titular. En la sentencia se dice: «Si los intereses de una y otra empresa son concurrentes, se refieren a las mismas deducciones y, por ello, son incompatibles entre sí, la promoción de la nulidad de uno de los actos constituirá, objetivamente, un beneficio correlativo para el otro sujeto pasivo afectado, cuya condición de integrante del sector público no puede desconocerse».

No compartimos el argumento del Tribunal. No se juzga una relación privada entre dos sujetos sino una relación jurídico-pública que liga a cada una de las sociedades con la Administración y en esa relación la Administración siempre desempeña el papel de velar por los intereses públicos en el cumplimiento de la norma tributaria y defiende sus intereses que son públicos.

Así pues, este cúmulo de razones inducen a la AN a considerar no procedente la impugnación por la Administración a través de la declaración de lesividad de la liquidación efectuada a la sucesora de la entidad separada del grupo SEPI. La causa fundamental es que esta modalidad de revisión requiere que el acto declarado lesivo constituya una manifestación inequívoca de una vulneración del ordenamiento jurídico y en el caso que se considera no se produce tal circunstancia, pues el acto se considera válido aunque sujeto a una hipotética ineficacia al cumplirse la condición resolutoria de que el grupo haga uso de las mismas deducciones. En palabras del Tribunal: «no puede emplearse una vía tan excepcional como la impugnación jurisdiccional de un acto firme que otorga derechos definitivos a los particulares para viabilizar a través de ese cauce impugnatorio una respuesta judicial a una controversia interpretativa a una duda razonable que se presente sobre cualquier cuestión».

⁸ Este precepto dispone:

«Las facultades de revisión no podrán ser ejercitadas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resulte contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las Leyes.»

3. CONCLUSIONES

- a) El objeto del recurso al que se refiere la sentencia comentada es la decisión sobre qué se consideran deducciones pendientes a que tiene derecho la entidad separada en el momento en que deja de pertenecer al grupo fiscal. El art. 95 de la Ley del IS establece con total claridad la atribución de esas deducciones a la entidad separada que las generó, pero no regula qué se entiende por deducciones pendientes.

Caben dos soluciones extremas:

- El grupo tiene un derecho, sólo limitado por el plazo de prescripción, a aplicar las deducciones generadas por la separada hasta el momento de su separación, tanto en la autoliquidación inicial como en complementarias o regularizaciones consecuencia de actuaciones de comprobación. Esta solución implicaría limitar el derecho de la separada a practicar deducciones a que no lo hubiese hecho el grupo al que perteneció.
- La separada tiene derecho a practicar las deducciones pendientes en el momento de la separación sin que este derecho esté condicionado por la aplicación posterior que haga el grupo. Éste tiene derecho a efectuar deducciones adicionales siempre que no haya hecho uso de su derecho la separada.

Por supuesto, entre ambas posiciones extremas caben otras intermedias.

De la jurisprudencia no podemos deducir un criterio asentado en la materia. Aunque no se refieran específicamente a la separación del grupo, como vimos anteriormente ha habido pronunciamientos en que a una sociedad a la que se le efectúa una regularización en la que se incrementa la cuota se le permite incrementar las deducciones sólo en la medida en que no se hubiesen ya aplicado en las liquidaciones de los ejercicios posteriores (TEAC de 21 de noviembre de 1989) y otros en los que, en cambio, se permite practicar mayores deducciones aunque ya se hubieran deducido en los ejercicios posteriores, lo que implicaría la necesidad de rectificar esas liquidaciones posteriores (TEAC de 7 de febrero de 2003 –*Normacef Fiscal*, NFJ014038–).⁹

⁹ En ésta se señala:

«En cuanto a la tercera cuestión planteada, relativa a determinar si la Inspección debe aplicar en un período, a solicitud del sujeto pasivo, deducciones de la cuota pendientes, que el propio sujeto pasivo aplicó en sus declaraciones de ejercicios posteriores, hay que señalar que, en el presente caso, la Inspección no admitió aumentos en las deducciones aplicables en el período que nos ocupa, por entender que la entidad ya hizo uso de su derecho a practicar las deducciones generadas en dicho período mediante su aplicación en la declaración-liquidación correspondiente al período de 1 de julio de 1993 al 30 de junio de 1994. El Inspector-Jefe justifica la aplicación del citado criterio, por una parte en lo dispuesto en el informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, de 8 de noviembre de 1990, según el cual: "1.º Que si de la comprobación inspectora resulta un incremento de base imponible, con el consiguiente aumento de los límites para las deducciones por inversiones, pueden aplicarse los que quedaron pendientes para ejercicios futuros en la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo. 2.º Que no podrán admitirse aumentos en la deduc-

El Tribunal no se define claramente. Su criterio definitivo lo aplaza a la resolución del recurso contra la liquidación del grupo. No obstante, sí se puede conjeturar que lo que no va a hacer es condicionar el derecho de la entidad separada, pues en la sentencia anticipa que: «... la contradicción padecida por la Administración a la hora de intentar atribuir a la SEPI un derecho ilimitado y preferente sobre la aplicación de las deducciones por inversiones, que orillase los inconvenientes prácticos derivados de la claridad con que tal derecho viene reconocido a favor de las entidades que, habiendo generado las inversiones correspondientes cuando pertenecían al grupo, pretenden efectuar las pertinentes deducciones en ejercicios posteriores a su salida».

- b) La solución al conflicto de derechos a practicar las deducciones estaba en manos del legislador si hubiese desarrollado de forma más pormenorizada la aplicación de las deducciones pendientes: si éstas son las que en el momento de la separación no hubiese aplicado el grupo, lo cual otorgaría preferencia a la separada, o si son las que no hubiera aplicado el grupo o no aplicase posteriormente, lo que daría preferencia al grupo.

Con independencia de que de *lege ferenda* fuese conveniente concretar qué se consideran deducciones pendientes, en la medida que el Tribunal se pronuncie sobre la aplicación que se hizo en la liquidación del IS de 1996 al grupo de las deducciones generadas por la separada se estará resolviendo la cuestión: si se confirma y da por buena esta liquidación se reconoce al grupo un derecho preferente no condicionado por la aplicación que hiciera la separada y si se considera improcedente la aplicación de deducciones por el grupo la preferencia la tiene la separada.

ción, en el caso de que el sujeto pasivo haya agotado la totalidad del saldo de la deducción por inversiones en declaraciones de ejercicios posteriores" y, por otra parte, en la doctrina jurídica de los "actos propios", al entender que el obligado tributario al ir aplicando las deducciones en sus declaraciones, fue ejercitando unos derechos que tenía, y que al ejercitarse desaparecieron.

A este respecto, resulta necesario destacar que del examen del artículo 26 de la Ley 61/1978 no se desprende que la deducción por inversiones sea un derecho que el sujeto pasivo sólo puede practicar en el momento de formular su declaración, sin posibilidad de rectificación posterior. Este Tribunal considera que el sujeto pasivo ejerce la opción de aplicar o no en su declaración de un ejercicio deducciones pendientes de ejercicios anteriores, pero siempre contando con el límite de la cuota resultante de su autoliquidación, de modo que si la Inspección regulariza su situación tributaria, produciéndose un aumento de la cuota líquida del ejercicio, debería en ese momento disponer de la opción de aplicar las deducciones por inversiones que en dicho ejercicio tuviera acreditadas, aun cuando dichas deducciones hubieran sido practicadas en declaraciones de ejercicios posteriores, lo que conlleva la necesidad de rectificar, a su vez, dichas declaraciones posteriores. Esta conclusión resulta avalada por el hecho de que nuestro ordenamiento jurídico tributario permite rectificar las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios, excepto en aquellos casos en que las normas reguladoras de los Impuestos establecen de forma expresa que, una vez ejercitada determinada opción, ésta no podrá ser modificada. En consecuencia, procede estimar en este punto las pretensiones de la reclamante y, de acuerdo con las conclusiones alcanzadas en este fundamento de derecho y en los precedentes, la Oficina Gestora deberá practicar nueva liquidación, aplicando las deducciones por inversiones acreditadas en el ejercicio considerado y en el inmediatamente anterior, aplicando su respectivo límite, independientemente de que la interesada hubiese o no aplicado dicho saldo en declaraciones-liquidaciones posteriores.»

- c) No obstante, el objetivo de la sentencia no era decidir cuál de las dos liquidaciones era la correcta, sino únicamente enjuiciar la validez jurídica de la que se efectuó a la sucesora de la separada. Y a este respecto, la AN considera que para acudir a la vía de la declaración de lesividad no basta con que la Administración considere que el acto lesiona sus intereses y que es irregular, sino que es preciso una irregularidad cualificada: que exista una infracción notoria del ordenamiento jurídico, es decir, que el acto sea inválido desde su origen. Y a esto sí da respuesta el Tribunal, pues considera que la aplicación de las deducciones por la separada era un acto válido que devino ineficaz por la aplicación de esas mismas deducciones por el grupo y esta circunstancia no puede fundamentar la utilización de la vía de la declaración de lesividad.