



Roj: **STS 2388/2026 - ECLI:ES:TS:2026:2388**

Id Cendoj: **28079130022026100178**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **29/05/2026**

Nº de Recurso: **2056/2024**

Nº de Resolución: **667/2026**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DOLORES RIVERA FRADE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 14467/2023,**
ATS 2062/2025,
STS 2388/2026

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 667/2026

Fecha de sentencia: 29/05/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2056/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/05/2026

Ponente: Excm. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade

Procedencia: SECCION 5ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2056/2024

Ponente: Excm. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 667/2026

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 29 de mayo de 2026.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/as Excmos./as. Sres./Sras. Magistrados/as que figuran indicados al margen, el recurso de casación número 2056/2024, interpuesto por el procurador D. Emilio Martínez Benítez, en representación de la entidad CHEMTROL ESPAÑOLA, S.A., asistida por el abogado D. José Francisco del Pino Molina, contra la sentencia dictada el día 13 de diciembre de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario nº 289/2021, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de noviembre 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa número 28/10117/2018 interpuesta contra el acuerdo de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Guzmán el Bueno de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el cual se declaró la prescripción del derecho de la entidad, aquí recurrente, a obtener la devolución derivada de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, 4T/Ejercicio 2012, por importe de 37.674,83 euros.

Ha comparecido como parte recurrida, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y asistida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª María Dolores Rivera Frade.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto, como resolución originaria impugnada, la sentencia dictada el día 13 de diciembre de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario nº 289/2021, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de noviembre 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa número 28/10117/2018 interpuesta contra el acuerdo de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Guzmán el Bueno de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el cual se declaró la prescripción del derecho de la entidad, aquí recurrente, a obtener la devolución derivada de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, 4T/Ejercicio 2012, por importe de 37.674,83 euros.

La parte dispositiva de la sentencia recurrida es del siguiente tenor:

«PRIMERO.- DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo número 289/2021 interpuesto contra la resolución del TEARM objeto de la presente litis y los actos administrativos de los que trae causa.

SEGUNDO.- IMPONEMOS a la parte actora las costas procesales devengadas en la presente instancia, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos».

SEGUNDO.-Preparación del recurso de casación.

1.Frente a los indicados autos el procurador D. Emilio Martínez Benítez, en representación de la entidad Chemtrol Española, S.A. presentó escrito de preparación de recurso de casación, en el que, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como normas infringidas, los artículos 40.3 y 68.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»]. Y el artículo 3 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

2.La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 16 de febrero de 2024, habiendo comparecido la mercantil Chemtrol Española, S.A., como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho



como parte recurrida el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

TERCERO.-Admisión del recurso de casación.

1. Mediante auto dictado el día 5 de marzo de 2025 por la Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, se admitió a trámite el recurso de casación, y consideró que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si interrumpe el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo en sede de la sociedad absorbente la tramitación por la Administración Tributaria de un procedimiento de comprobación limitada comunicado a dicha sociedad absorbente dirigido a comprobar las obligaciones a cargo de la sociedad absorbida, disuelta sin liquidación, de la que la absorbente es sucesora universal.

2. E identificó como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 68.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

CUARTO.-Interposición del recurso de casación.

1. El procurador D. Emilio Martínez Benítez, en representación de la entidad Chemtrol Española, S.A. interpuso recurso de casación, que observa los requisitos legales, y en el que, tras exponer los antecedentes relevantes al caso, los preceptos y la doctrina jurisprudencial que considera infringida, alega, en síntesis, que era lícito y ajustado a derecho deducir que la referida notificación de inicio de comprobación limitada del IVA ejercicio 2012, periodos 1T-2T-3T-4T, tuvo plenos efectos interruptivos de la prescripción del derecho descrito, a pesar de que la recurrente hubiera recibido la citada notificación en calidad de sucesora de la sociedad Agropecuaria Sierramonte SAU (NIF A41925611), a la que absorbió (fusión impropia) mediante escritura pública de fecha 23/12/2011 e inscrita en el Registro Mercantil en fecha 01/02/2012. Iniciado el procedimiento de comprobación limitada en relación al IVA 2012 de la sociedad absorbida, fue la absorbente la que en función de esa sucesión universal asumió todos los derechos y obligaciones de la absorbida, tanto los derechos y obligaciones derivados del propio procedimiento de comprobación limitada (iniciado con la comunicación de fecha 15/09/2014), como los derechos y obligaciones inherentes a la relación jurídico tributaria del impuesto objeto del procedimiento de comprobación (IVA del periodo 2012). Por lo que, según la parte recurrente, la sentencia de instancia incurre en una infracción respecto de los artículos 20, 23 LME y 40 LGT, así como de toda la jurisprudencia del TS que consagra el principio de sucesión universal inherente a todo proceso de fusión de empresas; porque el momento de inicio del procedimiento de comprobación limitada, las obligaciones fiscales, y con mayor precisión, las derivadas de la relación jurídica tributaria relativa al IVA del periodo 2012, a cargo inicialmente de Agropecuaria Sierramonte SAU, correspondían a su sucesora, *ex lege*, Chemtrol Española SA; porque del procedimiento de comprobación limitada, por su propia naturaleza, y aun comprobando obligaciones originariamente a cargo de la sociedad absorbida, pudiera haber derivado en la emisión de una liquidación tributaria, y en la apertura de expediente sancionador con posible imposición de sanción, de la que hubiera tenido que responder la absorbente por su condición de sucesora universal, todo lo cual hubiera afectado a la devolución del IVA del periodo 2012 de la sociedad absorbente, reduciendo su importe; y porque el procedimiento de comprobación limitada comunicada a la absorbente en fecha 15/09/2014 sí tenía toda la incidencia en el derecho a la devolución aquí cuestionado, por cuanto al momento de inicio del citado procedimiento, las obligaciones fiscales, y con mayor precisión, las derivadas de la relación jurídica tributaria relativas al IVA del periodo 2012, a cargo inicialmente de Agropecuaria Sierramonte SAU, correspondían a su sucesora, *ex lege*, Chemtrol Española SA, por aplicación de las normas infringidas (art. 23 LME y 40.3 LGT), debiendo por ello responder ésta última de cualquier incumplimiento en que hubiera incurrido aquella.

2. La pretensión que la parte recurrente deduce ante esta Sala es que debe contestarse afirmativamente a la cuestión casacional planteada en el presente procedimiento, de forma que sí interrumpe el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, en sede de la sociedad absorbente, la tramitación por la Administración Tributaria de un procedimiento de comprobación limitada comunicado a dicha sociedad absorbente y dirigido a comprobar las obligaciones a cargo de la sociedad absorbida, disuelta sin liquidación, de la que la sociedad absorbente es sucesora universal.

3. Sobre esa base, solicita que se dicte sentencia por la que se anule la recurrida, resolviendo en los términos previstos en el art. 93 LJCA.

QUINTO.-Oposición al recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en la representación que le es propia, presentó escrito de oposición en el que alega, en síntesis, que el procedimiento de devolución tenía un objeto distinto del procedimiento de comprobación limitada iniciado por la Administración, razón por la cual no podía interrumpir el plazo de prescripción para solicitar dicha devolución. Añade que la clave para interpretar la sentencia de instancia es que no es tanto un



problema de sucesión empresarial sino que estamos ante procedimientos diferentes en cuanto a su objeto: de una parte está el procedimiento para solicitar la devolución del IVA 4T/2012, procedimiento instando por la sociedad absorbente, y, de otra, está el procedimiento de comprobación limitada que, si bien se dirige a la sociedad absorbente como sucesora de la absorbida, es un procedimiento diferente, pues está constreñido a la falta de presentación de las autoliquidaciones del IVA de todo el ejercicio de 2012 por la sociedad absorbida. Y, si bien es cierto, que la sociedad absorbente se subroga en la posición jurídica de la absorbida y responde de sus deudas, ello no significa, sin embargo, que pueda hacerse valer en un procedimiento diferente y como causa interruptiva de la prescripción de éste, lo que afecta a otro procedimiento. Considera asimismo que las causas de interrupción del derecho a solicitar la devolución de un tributo deben ir referidas a este procedimiento de devolución. La propia letra a) del artículo 68.4 LGT se refiere a acciones de la Administración dirigidas a efectuar la devolución o el reembolso y claramente el procedimiento de comprobación limitada referido a un periodo diferente y por deudas distintas, no cumple este requisito, por lo que no podía tener eficacia interruptiva de la prescripción sobre el procedimiento de devolución tributaria instado el 30 de enero de 2013. Y concluye que únicamente un procedimiento de comprobación limitada que incluyese dentro de su objeto el tributo y ejercicio a que se refería la solicitud de devolución podía tener la virtualidad de interrumpir la prescripción del derecho a obtener dicha devolución.

2.La pretensión que la parte recurrida deduce ante esta Sala es que la cuestión de interés casacional se responda de la siguiente manera: El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo en sede de la sociedad absorbente no se ve interrumpido por la tramitación por la Administración Tributaria de un procedimiento de comprobación limitada, comunicado a dicha sociedad absorbente dirigido a comprobar las obligaciones a cargo de la sociedad absorbida, disuelta sin liquidación, de la que la absorbente es sucesora universal, cuando dicho procedimiento de comprobación limitada se refiere a un objeto diferente a la solicitud de devolución.

3.En base a todo ello, la parte recurrida acaba solicitando que se dicte en su día sentencia confirmando la sentencia de instancia, con desestimación del recurso interpuesto de contrario.

SEXTO.-Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 6 de junio de 2025 quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo.

Mediante providencia de fecha 18 de marzo de 2026 se designó magistrada ponente a la Excm. Sra. D.^a María Dolores Rivera Frade, y se señaló para votación y fallo del presente recurso el día 12 de mayo de 2026, fecha en la que se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del recurso de casación y hechos relevantes para la resolución.

La respuesta a la cuestión de interés casacional apreciada en el auto de admisión implica determinar si la tramitación por la Administración Tributaria de un procedimiento de comprobación limitada comunicado a la sociedad absorbente, dirigido a comprobar las obligaciones a cargo de la sociedad absorbida -disuelta sin liquidación, y de la que la absorbente es sucesora universal-, interrumpe el derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo en sede de la sociedad absorbente.

Los hechos relevantes de los que da cuenta el FD 2º del auto de admisión permiten delimitar el marco fáctico en el que se deba responder a la cuestión de interés casacional. Tales hechos son los siguientes:

1. Solicitud de devolución de ingresos indebidos.

El 30 de enero de 2013, la mercantil Chemtrol Española, S.A. (Chemtrol, en adelante) presentó autoliquidación del IVA, Modelo 303, 4T/Ejercicio 2012, solicitando la devolución de 37.674,83 €. El 27 de marzo de 2018 Chemtrol reiteró esta solicitud.

La Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Guzmán el Bueno de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó acuerdo mediante el cual declaró la prescripción del derecho de Chemtrol a obtener la devolución derivada de la normativa del IVA, 4T/Ejercicio 2012, por importe de 37.674,83 €, al considerar que había prescrito su derecho habida cuenta que el plazo para realizar la devolución de oficio finalizó el 30 de julio de 2013, una vez transcurridos seis meses desde la fecha límite para la presentación de la autoliquidación en la que se solicitó la devolución; por lo que el plazo de prescripción iniciado el 31 de julio de 2013 finalizó el 31 de julio de 2017, sin que constara ninguna de las causas de interrupción previstas en el artículo 68.4 de la LGT.

2. Fusión por absorción.

Mediante escritura pública de fecha 23 de diciembre de 2011, se documentó la fusión por absorción de mercantiles, siendo Agropecuaria Sierramonte 2007, S.L. y Agropecuaria Sierramonte S.A.U. las sociedades absorbidas por Chemtrol Española, S.A., entidad absorbente. Por tanto, esta última adquirió, por sucesión universal, los patrimonios de las sociedades absorbidas, que se extinguieron, aumentando, en su caso, el capital social de la sociedad absorbente en la cuantía procedente.

3. Actuaciones con entidad Chemtrol Española, S.A. en su condición de sucesora de Agropecuaria Sierramonte S.A.U.

En su condición de sucesora de Agropecuaria Sierramonte, Chemtrol recibió un requerimiento de información, de fecha 6 de junio de 2014, en relación con las autoliquidaciones del IVA del ejercicio 2012 de la sociedad absorbida, solicitando la aportación de la siguiente documentación:

«Habiendo cesado en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, deberá justificar el destino dado a los bienes de inversión y a las existencias que, en su caso, tuviera en el momento del cese en la actividad.

- Documentación que justifique las anotaciones realizadas en el Libro Registro de Bienes de Inversión».

Mediante este requerimiento se inició un procedimiento de comprobación limitada cuyo alcance «se circunscribió a la regularización de su situación tributaria en relación con la falta de presentación de las autoliquidaciones de los periodos 1T,2T,3T,4T del ejercicio 2012, según se desprende de la información disponible en la Administración Tributaria. En concreto, la información que da origen a estas actuaciones se refiere a los conceptos siguientes: Verificar la posible improcedencia del contenido declarado por el concepto "Regularización inversiones" de su autoliquidación».

Dicho procedimiento finalizó por resolución expresa, de fecha 6 de octubre de 2014, notificada el 12 de noviembre, en la que se acordó que no procedía regularizar la situación tributaria.

4. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo por el que se declaró la prescripción se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid. El 26 de noviembre 2020 el Tribunal Regional dictó resolución que desestimó la reclamación presentada.

5. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

La mercantil Chemtrol interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el nº 289/2021 ante la Sección Quinta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que dictó la sentencia desestimatoria objeto del presente recurso.

La *ratio decidende* de la sentencia de instancia, en lo que aquí interesa, se contiene en el FD Cuarto, y es del siguiente tenor literal:

«[...] Aunque es cierto que Chemtrol Española, S.A. adquirió el patrimonio de Agropecuaria Sierramonte S.A.U. por efecto de la fusión y debe entenderse que las operaciones de esta sociedad absorbida fueron realizadas, a efectos fiscales, por cuenta de la absorbente a la cual traspasa su patrimonio, a partir del 1 de enero de 2011, la realidad es que el procedimiento de comprobación limitada se refiere a un sujeto pasivo distinto. Ello por cuanto, si bien Chemtrol Española, S.A. es requerida por la AEAT en su condición de sucesora, son las obligaciones fiscales de Agropecuaria Sierramonte S.A.U. las que son objeto de comprobación, en concreto, en relación con el IVA del ejercicio 2012 y, en todo caso, el procedimiento finaliza mediante una resolución expresa que en nada afecta a la autoliquidación del IVA, 4T/2012, de Chemtrol Española, S.A., cuya devolución aquí se pretende».

SEGUNDO.-Marco normativo.

1.Conforme a lo que indica el auto de admisión, la norma cuya exégesis pide a esta Sala es el artículo 68 d) LGT, según el cual:

«[...] El plazo de prescripción del derecho al que se refiere el párrafo d) del artículo 66 de esta ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso.

b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso.

c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase».



2.El marco normativo delimitado en el auto de admisión debe completarse con lo dispuesto en el artículo 115 LIVA (Supuestos generales de devolución), que es del siguiente tenor:

«Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Dos. No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 116 de esta Ley.

Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto. No obstante, cuando la citada autoliquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.

El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado».

3.Este Reglamento es el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGAT), cuyos artículos 124 y 125 ofrecen una regulación sobre la tramitación y sobre la terminación del procedimiento de devolución.

El artículo 124 (Tramitación del procedimiento de devolución) establece que:

«1. Una vez recibida la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, la Administración examinará la documentación presentada y la contrastará con los datos y antecedentes que obren en su poder.

Si la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos fuese formalmente correcta, se procederá sin más trámite y, en su caso, de manera automatizada, al reconocimiento de la devolución solicitada.

2. Cuando se aprecie algún defecto formal en la autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, error aritmético o posible discrepancia en los datos o en su calificación, o cuando se aprecien circunstancias que lo justifiquen, se podrá iniciar un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección».

Y el artículo 125 (Terminación del procedimiento de devolución) establece que:

«1. Cuando proceda reconocer el derecho a la devolución solicitada, el órgano competente dictará acuerdo que se entenderá notificado por la recepción de la transferencia bancaria o, en su caso, del cheque.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.3.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando la devolución reconocida sea objeto de retención cautelar total o parcial deberá notificarse la adopción de la medida cautelar junto con el acuerdo de devolución.

El reconocimiento de la devolución solicitada no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de comprobación o investigación».

TERCERO.-El criterio de la Sala.

1.Vamos a comenzar el análisis de la cuestión litigiosa destacando algunos de los hechos relevantes e incontrovertidos que se reflejaron en el FD 1º de esta sentencia:



1.1.El día 23 de diciembre de 2011 se documentó la fusión por absorción de Agropecuaria Sierramonte 2007, S.L. y Agropecuaria Sierramonte S.A.U., sociedades absorbidas, por Chemtrol, sociedad absorbente.

No se discute que con motivo de esta fusión, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23.2 de la derogada Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, la sociedad absorbente, Chemtrol, adquirió por sucesión universal el patrimonio de las sociedades absorbidas, entre ellas, Agropecuaria Sierramonte, las cuales se extinguieron. La sucesión universal proclamada en el indicado precepto se mantiene en el artículo 34 del vigente Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, que se encargó de transponer varias Directivas de la Unión Europea, como ha sido la Directiva (UE) 2019/2121 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de noviembre de 2019, en lo que atañe a las transformaciones, fusiones y escisiones transfronterizas intracomunitarias.

1.2.El 30 de enero de 2013 Chemtrol presentó autoliquidación del IVA, Modelo 303, 4T/Ejercicio 2012, solicitando una devolución de 37.674,83 euros.

Nadie discute, tampoco, que el plazo con el que contaba la AEAT para realizar la devolución de oficio de dicha cantidad, finalizó el día 30 de julio de 2013, una vez transcurridos seis meses desde la fecha límite para la presentación de la autoliquidación en la que se solicitó la devolución, por lo que el plazo para exigir su cobro, iniciado el 31 de julio de 2013, finalizaba el 31 de julio de 2017.

1.3.El día 6 de junio de 2014, Chemtrol, en su condición de sucesora de Agropecuaria Sierramonte, recibió un requerimiento de información tributaria en relación con las autoliquidaciones del IVA del ejercicio 2012, solicitándole la AEAT la aportación de la documentación que justificase el destino dado a los bienes de inversión y a las existencias que, en su caso, tuviera en el momento del cese en la actividad.

1.4.El 27 de marzo de 2018 Chemtrol reiteró la solicitud de devolución de la cantidad de 37.674,83 €.

2.En este escenario, la parte recurrente sostiene que la prescripción del derecho a la devolución (cuota a devolver) resultante de la autoliquidación modelo 303 periodo 4T/2012, por importe de 37.674,83 €, se vio interrumpida el día 15 de septiembre de 2014 con la notificación del inicio del procedimiento de comprobación limitada que tenía por objeto el mismo impuesto, y que comprendía un periodo común (4T). Sostiene que, producida tal interrupción, la solicitud de devolución efectuada el día 27 de marzo de 2018 se habría presentado dentro del plazo de cuatro años desde el nuevo *dies a quo*, el 15 de septiembre de 2014. Por el contrario, la AEAT defiende que el procedimiento de comprobación limitada ha tenido por objeto un periodo diferente y deudas distintas, por lo que no puede tener eficacia interruptiva de la prescripción sobre el procedimiento de devolución tributaria instado el 30 de enero de 2013.

3.Lo que se trata de dirimir en el presente recurso es si el plazo para obtener la devolución del IVA instada por Chemtrol (entidad absorbente) se ha visto interrumpido por el requerimiento que la Administración tributaria le dirigió como sucesora de Agropecuaria Sierramonte (entidad absorbida).

La respuesta a esa cuestión nos lleva en primer lugar a la norma que regula las causas de interrupción del plazo para obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, que es de 4 años (art. 66 d) LGT). Estas causas se recogen en el artículo 68 LGT, y son las siguientes: a) Por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución o el reembolso. b) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución o el reembolso. c) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Descartando la aplicación de la última (apartado c) del art. 68.4 LGT), y descartando el efecto favorable que, por aplicación del apartado b), pudiera producir la solicitud de devolución presentada el 27 de marzo de 2018 en el caso de rechazar el carácter interruptivo del requerimiento de información recibido por Chemtrol el día 6 de junio de 2014, la cuestión se centra en comprobar si el requerimiento, y con él, el procedimiento de comprobación limitada iniciado por la Administración, encaja en el apartado a) del mismo precepto.

4.Con carácter preliminar, y situándonos en el contexto en el que Chemtrol solicitó la devolución del IVA, su solicitud está directamente vinculada con la autoliquidación modelo 303 (IVA) periodo 4T/2012 presentada en el año 2013. Se trata, por tanto, de una devolución derivada de la normativa del tributo, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la LGT, y que en el caso del IVA entra en juego cuando del importe de las cuotas repercutidas se pueden deducir las cuotas soportadas, de modo que el exceso resultante al final del ejercicio o en cada periodo de liquidación puede solicitarse como devolución derivada de la normativa que disciplina dicho impuesto. En estos casos, y en todos en los que, de la presentación de una autoliquidación resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria está obligada a efectuar la devolución que proceda. El plazo para ello (seis meses) comenzará a contarse desde la finalización del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación (art. 115.Tres LIVA)



5. Como hemos adelantado, es un hecho incontrovertido que el plazo para realizar la devolución de oficio de la cantidad solicitada por Chemtrol finalizó el día 30 de julio de 2013, una vez transcurridos seis meses desde la fecha límite para la presentación de la autoliquidación en la que solicitó la devolución. En ese momento nació en favor del contribuyente un derecho al cobro de ese crédito, que quedaba sujeto al plazo de 4 años previsto en el artículo 66 d) LGT, a computar, como dice el artículo 67.1, último párrafo, desde el día siguiente a aquel en que finalicen los plazos establecidos para efectuar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. La aplicación de estas reglas determinaría en el presente caso la prescripción de ese plazo de 4 años si no fuera porque en el mes de junio de 2014 la Administración inició un procedimiento de comprobación tributaria cuyo carácter interruptivo es el objeto de la presente controversia.

6. La Administración no niega, con carácter general, la virtualidad interruptiva de los procedimientos de comprobación o investigación, tanto de gestión como de inspección, que incluyan dentro de su objeto el tributo y ejercicio a que se refieren la solicitud de devolución. Y no podría hacerlo pues, como hemos visto, la normativa que regula el procedimiento de devolución permite a la Administración, aun cuando la hubiese reconocido, la posterior comprobación de la obligación tributaria mediante los procedimientos de comprobación o investigación, tal como prevén los arts.125 RGAT y 115 LIVA. Lo que niega la abogada del Estado es que el procedimiento de comprobación limitada iniciado por la Administración en el año 2014 tenga eficacia interruptiva sobre el procedimiento de devolución tributaria instado por Chemtrol al referirse, a su juicio, a un periodo diferente y a deudas distintas. Con esta postura la abogada del Estado se muestra conforme con el resultado final al que llegó la Sala de instancia, aunque por razones diferentes, pues la Sala de Madrid basó la desestimación del recurso en que el procedimiento de comprobación limitada se refiere a un sujeto pasivo distinto, mientras que la abogada del Estado se centra en el objeto del procedimiento.

7. Sobre la identidad subjetiva de uno y otro procedimiento (devolución y comprobación limitada), no puede pasar inadvertido que Chemtrol fue requerida por la AEAT en su condición de sucesora de Agropecuaria Sierramonte. En ese momento ya se había producido la fusión por absorción, con todas las consecuencias mercantiles y fiscales que derivan de este proceso de modificación estructural. Ello determinó que la sociedad absorbente pasó a integrar todo el patrimonio, derechos y obligaciones de la sociedad absorbida, la cual se extinguió sin liquidar. De ahí la importancia que la parte actora concede a la normativa y jurisprudencia sobre el principio de sucesión universal inherente a todo proceso de fusión de empresas, a lo que ha dedicado gran parte de su escrito de recurso, y al que la abogada del Estado ha restado importancia, injustificadamente.

De tal manera, al haber desaparecido la sociedad absorbida no solo cuando se inició el procedimiento de comprobación limitada sino incluso antes, cuando se presentó la autoliquidación del IVA 4T, no se puede aceptar la afirmación de que el procedimiento de comprobación limitada se refería a un sujeto pasivo distinto, pues la sociedad absorbente adquirió por sucesión universal el patrimonio de la sociedad absorbida, adquiriendo todos los derechos y obligaciones de esta desde la inscripción de la fusión en el Registro Mercantil el día 1 de febrero de 2012, conforme a lo dispuesto en el artículo 40.1 LGT. Y con ello, tal como sostiene la recurrida, Chemtrol asumió todos los derechos y obligaciones de la absorbida, tanto los derechos y obligaciones derivados del propio procedimiento de comprobación limitada, como los derechos y obligaciones inherentes a la relación jurídico tributaria del impuesto objeto del procedimiento de comprobación (IVA del periodo 2012).

8. Sobre la identidad objetiva de uno y otro procedimiento, el de comprobación limitada iniciado en el mes de junio de 2014 tenía por objeto comprobar obligaciones fiscales de la entidad absorbida, Agropecuaria Sierramonte, en relación con el IVA del ejercicio 2012, coincidiendo el impuesto y el ejercicio (aunque no todos los periodos) por el que Chemtrol presentó, con posterioridad a la fusión, la autoliquidación de IVA, periodo 4T, solicitando la devolución de 37.674,83 €.

El requerimiento de información es confuso al determinar su alcance. Primero lo circunscribe a la regularización de la situación tributaria en relación con *"la falta de presentación de autoliquidaciones de los periodos 1T, 2T, 3T y 4T del ejercicio 2012"*, para decir a continuación *"En concreto, la información que da origen a estas actuaciones se refiere a los conceptos siguientes: -Verificar la posible improcedencia del contenido declarado por el concepto "Regularización inversiones" de su autoliquidación"*. Pese a ello, lo cierto es que a través de este requerimiento se requería expresamente a Chemtrol, como sucesora universal de Agropecuaria Sierramonte, para que justificase el destino dado a los bienes de inversión y a las existencias que, en su caso, tuviera en el momento del cese en la actividad (lo que implicaba comprobar el ajuste de las deducciones aplicadas en la compra de bienes de inversión), y para que aportase documentación que justificase las anotaciones realizadas en el Libro Registro de Bienes de Inversión. Lo cierto y seguro es, también, que la finalidad del requerimiento, y por tanto el objeto del procedimiento de comprobación, se encaminaba a comprobar la situación tributaria de la entidad absorbida en relación con el IVA de los periodos 1T, 2T, 3T y 4T del ejercicio 2012.



Este requerimiento recibió respuesta de Chemtrol a medio de un escrito en el que comunicaba a la AEAT que los bienes y existencias de la entidad absorbida pasaran a formar parte de la sociedad absorbente, que asumió todos los derechos y obligaciones de la absorbida, aportando como documentación que justificaba las anotaciones realizadas en el libro registro de bienes de inversión, y la escritura de fusión. En el mismo escrito alegaba que todos los activos y pasivos de la sociedad, y sus derechos y obligaciones, fueran cedidos íntegramente a la sociedad absorbente a partir del ejercicio 2011, y que ello incluía las obligaciones fiscales relativas al IVA de la sociedad absorbida.

En esta sucesión cronológica de los trámites del procedimiento diremos, por fin, que el procedimiento de comprobación limitada finalizó el día 12 de noviembre de 2014 por resolución expresa que acordó su archivo, es decir, sin regularización, con el siguiente texto: *"Como consecuencia de la comprobación limitada realizada en relación con la tributación del IVA correspondiente al ejercicio 2012, periodos 1T, 2T, 3T, 4T, y habiendo quedado aclaradas las incidencias que dieron lugar a este procedimiento, esta oficina le comunica que conforme a la normativa vigente no procede regularizar la situación tributaria"*.

9. Verificadas la identidad subjetiva y objetiva de los dos procedimientos (devolución y comprobación limitada), no se puede negar la conexión entre ambos. La abogada del Estado alega que el procedimiento de comprobación no guardaba conexión alguna con el de devolución, no condicionando el derecho a la devolución solicitada en su día. Esta postura coincide con la de la sentencia de instancia cuando dice que, en todo caso, el procedimiento finalizó mediante una resolución expresa que en nada afecta a la autoliquidación del IVA, 4T/2012, de Chemtrol. Sin embargo, todos los datos hasta ahora expuestos avalan la postura contraria, y permiten concluir que entre ambos procedimientos existía una conexión tal que el procedimiento de comprobación limitada sí ha producido efectos interruptivos en el procedimiento de devolución. Estos datos son los siguientes:

(i) la autoliquidación del IVA 4T, se refería a un ejercicio y periodo en el que la absorbida ya había desaparecido. En el momento en el que se presentó la autoliquidación ya se habían trasladado todas las obligaciones tributarias a la absorbente, que se subrogó en la posición jurídica de la absorbida, debiendo responder de sus deudas.

(ii) la absorbente recibió el requerimiento de la AEAT como sucesora universal de la absorbida.

(iii) el objeto del procedimiento de comprobación limitada era la comprobación de elementos esenciales del IVA (destino de existencias y de bienes de inversión de la sociedad absorbida).

(iv) el procedimiento de comprobación limitada se dirigió a comprobar el mismo tributo (IVA). Y el periodo investigado (4T) estaba comprendido en la solicitud de devolución de IVA presentada por Chemtrol.

(v) el procedimiento de comprobación limitada podía finalizar con una liquidación tributaria a cargo de la recurrente, como sucesora universal, incidiendo, de tal manera, en su situación tributaria en relación con el IVA del año 2012.

10. Todo ello, unido a las identidades subjetiva y objetiva analizadas, permite concluir que el procedimiento de comprobación ha interrumpido el plazo del que disponía la recurrente para reclamar el cobro del IVA cuya devolución solicitó en el año 2013, por lo que, cuando reiteró la petición en el año 2018, el plazo para reclamar el cobro de ese crédito no había prescrito.

CUARTO.-Doctrina jurisprudencial que se establece.

Como consecuencia de todo lo razonado en los anteriores fundamentos de derecho, la doctrina que se establece es la siguiente:

La tramitación por la Administración Tributaria de un procedimiento de comprobación o investigación, tanto de gestión como de inspección, comunicado a una sociedad absorbente y dirigido a comprobar las obligaciones tributarias a cargo de la sociedad absorbida -disuelta sin liquidación, de la que la absorbente es sucesora universal-, interrumpe el plazo del que dispone la sociedad absorbente para obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, cuando el procedimiento de comprobación o investigación tributaria incluye dentro de su objeto el tributo y el ejercicio a que se refería la solicitud de devolución.

QUINTO.-Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Por consiguiente, el recurso de casación ha de ser estimado, y la sentencia recurrida debe de ser casada, lo que conlleva la estimación del recurso contencioso-administrativo promovido por la entidad Chemtrol Española, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de noviembre 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa número 28/10117/2018 interpuesta contra el acuerdo de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Guzmán el Bueno de la Delegación Especial



de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el cual se declaró la prescripción del derecho de la entidad aquí recurrente, a obtener la devolución derivada de la normativa del IVA, 4T/Ejercicio 2012, por importe de 37.674,83 €, con anulación de los actos impugnados; y conforme a lo peticionado en el suplico de la demanda, ordenar a la AEAT el reintegro de la citada cantidad más los intereses de demora correspondientes.

SEXTO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador D. Emilio Martínez Benítez, en representación de la entidad CHEMTROL ESPAÑOLA, S.A., contra la sentencia dictada el día 13 de diciembre de 2023 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario nº 289/2021; sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 289/2021, promovido por la entidad CHEMTROL ESPAÑOLA, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 26 de noviembre 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa número 28/10117/2018 interpuesta contra el acuerdo de la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Guzmán el Bueno de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el cual se declaró la prescripción del derecho de la entidad aquí recurrente, a obtener la devolución derivada de la normativa del IVA, 4T/Ejercicio 2012, por importe de 37.674,83 €.

Cuarto. Anular los actos impugnados, ordenando a la AEAT el reintegro de la citada cantidad más los intereses de demora correspondientes.

Quinto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.