



Roj: **SAN 3278/2021 - ECLI:ES:AN:2021:3278**

Id Cendoj: **28079230022021100485**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/07/2021**

Nº de Recurso: **382/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000382/2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02726/2018

Demandante: INMOBILIARIA DE CONSTRUCCIONES Y ARRIENDOS, S.A. ("ICASA") y de GRUPO CORINPA, S.L. ("CORINPA")

Procurador: Dº JACOBO GANDARILLAS MARTOS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGRO

Madrid, a veinte de julio de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **INMOBILIARIA DE CONSTRUCCIONES Y ARRIENDOS, S.A. ("ICASA")** y de **GRUPO CORINPA, S.L. ("CORINPA")** y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Jacobo Gandarillas Martos, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de febrero de 2018**, relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, siendo la cuantía del presente recurso 1.897.342,84 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO : Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por **INMOBILIARIA DE CONSTRUCCIONES Y ARRIENDOS, S.A. ("ICASA")** y de **GRUPO CORINPA, S.L. ("CORINPA")** y en su nombre y



representación el Procurador Sr. D^o Jacobo Gandarillas Martos, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de febrero de 2018, solicitando a la Sala, que dicte sentencia, por la que se declare la nulidad de la Resolución del TEAC recurrida así como de los acuerdos de los que trae causa.

SEGUNDO : Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

TERCERO : No habiéndose solicitado recibimiento a prueba y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día dieciséis de julio de dos mil veintiuno, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

CUARTO: En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO : Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de febrero de 2018, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora.

Los antecedentes del presente recurso, son:

1.- El 24-10-2012 la Dependencia Regional de Inspección dictó acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2006 (referido a operaciones vinculadas) y de los ejercicios 2006 y 2007 a INMOBILIARIA DE CONSTRUCCIONES Y ARRIENDOS SA (en adelante ICASA) resultando una cantidad a ingresar de 115.067,75 euros y de 7.345.780,51 euros, respectivamente.

2.- Con fecha 21-11-2012 la Dependencia Regional de Inspección dicta a acuerdo de liquidación por el IS del ejercicio 2008 a ICASA del que resulta una deuda tributaria a ingresar de cero euros.

Con fecha 26-11-2012 la Dependencia Regional de Inspección dicta a acuerdo de liquidación por el IS del ejercicio 2009 a GRUPO CORINPA SL del que resulta una deuda tributaria de cero euros.

3.- Simultáneamente y con base en las regularizaciones efectuadas se dicta acuerdo sancionador por el IS de los ejercicios 2006 y 2007 del que resulta un importe a ingresar de 4.275.718,20 euros.

4.- Disconforme con los anteriores acuerdos formularon reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. El Tribunal Regional de Cataluña, el 9 de julio de 2015, mediante resolución dictada en primera instancia, acordó:

"ESTIMAR la reclamación 08/15211/2012 anulando la liquidación practicada por los ejercicios 2006 y 2007 por prescripción.

ESTIMAR la reclamación 08/15212/2012 anulando la liquidación practicada por el ejercicio 2006 por prescripción.

ESTIMAR la reclamación 08/01986/2013 anulando la sanción impuesta sobre los ejercicios 2006 y 2007.

ESTIMAR EN PARTE las reclamaciones 08/01133/2013 y 08/01237/2013 anulando las liquidaciones practicadas (ejercicios 2008 y 2009) que deberán ser sustituidas por otras acordes a lo dispuesto en la presente resolución".

5.- Disconforme con dicha resolución los obligados tributarios han interpuso reclamación económico-administrativa nº 2197/16 ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) que acuerda: *"Desestimar el recurso presentado, confirmando la resolución impugnada".*

6.- Con fecha 2 de febrero de 2016 la Dependencia Regional de la Delegación Especial de la AEAT de Cataluña dictó acuerdo de ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 09-07-2015, en el que se acuerda:



Anular las liquidaciones giradas a cargo de las entidades ICASA y GRUPO CORINPA SL referidas al de 2006, 2006 y 2007, 2008, 2009 y sanciones.

Dictar nuevas liquidaciones a cargo de las entidades ICASA y GRUPO CORINPA SL referidas al de 2008 y 2009 cuyo importe correspondiente a la cuota asciende a 1.444.703, 23 euros (ejercicio 2008) y cero euros (ejercicio 2009).

Se liquidan intereses de demora por importe de 452.639,61 euros (por el ejercicio 2008). Los intereses se calculan desde el 28-07-2009 hasta el 02-02-2016 descontando el tramo que va desde el 17 de septiembre al 24 de octubre de 2012.

Determinar cómo indebidos los ingresos efectuados por el obligado tributario el 5 de noviembre y el 14 y 21 de diciembre de 2015 y que ahora es objeto de devolución, por importe de 1.425 euros (se refiere al IS de los ejercicios 2006 y 2007).

Reconocer intereses de demora por los ingresos efectuados el 5 de noviembre y el 14 y 21 de diciembre de 2015.

7.- Este acuerdo se notifica al obligado tributario el 3 de febrero de 2016. Contra dicho acuerdo la interesada presenta el 02-03-2016 reclamación económico administrativa ante el TEAR de Cataluña. Seguidos los trámites oportunos se ha presentado escrito de alegaciones por el obligado tributario.

El 15 de septiembre de 2016 el TEAR de Cataluña dicta resolución desestimando el incidente de ejecución presentado y confirmando el acuerdo impugnado. Esta Resolución se notifica al obligado tributario el 17 de noviembre de 2016.

El recurso interpuesto frente a dicha Resolución, ha dado origen a la Resolución impugnada.

SEGUNDO : Reformatio in peius.

La primera alegación actora es la relativa a la reformatio in peius en la ejecución de las decisiones de los TEAs.

Como señala la recurrente, tal como consta en el expediente, la Inspección, inició actuaciones inspectoras en relación a los ejercicios 2006 a 2009. La mayoría de ajustes practicados se debían a una discrepancia entre la Inspección y la actora sobre cuando se tenían que imputar diversos gastos e ingresos, lo que provocaba la práctica de ajustes positivos y negativos en los ejercicios objeto de inspección.

El origen del problema actual no es otro que la anulación, por prescripción, de las liquidaciones relativas al IS de los ejercicios 2006 y 2007. La Inspección, en lugar de ejecutar la resolución del TEARC y anular las liquidaciones relativas a esos ejercicios, practicó nuevas liquidaciones también en los ejercicios 2008 y 2009, trasladando los ajustes positivos a los ejercicios no prescritos.

El contribuyente declaró una serie de ingresos y gastos en el ejercicio 2008. La Inspección determinó que esta imputación era incorrecta, debiendo tributar en los ejercicios 2006 y 2007. El TEARC confirmó el criterio de la Inspección, pero anuló las liquidaciones de los ejercicios 2006 y 2007 por prescripción.

En el acuerdo de ejecución que ahora nos ocupa, la Inspección, contraviniendo su propio criterio y el del TEARC (que consideró que la imputación de dichos ingresos se debía realizar en los ejercicios 2006 y 2007), imputa dichos ingresos en el ejercicio 2008 por el mero hecho de que no puede imputarlo en ejercicios que han sido declarados prescritos.

La Administración, por su parte, señala que, debido a la prescripción de los ejercicios 2006 y 2007 la resolución de las cuestiones de fondo quedaba circunscrita a las que afectan a los ejercicios 2008 y 2009. Ahora bien, el decaimiento de los ajustes temporales de signo positivo realizados por la Inspección en 2006 y 2007 ha de determinar la improcedencia de las posteriores reversiones de signo negativo que la Inspección practicó en los ejercicios siguientes no prescritos.

Regulación legal

Artículo 237 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

"1. Las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante."

Conclusiones.

No es discutido que la revisión realizada respecto de los ejercicios de 2008 y 2009, empeora la situación del recurrente respecto de dicho ejercicio, pero la cuestión se plantea en la medida en que la Administración sostiene que el empeoramiento ha de valorarse globalmente respecto de ambos ejercicios, el 2008 y el 2009,



en relación con los de 2006 y 2007 y en la misma línea se formula la contestación a la demanda; mientras que el recurrente sostiene que el empeoramiento de la situación ha de valorarse de forma individualizada respecto de cada uno de los ejercicios.

Esta cuestión ha sido resuelta Por el Tribunal Supremo en sentencia de 3 de julio de 2012, RC 240/2010:

"La contradicción afirmada se asienta en que mientras la Sala de instancia observa la reformatio in peius de forma global -el importe de la nueva liquidación no ha de ser superior al de la inicial, sin establecer precisión adicional alguna- esta Sala, a través de la sentencia de contraste aducida, optaría por examinar las nuevas liquidaciones pretensión por pretensión, sin que la nueva liquidación permita el incremento de conceptos que inicialmente fueron liquidados en un importe inferior, gracias a la anulación de otros por una resolución administrativa o judicial.

Una vez examinados los contenidos de la sentencia impugnada y la aducida de contraste, las cuestiones debatidas en una y otra son parangonables, al tratar las dos sobre el alcance que cabe dar al principio de la reformatio in peius, aunque la aplicación de dicho principio se proyecta sobre dos supuestos de hecho sin duda no idénticos, pero tampoco sustancialmente distintos desde el punto de vista de la cuestión litigiosa....

Ante esta sustancial identidad, debemos reconocer la corrección de la doctrina sostenida en la sentencia de contraste, en el sentido de que teniendo en este caso fundamento autónomo la base imponible adjudicada al señor Marcos por las liquidaciones practicadas a cada una de las sociedades transparentes CENTRO DE COMPRAS AGUILAR, S.L. y SUPERMERCADOS AGUILAR, S.A., no media razón jurídico-tributaria alguna para unificarlas en un resultado global a la hora de aplicar el principio de reformatio in peius, por lo que es de derecho que estimemos este recurso de casación para la unificación de doctrina."

Esta sentencia confirma la línea de razonamiento ya contenida en otra anterior, la dictada en fecha 22 de diciembre de 2001, RC 6103/1996 que afirma:

"La Sala considera que la interdicción de la "reformatio in peius" debe llevarse a cabo separadamente para cada pretensión en concreto que ha sido objeto de discrepancia, y en relación a cada ejercicio independientemente de los demás, que en el caso de autos son: 1. El "dies a quo" para el cálculo de los intereses por las devoluciones de oficio. 2. La sujeción o no a retención como rendimientos de capital mobiliario de los intereses referidos. 3. El tipo de interés o tipos de interés aplicables durante el período de liquidación. 4. El "dies ad quem".

La estimación de alguna o algunas de las pretensiones concretas, por vulneración del Ordenamiento jurídico, como, por ejemplo, fue el caso de las retenciones a practicar sobre los intereses de demora, no permite, en absoluto, agravar por su cuantía estimatoria, otros pronunciamientos distintos, a modo de una compensación entre la ilegalidad que se corrige, con otra ilegalidad que se va a cometer como es la "reformatio in peius" en otras u otras de las cuestiones que se plantean."

La valoración de la reformatio in peius ha de hacerse de forma individualizada en los términos que sostiene el recurrente, por lo que la Resolución impugnada es contraria a Derecho en cuanto confirma la anulación de la liquidación respecto de los ejercicios de 2006 y 2007 declarada por el TEAR y TEAC, al realizar una valoración global y una compensación entre los ejercicios de 2008 y 2009, imputando a estos últimos los ingresos y gastos que previamente, la propia Administración, ha declarado que corresponden a los ejercicios 2006 y 2007.

Ahora bien, el principio de interdicción de la reformatio in peius despliega sus efectos en relación a los recursos e impugnaciones interpuestos frente a decisiones administrativas, de suerte que el órgano revisor no puede empeorar la situación declarada para el recurrente por el órgano decisor. Sin embargo, nada impide que la completa regularización que proceda respecto de los distintos ejercicios, pues ello se insertaría en el principio de íntegra regularización. Lo que ocurre es que, en este caso, no nos encontramos ante una íntegra regularización, sino ante una imputación temporal de ingresos y gastos a unos ejercicios prescritos, por lo que la prescripción de los ejercicios a los que se ha imputado el ingreso y el gasto, no puede justificar su traslado a un ejercicio que no le corresponde. Porque, aún cuando la Administración hubiese declarado la prescripción en la Liquidación, siempre habría de imputar los ingresos y gastos conforme a las reglas legales.

El recurso debe ser estimado.

Toda vez que los demás motivos de impugnación se formulan ad cautelam, para el caso de ser desestimado el que acabamos de examinar, es innecesario entrar en su análisis, que, por lo demás sería irrelevante puesto que los gastos e ingresos de 2006 y 2007, no pueden ser imputados a 2008 y 2009.

TERCERO : Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.



VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que **estimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto por **INMOBILIARIA DE CONSTRUCCIONES Y ARRIENDOS, S.A. ("ICASA")** y de **GRUPO CORINPA, S.L. ("CORINPA")** y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Jacobo Gandarillas Martos, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de febrero de 2018**, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia **debemos anularla** y la **anulamos**, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.