

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ058144

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 7 de mayo de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 7/2014

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Reformatio in peius. Alcance del principio de la prohibición de la *reformatio in peius* en relación con la extensión en la vía económico-administrativa. **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** El principio de la prohibición de la *reformatio in peius* es un principio de origen procesal aplicable al Derecho administrativo que tiene por objeto impedir que la resolución de un procedimiento iniciado a instancia de parte agrave la situación inicial del solicitante. Esta prohibición viene a resolver el conflicto que se plantea entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica con la prevalencia de éste último en los casos en los que es aplicable. Este principio está en íntima conexión con el principio de congruencia. En virtud de este principio, el órgano receptor de la solicitud de inicio de un procedimiento o bien competente para resolver el recurso administrativo, debe adecuarse en la resolución al *petitum* o pretensión del solicitante, sin que pueda empeorar su situación. Es decir, la *reformatio in peius* es una modalidad de incongruencia, si bien, en el ámbito administrativo el principio de congruencia ha de ser matizado, en la medida que la Administración debe resolver todas las cuestiones que se planteen en el expediente por su obligación de garantizar la satisfacción de los intereses públicos, los cuales ni deben ni pueden quedar al arbitrio de los interesados. Dicho esto, se fija como criterio que la correcta aplicación del principio de *reformatio in peius* exige que esta prohibición sea apreciada respecto de todas las consecuencias -ajustes positivos y negativos- favorables y desfavorables, para el obligado tributario que son objeto de la regularización administrativa y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica, aunque las consecuencias surtan efectos en períodos impositivos o de liquidación distintos. Esto es, la interdicción de la *reformatio in peius* hay que apreciarla de forma global respecto de los diferentes ejercicios cuando la regularización de todos ellos tiene el mismo fundamento. [Vid., STS, de 3 de julio de 2012, recurso n.º 240/2010 (NFJ048088)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 237 y 242.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 66 y 68.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 89 y 113.

Constitución Española, art. 24.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ San Enrique nº 37 (Madrid-28020), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia de fecha de 26 de junio de 2013, nº 12/2686/2010.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Con fecha 6 de octubre de 2009 fue notificada la comunicación de inicio del procedimiento inspector de alcance general por los siguientes conceptos y períodos: Impuesto sobre Sociedades 2005-2007; IVA 3T 2005 a 4T 2007; Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y actividades profesionales 3T 2005 a 4T 2007.

El sujeto pasivo había contabilizado en el año 2005 un gasto extraordinario de 273.057,00 euros. Estos gastos procedían de ejercicios anteriores y se habían registrado como mayor valor de elementos de inmovilizado que venían siendo amortizados según su naturaleza.

Tras una auditoria practicada en el año 2005 se puso de manifiesto el error y se dio de baja esta partida de gastos mal activada con sus respectivas amortizaciones acumuladas, lo que dio lugar a un ajuste que determinó la contabilización de un gasto extraordinario de 273.057,00 euros.

La inspección consideró improcedente este ajuste y consideró que estos gastos debían seguir teniendo la misma consideración fiscal y contable que les había dado el sujeto pasivo; en consecuencia se niega la deducción fiscal del gasto extraordinario de 2005 pero se admite la deducción de la amortización en los ejercicios comprobados 2005, 2006 y 2007.

Se suscribió acta de disconformidad relativa al Impuesto sobre Sociedades 2005-2007, que dio lugar a un solo acuerdo de liquidación. La liquidación practicada da lugar a las siguientes cuotas diferenciales: 2005, cuota a ingresar de 80.786,15€, y en 2006 y 2007, cuotas a devolver de 14.920,73 € y de 12.491,73 €, respectivamente. La deuda de la liquidación ascendió a 71.101,60 y posteriormente se dictó acuerdo del procedimiento sancionador por importe de 40.393,08€.

2. No conforme, la entidad interesada deduce reclamación económico-administrativa.

Segundo:

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (en adelante, TEAR) resuelve la reclamación objeto del presente recurso en sentido estimatorio considerando que procede la deducción del gasto extraordinario en el ejercicio 2005. En el fundamento de derecho cuarto de la resolución, el TEAR se expresa en los siguientes términos:

“CUARTO. En cuanto a los ejercicios 2006 y 2007, nada argumenta la reclamante en contra de la supresión de determinadas partidas de gasto por falta de justificación o de relación con la actividad de la Sociedad, por lo que, apareciendo aquélla plenamente fundamentada, debe confirmarse en dicho punto la actuación de la Inspección. Por otra parte, dada la prohibición de la “reformatio in peius”, vigente en nuestro procedimiento, debe abstenerse este Tribunal de pronunciarse con respecto a la deducción como gasto, practicada por la Inspección en los dos ejercicios citados, de unas dotaciones a la amortización correspondientes a unos inmovilizados que se ha demostrado no eran tales, que se han dado de baja en contabilidad en 2005 y que no han sido contabilizadas en aquellos ejercicios. Así, pues, la revisión del acuerdo de liquidación impugnado se contrae a la cuestión planteada sobre la deducibilidad de los gastos devengados en 2001, contabilizados entonces como inmovilizado y contabilizados como gasto y deducidos fiscalmente en 2005.”

Tercero:

Frente a la anterior resolución, el Director del Departamento de Inspección de la AEAT interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea para los intereses de la Administración Tributaria al considerar que desnaturaliza el principio de prohibición de reformatio in peius y porque además considera que incurre en otras infracciones del ordenamiento jurídico, a saber:

- El deber de pronunciarse sobre todas las cuestiones planteadas en el expediente.
- Incurre en un supuesto de incongruencia por exceso, en concreto, incongruencia ultra petitem, pues concede al reclamante más de lo que éste ha pedido, provocando en última instancia el enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo al permitir la deducción parcial del mismo gasto dos veces provocando un enriquecimiento injusto para el recurrente.
- Se considera que el TEAR entiende la “reformatio in peius” de una manera excesivamente rigurosa, pues compara la situación del sujeto pasivo en relación con la regularización efectuada antes y después de la liquidación de cada uno de los períodos impositivos de manera aislada.

No se considera razonable que, invocando este principio de la prohibición de la reformatio in peius, se anulen únicamente los efectos desfavorables derivados de la liquidación respecto de un ejercicio determinado, pero se mantengan los efectos favorables respecto de otros ejercicios también comprobados, sobre la base de la misma calificación no compartida por el TEAR. En opinión del Director recurrente, si se descarta la tesis que sustenta la regularización practicada, deben anularse los efectos desfavorables y también los favorables que deriven de la misma.

En apoyo de los argumentos que expone, invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2013 (Rec. Unificación de Doctrina 4143/2012). En esta sentencia, se plantea si la reformatio in peius debe operar pretensión por pretensión o bien de forma global, señalando nuestro Alto Tribunal que para determinar si este principio está siendo respetado deben tenerse en cuenta todos los ajustes -positivos y negativos-practicados por la

Inspección que tengan el mismo fundamento, pero no pueden mezclarse ajustes basados en fundamentos autónomos.

En el caso que da lugar al criterio controvertido, no se trata de pretensiones con fundamento autónomo, sino que la procedencia o no de la amortización de los gastos activados eran una consecuencia más de la cuestión controvertida, por lo que deberían haberse anulado las amortizaciones admitidas por la inspección en los ejercicios 2006 y 2007, tal y como se anuló la de 2005.

En consecuencia, se concluye que, para apreciar la existencia de “reformatio in peius”, deben tenerse en cuenta todos los efectos, tanto favorables como desfavorables de la regularización practicada siempre que tengan un mismo fundamento, en todos los períodos a los que dicha regularización se extiende, de acuerdo con los artículos 237.1 de la LGT y 113.3 LRJPAC, lo que implicaría que las resoluciones de los recursos cumplan los siguientes requisitos:

- 1- Pronunciarse sobre todas las cuestiones planteadas en el expediente, aunque no hayan sido alegadas por las partes.
- 2- Ser congruente con lo solicitado por el interesado -no se puede otorgar más ni cosa distinta y sí menos-.
- 3- No se puede agravar la situación inicial del recurrente de acuerdo con la función de garantía que cumple el recurso, el principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva.

En su virtud, se solicita de este Tribunal Central que se unifique criterio en relación con la reformatio in peius en el sentido siguiente: este principio deba ser apreciado respecto de todas las consecuencias jurídicas - favorables y desfavorables -para el sujeto pasivo que sean objeto de una regularización administrativa y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica de los hechos, aunque tales consecuencias jurídicas surtan efectos en distintos períodos impositivos de los comprobados.

Cuarto:

Puesto de manifiesto el expediente a quien ostentó en su momento la condición de interesado en la reclamación recaída en única instancia, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por la resolución del presente recurso extraordinario de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, formula las siguientes alegaciones:

A) Respeto a la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida.

Tras la resolución del TEAR, y habiendo sido presentado recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por el Director del Departamento de Inspección, con fecha 30 de octubre de 2013 se han emitido acuerdos de ejecución de la resolución económico-administrativa del TEAR, en virtud de las cuales se acuerda anular la sanción, en la cantidad de 40.393,08€ y anular la liquidación derivada del acta objeto de impugnación en la cantidad de 71.101,60€.

El interesado alega que en los acuerdos de ejecución se ha hecho constar que se trata de acuerdos provisionales debido a la interposición de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

B) Adecuación a Derecho de la resolución del TEAR de Valencia, en cuanto al alcance definido en la misma respecto de la prohibición de la “reformatio in peius” y la inexistencia de enriquecimiento injusto atribuible a la entidad reclamante en única instancia.

El TEAR de Valencia admite la deducibilidad del gasto extraordinario registrado en el 2005 por aplicación de lo dispuesto en el artículo 19.3TRLIS, concluyendo mediante una resolución estimatoria declarando la procedencia de la total anulación considerando que la misma obedece a razones de derecho de carácter sustantivo.

Esto es, la conclusión del TEAR es no considerar adecuado a derecho el ajuste neto positivo que propone la Inspección.

Se considera que la interposición del recurso de alzada extraordinario para la unificación de criterio hace una interpretación contraria al sentido estimatorio total de la resolución recurrida cuando asevera que “anula la liquidación en la parte que afecta al año 2005, pero entiende no puede negar la deducción de la amortización admitida por la Inspección en los períodos 2006 y 2007, pues ello haría empeorar la situación del sujeto pasivo por el mero hecho de recurrir” concluyendo que se está patrocinando una forma de entender la reformatio in peius extremadamente rigurosa. De esta forma se exagera el sentido de lo aseverado por el TEAR a la búsqueda de una cuestión problemática que quizás ahora no se encuentra en el caso que nos ocupa; tal vez el TEAR se limita a plantear la imposibilidad de enjuiciar la procedencia en Derecho de la minoración de la base imponible del 2007 y 2007. Parece que el TEAR lo que hace es una mera delimitación de la cuestión esencial de la controversia.

Entienden que la advertencia que realizan respecto de la prohibición de la reformatio in peius debe circunscribirse al respeto de la imposibilidad de empeoramiento de la situación del recurrido para el caso de una futura actuación de la Administración.

Por lo tanto la conclusión del TEAR no es la de anular la liquidación en la parte que afecta al año 2005 sino simplemente ESTIMAR las reclamaciones anulando en su integridad la liquidación impugnada y dejar sin efecto el acuerdo sancionador.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo:

Con carácter previo a la resolución de la cuestión controvertida, este Tribunal Central estima oportuno detenerse en analizar la naturaleza, función y efectos del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio regulada en el artículo 242 de la LGT.

En este aspecto, cabe destacar que el artículo 242.3 establece:

“3. La resolución deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, unificando el criterio aplicable.”

No consta en el expediente el acuerdo emitido por el órgano liquidación en ejecución de la resolución del TEAR que da lugar al criterio aquí controvertido, ejecución respecto de la cual el reclamante en única instancia, alega que se ha hecho constar su provisionalidad, ejecución que se califica de “provisional” debido precisamente a la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Al respecto, este Tribunal Central quiere destacar que no hay norma que permita predicar la provisionalidad de la ejecución por el órgano de aplicación de los tributos de la resolución dictada por un TEAR en única instancia, por el hecho de haberse interpuesto por el Director del Departamento un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, ya que, como dispone el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de Revisión en vía administrativa, las resoluciones administrativas habrán de ser ejecutadas en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión del acto inicialmente impugnado y esta suspensión se mantuviera en otras instancias, suspensión que no existe en casos como el presente.

Todo lo anterior, se entiende sin perjuicio de la posibilidad que ostenta el obligado tributario de presentar un incidente de ejecución regulado en el artículo 68 del antedicho Reglamento, si está disconforme con el acto que se dicte en ejecución de la resolución.

Tercero:

La cuestión controvertida consiste en determinar el alcance del principio de la prohibición de la reformatio in peius en relación con la extensión de la revisión en la vía económico-administrativa.

Cuarto:

El principio de la prohibición de la reformatio in peius es un principio de origen procesal aplicable al Derecho administrativo que tiene por objeto impedir que la resolución de un procedimiento iniciado a instancia de parte agrave la situación inicial del solicitante. Esta prohibición viene a resolver el conflicto que se plantea entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica con la prevalencia de éste último en los casos en los que es aplicable.

Este principio aparece enunciado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJPAC), en sus artículos 89.2, relativo al contenido de la resolución de los procedimientos, y 113.3, relativo a la resolución de los recursos administrativos.

Así, dispone el primero de los preceptos citados:

“2. En los procedimientos tramitados a solicitud del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la Administración de incoar de oficio un nuevo procedimiento, si procede.”

A lo que añade el artículo 113.3 del mismo cuerpo legal:

“3. El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados. En este último caso se les oirá previamente. No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial.”

Por su parte, en la Ley General Tributaria aparece regulado en el artículo 237, relativo a la extensión de la revisión en vía económico-administrativa:

“Artículo 237. Extensión de la revisión en vía económico-administrativa.

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”.

Este principio está en íntima conexión con el **principio de congruencia**. En virtud de este principio, el órgano receptor de la solicitud de inicio de un procedimiento o bien competente para resolver el recurso administrativo, debe adecuarse en la resolución al petitum o pretensión del solicitante, sin que pueda empeorar su situación. Es decir, la reformatio in peius es una modalidad de incongruencia que, en palabras del Tribunal Constitucional, se aparta de un principio general del Derecho Procesal tradicionalmente expresado en el brocardo “tantum devolutum quantum appellatum”, en conexión con el artículo 24.1 de la CE a través de la prohibición de la indefensión.

Si bien, en el ámbito administrativo el principio de congruencia ha de ser matizado, en la medida que la Administración debe resolver todas las cuestiones que se planteen en el expediente por su obligación de garantizar la satisfacción de los intereses públicos, los cuales ni deben ni pueden quedar al arbitrio de los interesados. Esto aparece subrayado en tanto el artículo 237 LGT como en el 113 LRJPAC.

Sobre el alcance de la revisión económico-administrativa en relación con el principio de congruencia existen también diversos posicionamientos doctrinales. Una posición tradicional con la que cabría ir más allá de la pretensión del recurrente; y otra posición moderna en la que el órgano administrativo está limitado por la pretensión ejercitada en la reclamación pero que puede tener en cuenta otros motivos distintos.

Nuestra jurisprudencia también se ha pronunciado acerca de los límites de la revisión y el principio de la reformatio in peius. Baste citar, por todas, la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2008 (Rec. nº 810/2005), en cuyo Fundamento de Derecho Cuarto se puede leer:

“Está consolidado en la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional que la "reformatio in peius" tiene lugar cuando el recurrente, en virtud de su propio recurso, ve empeorada o agravada la situación jurídica creada o declarada en la resolución jurídica impugnada, de modo que lo obtenido con el pronunciamiento que decide el recurso es un efecto contrario al perseguido, que era precisamente, eliminar o aminorar el gravamen sufrido por la resolución impugnada (Cfr. SSTC 9/1998, 232/2001, de 11 de diciembre). En este sentido, la reformatio in peius es una modalidad de incongruencia procesal producida en la segunda instancia que se produce cuando la situación del recurrente se empeora a consecuencia exclusiva de su propio recurso y no a consecuencia de los recursos, directos o adhesivos, de la parte contraria o de alegaciones concurrentes e incidentales que hayan sido formuladas por ésta en condiciones que permitan reconocerles eficacia devolutiva, y cuya prohibición se inserta asimismo en el derecho fundamental a la tutela judicial a través de la interdicción de la indefensión consagrada en el art. 24.1 de la Constitución (SSTC 20/1982, de 5 de mayo; 54/1985, de 18 de abril; 115/1986, de 6 de octubre; 116/1988, de 20 de junio, y 143/1988, de 12 de julio , entre otras muchas).

La prohibición o interdicción de la reforma en los términos expuestos constituye un principio procesal ampliamente admitido por la jurisprudencia de esta Sala en interpretación del artículo 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo (entre otras sentencias las de 12 de diciembre de 1990, 23 de octubre de 1991 y 15 de abril de 1992). Se ha sentado que al resolver un recurso de reposición no cabe agravar la situación de la parte que recurre. Actualmente se encuentra plasmado con un carácter más general en el párrafo segundo del artículo 89 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre , y en cuanto a los recursos administrativos de la forma que expresa el artículo 113.3 in fine de la misma Ley , que sigue la línea de la ley procedimiento anterior al establecer que en ningún caso puede agravarse la situación inicial del recurrente.

Se reputa, por tanto, una garantía del régimen de los recursos fuere en vía jurisdiccional como administrativa que encuentra su apoyo en el principio dispositivo e, incluso en la interdicción de la indefensión y en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Es evidente que si se aceptase que los órganos competentes para resolver los recursos pueden modificar de oficio, en perjuicio de los recurrentes, la resolución impugnada por éstos, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos”.

Volviendo al caso que nos ocupa, el Director recurrente sostiene que la argumentación del TEAR patrocina una interpretación del principio de prohibición de reformatio in peius excesivamente rigurosa, pues entiende el Departamento que el TEAR anula la liquidación en lo que se refiere al ejercicio 2005 pero que la mantiene en lo relativo a los ejercicios 2006 y 2007. Se considera que el TEAR compara la situación del sujeto pasivo en relación con la regularización efectuada antes y después de la liquidación de cada uno de los períodos impositivos de manera aislada, debiendo hacerlo de manera que, descartada la tesis que ha sustentado la Inspección en la regularización por parte del TEAR, y anulados los efectos desfavorables emanados de la mismas, también deben anularse los efectos favorables puesto que parten de la misma calificación y tienen el mismo fundamento.

Llegados a este punto, habría que analizar si el estudio de la prohibición de la reformatio in peius en el seno de un procedimiento debe operar bien pretensión por pretensión, o bien de forma global.

La sentencia del Tribunal Supremo de 17 de julio de 2013 (Rec. para unificación de Doctrina 4143/2012), en el mismo sentido la de 26 de mayo de 2014 (Rec. 1862/2012) y también la de 3 de julio de 2012 (Rec. 240/2010) señalan que la interdicción del citado principio- reformatio in peius- se debe llevar a cabo separadamente, para cada pretensión en concreto objeto de discrepancia y con relación a cada ejercicio, independiente de los demás cuando tienen un fundamento autónomo.

Lo que se deduce del anterior argumento sería que, “a sensu contrario” habría que apreciarla de forma global respecto de los diferentes ejercicios cuando la regularización de todos ellos tiene el mismo fundamento.

Por consiguiente, y de acuerdo con las sentencias señaladas, este Tribunal Central comparte la opinión que al respecto mantiene el Departamento de Inspección, debiendo concluirse que la correcta aplicación del principio de reformatio in peius exige que esta prohibición sea apreciada respecto de todas las consecuencias (ajustes positivos y negativos) favorables y desfavorables, para el sujeto pasivo que son objeto de regularización administrativa y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica, aunque las consecuencias surtan efectos en períodos impositivos o de liquidación distintos.

Quinto:

Sin perjuicio de lo anterior, y sobre la calificación de la resolución del TEAR como gravemente errónea y dañosa, hay que introducir algunas consideraciones adicionales.

En el procedimiento de inspección de alcance general incoado respecto de la entidad, se suscribió acta de disconformidad relativa al Impuesto sobre Sociedades 2005-2007, que dio lugar a un solo acuerdo de liquidación. La liquidación practicada da lugar a las siguientes cuotas diferenciales: 2005, cuota a ingresar de 80.786,15€, y en 2006 y 2007, cuotas a devolver de 14.920,73 € y de 12.491,73 €, respectivamente. La deuda de la liquidación ascendió a 71.101,60 y posteriormente se dictó acuerdo del procedimiento sancionador por importe de 40.393,08€.

El fundamento de derecho cuarto de la resolución del TEAR, que es el que provoca la controversia, no tiene una redacción acertada. Podría interpretarse, como sugiere el recurrente en la reclamación recaída en la única instancia, que en realidad lo que hace el TEAR es analizar de manera independiente los elementos regularizados por la Inspección en cada ejercicio y que lo que el TEAR pretende es abstenerse de conocer los efectos favorables que se desprenden de la regularización en los ejercicios 2006 y 2007 para centrarse, de acuerdo con la reclamación que se le ha formulado, en los gastos deducidos y contabilizados en el ejercicio 2005 que han provocado el ajuste extracontable positivo por parte de la Inspección. Y acaba estimando esta cuestión con respecto del ejercicio 2005.

No obstante, las propias dudas que la interpretación de esta resolución suscita tanto en el Director recurrente, como en el propio interesado en la resolución dictada en la única instancia, que alega ampliamente y con trabajos razonamientos, como en este Tribunal Central, se concluye estimar que la resolución del TEAR recurrida puede ser gravemente dañosa y errónea, pues el carácter de generalidad con el que se redacta, aludiendo a la reformatio in peius, puede trascender al caso definitivamente decidido en vía administrativa.

En virtud de todas las consideraciones anteriores,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,**

ACUERDA

ESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente: la correcta aplicación del principio de reformatio in peius exige que esta prohibición sea apreciada respecto de todas las consecuencias (ajustes positivos y negativos) favorables y desfavorables, para el obligado tributario que son objeto de la regularización administrativa y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica, aunque las consecuencias surtan efectos en períodos impositivos o de liquidación distintos. Esto es, la interdicción de la reformatio in peius hay que apreciarla de forma global respecto de los diferentes ejercicios cuando la regularización de todos ellos tiene el mismo fundamento.

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