

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ074731

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 27 de junio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 501/2017

**SUMARIO:**

**Reclamaciones económico-administrativas. Inadmisibilidad por razón de la cuantía. Recurso de alzada. Cuantía de la reclamación.** La regularización administrativa incrementa la base declarada que de ser negativa pasó a positiva y originó una cuota inferior a 150.000 euros. Según el TEAC, a efectos de determinar la cuantía de la reclamación hay que atender a la cuota exigida o la base negativa eliminada, pero no sumar a la cuota el importe que supondría aplicar el tipo impositivo a la base negativa eliminada y argumenta que la STS de 30 de enero de 2012, recurso n.º 4675/2017 (NFJ046691), es de aplicación a un caso anterior al RD 520/2005 (RGRVA). Sin embargo, a juicio de la Sala estos argumentos no pueden ser aceptados a la vista del art. 35 RD 520/2005, pues la cuantía se fija por la suma de los componentes de la deuda tributaria. Así resulta de la STS de 6 de julio de 2015, recurso n.º 3467/2013 (NFJ059032).

**IS. Ingresos computables.** Transmisión de un inmueble cuya renta incrementa la Administración atendiendo a los pagos recibidos y el contrato privado que ponen de manifiesto un precio de venta superior al que consta en la escritura. La Administración demuestra la realidad de los cobros sirviéndose de los apuntes registrados en la contabilidad de la compradora.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 58, 229, 239 y 241 bis.

RD 520/2005 (RGRVA), arts. 35, 36 y 60.

RD 391/1996 (RPREA), art. 46.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 10.

**PONENTE:***Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

**SECCIÓN SEGUNDA**

Núm. de Recurso: 0000501 / 2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03463/2017

Demandante: GRUPO VALESUR, S.L.

Procurador: MANUEL SERNA ESPINOSA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**S E N T E N C I A Nº:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA  
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veintisiete de junio de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 501/2017 , se tramita a instancia de la entidad GRUPO VALESUR, S.L., representada por el Procurador Don Manuel Serna Espinosa, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fechas 2 de febrero y 4 de abril de 2017, relativas al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, liquidación y sanción ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 286.533,34 euros.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **Primero.**

La parte indicada interpuso, en fecha 14 de junio de 2017, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

" A LA SALA SUPlico: Que mediante el presente escrito tenga por formulada demanda contra la Resolución dictada el 4 de abril de 2.017 por el Tribunal Económico- Administrativo Central, para que, a la vista de los hechos y fundamentos que en la misma se contienen, previos los trámites oportunos y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 67 y siguientes de la Ley 29/98, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , dicte sentencia en la que, con imposición de costas a la Administración:

1º Se anulen las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de febrero y 4 de abril de 2.017, y del Tribunal Regional de Andalucía de 30 de junio de 2.013.

2º Se anulen la liquidación y sanción tributarias objeto de las reclamaciones económico-administrativas y del presente recurso contencioso-administrativo."

### Segundo.

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Que teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente."

### Tercero.

No solicitado el recibimiento a prueba del recurso, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 14 de septiembre de 2018; y, finalmente, mediante providencia de 27 de mayo de 2019 se señaló para votación y fallo el día 20 de junio de 2019, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

### Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de GRUPO VALESUR, S.L. , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de febrero y 4 de abril de 2017, que declara inadmisibile el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 30 de julio de 2013 recaída en los expedientes acumulados NUM000 y NUM001 relativos, respectivamente, a los siguientes acuerdos de liquidación e imposición de sanción:

Acuerdo de liquidación de 27 de mayo de 2011 en relación con el Impuesto de Sociedades correspondiente al ejercicio 2006, por un importe total de 134.264,86 euros.

Acuerdo de imposición de sanción de 27 de mayo de 2011 por el cual se impone sanción pecuniaria por un importe total de 152.268,48 euros, por las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , en relación con el ejercicio 2006, siendo las sanciones impuestas por cada infracción las siguientes:

Sanción por infracción Art. 191 en 18 2006: 137.409,95 euros

Sanción por infracción Art. 195 en IS 2006: 14.858,53 euros

Igualmente se impugna la resolución del citado órgano administrativo de 4 de abril de 2017 que desestima el recurso de Anulación promovido contra aquella decisión.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

PRIMERO. Con fecha 9 de diciembre de 2010 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de la situación tributaria de la entidad GRUPO VALESUR SL, en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

Dichas actuaciones han tenido carácter parcial limitadas a la comprobación de la transacción de fincas rústicas realizadas en escritura pública de fecha 31 de marzo de 2006 a LOVERMATS, en los términos previstos en la Resolución del TEAR Andalucía, sala de Granada número NUM002 y NUM003 .

Hay que señalar que las referidas actuaciones son consecuencia de la estimación por parte de la Sala de Granada del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, de las reclamaciones NUM002 y NUM004 , interpuestas frente a la liquidación de fecha 23 de junio de 2009 con número de referencia NUM005 confirmatorio de la propuesta contenida en acta, incoado en fecha 16 de julio de 2009, donde se adoptaba liquidación por una deuda tributaria total de 210.154,71 euros, comprensiva de cuota por importe de 186.228,21 euros e intereses de demora por 23.926,50 euros y una sanción por un importe de 139.671,16 euros.

En dicha resolución se establecía:

"...que el único hecho probado que pueda ir en contra de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias...es el correspondiente a los pagos realizados entre el reclamante y el comprador que...son superiores a los estipulados en la Escritura Pública, pero inferiores al recogido en el primer contrato privado. ... la Administración deberla, si así lo considera, liquidar el impuesto en el sentido aquí indicado, eso sí, demostrando la realidad de las transacciones realizadas."

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas a tenor de lo dispuesto en la resolución del TEAR citada, se formalizó con fecha 25/03/2011 acta de disconformidad, modelo A02 nº NUM006 , por el Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2006, emitiéndose el preceptivo informe ampliatorio.

Presentadas alegaciones por la interesada, la Inspectora Jefe adoptó en fecha 27 de mayo de 2011 acuerdo confirmatorio de la propuesta contenida en acta, adoptando liquidación por una deuda tributaria total de 134.264,86 euros, comprensiva de cuota por importe de 109.927,96 euros e intereses de demora por 24.336,90 euros. Dicho acuerdo fue notificado en fecha 16 de junio de 2011.

SEGUNDO. En fecha 27 de mayo de 2011, derivado del acuerdo de liquidación señalado en el apartado anterior, se dictó por la Inspectora Coordinadora de la Dependencia Regional de Inspección en Jaén acuerdo de imposición de sanción número A23- NUM007 , por las infracciones tipificadas en los artículos 191 y 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria (en adelante, LGT) cuyo importe total ascendía a 152.268,48 euros y que fue notificado el día 16 de junio de 2011.

El importe correspondiente a cada una de las infracciones era el siguiente:

	2006
Sanción por infracción Art. 191	137.409,95
Sanción por infracción Art. 195	14.858,53
<b>TOTAL</b>	<b>152.268,48</b>

TERCERO. Frente al acuerdo de liquidación identificado en el Antecedente de hecho PRIMERO y el de imposición de sanción señalado en el apartado anterior se interpusieron sendas, reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, quien dictó resolución en primera instancia resolviéndolas acumuladamente el día 30 de julio de 2013, desestimando la reclamaciones número NUM000 y NUM001 , confirmando la liquidación y sanción impugnada.

CUARTO. En fecha 2 de febrero de 2017, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) dictó resolución en los siguientes términos:

"EL TRIBUNAL CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso de alzada ACUERDA: declararlo inadmisibile, debiendo proceder el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía a la correcta notificación de la resolución con indicación de los recursos pertinentes."

A su vez, dicha resolución fue confirmada en Anulación en fecha 4 de abril de 2017.

Contra dichas resoluciones se interpone el presente recurso.

### **Segundo.**

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Sobre la inadmisión del recurso de alzada y la cuantía de la reclamación económico-administrativa.

La entidad argumentó que la cuantía de la reclamación viene determinada por "lo que se juega" la entidad en la reclamación en palabras del Tribunal Supremo, y que no solo debe tener en cuenta la deuda tributaria exigida en la liquidación girada 134.264,86 euros, sino que debe tener en cuenta también la cuota tributaria que sería exigida como consecuencia de la eliminación de la base imponible negativa declarada 99.056,85 euros, que ya no podría compensarse en los ejercicios siguientes y que supone, por tanto, una cuota adicional de 29.717,06 euros (el 30% de 99.056,85 euros), cuota que, de hecho, fue exigida en la liquidación girada por la Inspección por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2.008, en cuya autoliquidación la entidad había aplicado/deducido esa base imponible negativa del ejercicio 2.006. Por tanto, la cuantía de la reclamación ascendería a la cantidad de 163.981,86 euros, como resultado de sumar a la cantidad exigida en la liquidación reclamada 134.264,86 euros, la repercusión que tuvo en el ejercicio 2.008 la eliminación de la base imponible negativa 27.717,06 euros, liquidada posteriormente por la Inspección.

Invoca las SSTS de 6 de julio de 2015 , RC 3467/2013, de 26 de marzo de 2012 , RC 4602/2008 y 30 de enero de 2012 , RC 4675/2007 y la resolución del TEAC de 25 de octubre de 2011, recurso 3732/2008.

Discrepa de la resolución del recurso de anulación, pues en el presente caso se discute la liquidación del 2006, en todos sus aspectos y que afectó a la base imponible, a la cuota tributaria y dado que elimina la posibilidad de compensar la base imponible negativa declara la repercusión de estos hechos en ejercicios posteriores.

- Sobre la regularización practicada en el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2006.

La Inspección considera que, aun cuando el Tribunal Regional anula la liquidación sin ordenar la retroacción de las actuaciones, la resolución le faculta para practicar una nueva liquidación: "...eso sí, demostrando la realidad de las transacciones señaladas.". Y en ese sentido, la Inspección fija el "precio de venta comprobado" en la cantidad de 2.113.137,35 euros, que es el importe de los pagos que considera como probados y realizados por la entidad compradora y cuyo detalle se refleja en el propio acuerdo de liquidación. En función de estas consideraciones, el beneficio que grava la Inspección se fija en la cantidad de 460.354,06 euros, que es la diferencia entre el importe de los cobros que considera probados 2.113.137,35 euros, y el precio de adquisición antes reseñado 1.652.783,29 euros.

La resolución emitida en fecha 30 de julio de 2.013 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, desestima la reclamación presentada contra la nueva liquidación tributaria girada por la Inspección, confirmando el criterio inspector, en el sentido de que la resolución emitida por el Tribunal el 30 de junio de 2.010 facultaba a la Inspección para practicar nueva liquidación. Además, considera que la Inspección ha demostrado la realidad de las transacciones (se refiere a los pagos), por lo que confirma la legalidad de la liquidación practicada.

Partiendo de las consideraciones que hace el Tribunal Regional en la Resolución emitida el 30 de junio de 2.010, que son asumidas por la Inspección en la nueva liquidación, su discrepancia se centra en dos aspectos, que expondremos a continuación, relativos a la acreditación de los pagos realizados entre comprador y vendedor y su efecto en la cuantificación del precio de venta que resulta.

El primero de ellos tiene que ver con el hecho de que la Inspección y el Tribunal Regional consideran probado el cobro de la cantidad de 300.506,05 euros por la entidad "GRUPO VALESUR S.L.", como parte del precio de venta de la finca, rechazando las alegaciones que ha venido realizando la entidad, en el sentido de que se puede estar incluyendo dos veces ese mismo cobro.

A este respecto, existen circunstancias que permiten afirmar que ese cobro no se ha realizado o, cuando menos, hacen dudar acerca de que se haya producido. En efecto, si bien es cierto que la entidad "LOVERMATS S.L." extendió el pagaré número NUM008 contra su cuenta nº NUM009 a favor de Don Francisco y que el mismo figura cargado en dicha cuenta en fecha 21-04-2005, no es menos cierto que la Inspección, en ningún momento,

ha probado que el citado pagaré fuera cobrado por la entidad GRUPO VALESUR S.L. que, por tanto, se haya incorporado a su activo. De hecho, no existe en el expediente documento alguno que acredite que la entidad haya cobrado ese pagaré. Como reconoce la propia Inspección en su liquidación página 5, la entidad ni siquiera era la beneficiaria del citado pagaré, por cuanto que fue expedido a nombre de su representante legal, Don Francisco . A mayor abundamiento, hay que decir que la Inspección ni siquiera ha acreditado que ese Pagaré fuera cobrado por el beneficiario, Don Francisco , no existiendo en el expediente documentos bancarios ni de otro tipo que acrediten este extremo.

La Inspección considera como prueba indirecta del cobro por la vendedora, el hecho de que el pago se encuentra registrado en la contabilidad de "LOVERMATS S.L.", concretamente en el extracto del mayor de la cuenta con "GRUPO VALESUR S.L.", que consta en el expediente. Sin embargo, la Inspección no dice que en ese extracto de mayor donde están registrados todos los pagos hechos por "LOVERMATS S.L." a la entidad vendedora, no consta, como parte del precio de compra de la finca, otro pago de 300.506,00 euros, que la Inspección considera probado que fue realizado por "LOVERMATS S.L." en fecha 29 de octubre de 2.004, de forma que en el extracto referido solo consta un pago de 300.506,05 euros y no los dos que ha considerado probados la Inspección. En definitiva, la Inspección utiliza como medio de prueba aquella parte de la contabilidad de "LOVERMATS S.L." que le resulta favorable a su argumentación pago de 300.506,05 euros reflejado en el extracto de mayor, pero desconoce aquella otra parte de la contabilidad que no corrobora su tesis, sino que la contradice absolutamente el otro presunto pago de 300.506,00 euros, no reflejado en el extracto de mayor mencionado. De hecho, si sumamos el importe de los pagos que se reflejan en el extracto de referencia obtenemos un importe total de 1.930.938,80 euros, que es un montante sustancialmente menor a la cantidad de 2.113.137,35 euros que la Inspección ha considerado como pagada por la entidad "LOVERMATS S.L.", que, además estaría muy próxima a la cantidad total satisfecha que se refleja en la escritura pública de venta 1.952.087,31 euros, de la que corresponderían 1.682.833,89 euros en concepto de precio y 269.253,42 euros de IVA repercutido.

Por lo demás, de los documentos que constan en el expediente, tan solo podría presumirse bien es verdad que sin prueba fehaciente, porque no existe prueba documental, que el pagaré de 300.506,05 euros emitido por "LOVERMATS S.L." fue cobrado por Don Francisco . Sin embargo, como antes señalamos, no existe prueba alguna de que ese pagaré haya sido cobrado por la entidad "GRUPO VALESUR S.L.". En ese sentido, debemos resaltar la limitación probatoria que aporta la Inspección, que ni siquiera ha investigado si el mencionado pagaré lo cobró Don Francisco u otra persona, ni la razón de porque se emitió el pagaré a su favor en vez de hacerlo a nombre de la entidad vendedora, ni la posible existencia de otras operaciones económicas, distintas a la compra de la finca rústica, que justificaran la emisión del pagaré referido. No hay que olvidar que el primer pago a cuenta de la compra de la finca, materializada en dos pagarés por importe global de 300.506,00 euros, fue realizada, de forma errónea, a favor de Don Francisco , y una vez detectado el error fue objeto de retorno o devolución a la entidad compradora, "LOVERMATS S.L.", por cuanto que su destinataria debía ser la entidad vendedora, "GRUPO VALESUR S.L."

En definitiva, teniendo en cuenta que (i) "GRUPO VALESUR S. L." no cobró efectivamente el pagaré emitido el 22 de octubre de 2.004 por 300.506,05 euros, (ii) que el citado pagaré estaba expedido a favor de Don Francisco y no de la sociedad vendedora, y (iii) que la entidad compradora "LOVERMATS S.L." no registró en su contabilidad más que uno de los pagos de 300.206,05 euros; no resulta incongruente, ni mucho menos, concluir que solo hubo un pago de 300.506,00 euros y no dos, como afirma la Inspección.

Es por ello que, debe concluirse, no existe prueba directa e incuestionable que permita tener por acreditado el cobro de la cantidad de 2.113.137,35 euros por la entidad "GRUPO VALESUR S.L.", ni tampoco existe prueba del pago de la cantidad de 2.113.137,35 euros por la entidad "LOVERMATS S.L.", que la Inspección ha considerado como "precio de venta comprobado" en su liquidación. Una cantidad, por lo demás, que ni está contemplada en la escritura pública, ni en los contratos privados, ni en la contabilidad de "GRUPO VALESUR S. L.", ni en la contabilidad de "LOVERMATS S.L.", quien, a mayor abundamiento, ha negado formalmente, mediante acta notarial de manifestaciones que consta en el expediente (3), haber pagado ese precio.

El segundo elemento de discrepancia con la liquidación inspectora tiene que ver con la inclusión o no del importe del IVA repercutido en la compraventa 269.253,42 euros, dentro de la cantidad de 2.113.137,35 euros, que corresponde a los pagos que la Inspección considera probado fueron realizados por la entidad compradora "LOVERMATS S.L." a la entidad vendedora.

La Inspección considera que el importe del IVA repercutido 269.253,42 euros, es un pago adicional que hizo la entidad compradora "LOVERMATS S.L." y que no se encuentra incluido en el total de pagos que entiende realizados 2.113.137,35 euros. En ese sentido, argumenta que el pago del IVA repercutido en la venta se hizo específicamente, en fechas 3 y 6 de abril de 2.006, señalando como prueba de estos pagos los apuntes contables de 100.000,00 y 169.253,42 euros, recogidos en el Libro Diario de la entidad "GRUPO VALESUR S.L.", que consta en el expediente.

Pues bien, de nuevo estamos en presencia de una prueba del presunto pago manifiestamente insuficiente. No puede olvidarse que la propia Inspección ha desacreditado la contabilidad de la sociedad como medio de prueba de las cantidades cobradas por la venta de las fincas rústicas. En efecto, en el apartado B de la página 6 del Acta de Disconformidad y en la página 8 del acuerdo de liquidación se dice que: "...en ninguno de los ejercicios en los que era procedente se han realizado anotaciones contables por los pagos o cobros realizados en relación con las fincas de referencia." , para concluir, más adelante página 9 del acuerdo de liquidación que: "...es obvio que la contabilidad no refleja la realidad de la corriente monetaria que la operación de compra y posterior venta de las fincas conllevó."

Ciertamente, si la propia Inspección reconoce que la contabilidad de la sociedad no refleja la realidad de los cobros y pagos realizados en relación con la venta de la finca rústica, difícilmente cabría entender que las anotaciones contables a que se refiere, y en las que únicamente basa su prueba del cobro, constituyen una prueba suficiente. Especialmente, si tenemos en cuenta que la contabilidad de la entidad compradora "LOVERMATS S.L.", que la Inspección ha introducido como medio de prueba de los pagos realizados en concreto, el extracto de la cuenta con "GRUPO VALESUR S.L." que hemos transcrito en la página 11 y que consta en el expediente, no incluye los dos pagos de 100.000,00 y 169.253,42 euros correspondientes al IVA de la operación a los que se refiere la Inspección. Realmente no podemos comprender la razón por la cual la Inspección no ha procedido a comprobar la realidad de los cobros mencionados, requiriendo a la entidad financiera a través de la cual presuntamente se realizaron esos cobros, que certificase sobre su existencia. Esta sí sería, desde luego, una prueba fehaciente de que el importe del IVA de la operación no estaba incluido en los cobros que relaciona la Inspección, que permitiría cumplir con lo ordenado por el Tribunal Regional acerca de probar: "...los pagos realizados entre el reclamante y el comprador..."

En consecuencia, entendemos que no existe en el expediente prueba suficiente que permita concluir que el importe del IVA repercutido en la operación de venta de las fincas rústicas la cantidad de 269.253,42 euros, fue pagado a parte y, por tanto, que no estaba incluido en la cantidad de 2.113.137,35 euros que la Inspección considera pagada en la venta. La única prueba aportada por la Inspección contabilización del IVA por "GRUPO VALESUR S.L.", está desacreditada (i) Por la propia tacha que la Inspección hace del estado de la contabilidad del sujeto pasivo, (ii) Por la contabilización de la operación en la entidad compradora "LOVERMATS S.L.", que no refleja tales pagos y (iii) Por la no constancia en el expediente de los medios de pago utilizados, recibo de efectivo, cheque, transferencia,...etc , en contraste con la documentación que consta en el expediente respecto de otros pagos. Por tanto, al no haber quedado acreditado en el expediente un pago específico del importe del IVA repercutido a la entidad compradora "LOVERMATS S.L.", debe entenderse que su pago está incluido dentro del total de los pagos realizados por esa entidad a "GRUPO VALESUR S.L."

Por tanto el importe del IVA repercutido 269.253,42 euros se entiende incluido dentro de la cantidad que la Inspección considera pagada por el comprador al vendedor 2.113.137,35 euros.

- Intereses de demora.

Con cita de la STS de 9 de diciembre de 2003, recurso 4494/2012 , considera que el día final de los intereses es el día en que fue emitida la liquidación inicial que fue anulada por el Tribunal Regional, es decir, el 16 de julio de 2009, teniendo en cuenta que la liquidación girada el 27 de mayo de 2011, está girada exclusivamente por la incorrección de la Administración que practicó una liquidación contraria a derecho.

- Sobre la aplicación de las sanciones.

En primer lugar aduce que el acuerdo sancionador resulta contrario a derecho, por incurrir en reformatio in peius.

Por otra parte, tampoco comparte la resolución del Tribunal Regional en cuanto a la apreciación de la conducta infractora en el presente expediente.

### Tercero.

Sobre el primer motivo del recurso, se pronuncia la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, en su Fundamento de Derecho Tercero, en los siguientes términos:

"TERCERO. El recurso de anulación se introdujo en nuestro derecho por la Ley 58/2003, a través del apartado 6 del artículo 239 , estando actualmente regulado en el artículo 241 bis de la Ley 58/2003 , introducido por la modificación parcial realizada en ella por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Dispone el apartado 1º del artículo 241 bis que este recurso se podrá formular:

"Contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas, las personas a que se refiere el artículo 241.3 de esta Ley podrán interponer recurso de anulación en el plazo de 15 días ante el tribunal que hubiera dictado la resolución que se impugna, exclusivamente en los siguientes casos:

- a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.
- b) Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico administrativa.
- c) Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución".

El artículo 60 del Reglamento de Revisión en vía administrativa, bajo el epígrafe 'recurso de anulación', se limita a recoger, por lo que hace a las causas que lo habilitan, una mera referencia a que disponía el ya citado artículo 239.6 de la ley General tributaria .

En el presente caso el obligado entiende que la inadmisibilidad del recurso de alzada se declaró incorrectamente por este Tribunal ya que a la hora de evaluar la cuantía de la reclamación hay que tener en cuenta tanto la base imponible declarada por el obligado que es eliminada por la regularización de la Inspección (99.056,85 euros, que multiplicada por el tipo de gravamen del 30% da lugar a una cuota de 29.717,06 euros) como la deuda tributaria resultante por importe de 134.264,86 euros.

Pues bien, frente a las alegaciones del obligado hay que señalar que en el supuesto como el de autos, y en virtud de lo establecido en los artículos 35 y 36 del RRVA, cuando el acto impugnado suprime la base imponible negativa declarada por el obligado y asimismo exige una deuda tributaria a ingresar, se debe atender al mayor de los dos importes siguientes:

- La base imponible negativa que ha sido suprimida
- La deuda tributaria que se exige.

A estos efectos el artículo 35 del RRVA establece:

"Artículo 35. *Cuantía de la reclamación.*

1. La cuantía de la reclamación será el importe del componente o. de la suma de los componentes de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria , que sean objeto de impugnación, o, en su caso, la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación. Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiese practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquellos.

2. Cuando en el documento en el que se consigne el acto administrativo objeto de la impugnación se incluyan varias deudas, bases, valoraciones o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento, (...)"

El término "mayor importe" se debe interpretar como importe de mayor entidad o trascendencia, valorando tal trascendencia en función de la superación de los límites cuantitativos establecidos en el Reglamento para la tramitación de la reclamación.

Dichos límites cuantitativos se establecen el artículo 36 del RRVA que señala:

"Artículo 36. *Cuantía necesaria para el recurso de alzada ordinario.*

De acuerdo con el artículo 229 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre , sobre las competencias de los tribunales económico-administrativos, podrá interponerse recurso de alzada ordinario cuando la cuantía de la reclamación, calculada conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, supere f 50.000 euros, o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones. Si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, podrá interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso."

En el presente caso la base imponible negativa declarada suprimida asciende a 99.056,85 euros, por lo que no supera los límites previstos para su ser impugnada en alzada, ya que es inferior a 1.800.000 euros. A su vez la deuda tributaria exigida tampoco supera el límite previsto para ser susceptible de impugnación en alzada ya que asciende a 134.264,86 euros que es inferior a 150.000 euros.

En consecuencia, es claro que la resolución del TEAR no es susceptible de alzada ante este Tribunal al no superar la base imponible negativa declarada eliminada, ni a su vez, la deuda tributaria exigida, los límites establecidos para ser recurrida en segunda instancia.

Hay que señalar a estos efectos que el obligado en su recurso trata de utilizar la suma de base y cuota para determinar la cuantía de la reclamación lo que, como a continuación se detalla, no cabe con la normativa vigente.

El obligado utiliza en defensa de su argumentación la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de enero de 2012 (rec. 4675/2007 ) en la que quantifican el interés económico en juego, aplicando el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades al importe en que resultan minoradas las bases imponibles negativas pendientes de compensación para ejercicios futuros.

De esta forma, el razonamiento del reclamante consiste en cuantificar el interés económico en juego como ajuste potencial en cuota, aplicando, sobre la base imponible negativa declarada eliminada (99.056,85 euros) el tipo de gravamen aplicable en el ejercicio 2008, con lo que resulta una cuota tributaria de 29.717,06 euros, que sumada a la deuda tributaria exigida en la liquidación (134.264,86 euros) resulta superior a la cuantía exigida de 150.000 euros.

En primer lugar hay que señalar que los artículos 35 y 36 del Reglamento de Revisión RD 520/05 , aplicables al supuesto que nos ocupa, establecen claramente como cuantía mínima para interponer recurso de alzada la cantidad de 150.000 euros referida a la deuda tributaria y de 1.800.000 euros en el caso de impugnación de bases o valoraciones. Sin embargo, la base imponible no tiene una traducción directa en términos de deuda tributaria, de acuerdo con los términos en que ésta se define en el artículo 58 de la Ley 58/2003, LGT ("La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta). Por lo tanto, en el caso del IS la determinación de la deuda resulta de la aplicación del proceso liquidatorio contemplado por la normativa del impuesto vigente en el periodo de que se trate.

Asimismo frente a la argumentación basada en la referida sentencia del TS de fecha 30 de enero de 2012 , debe señalarse que la misma se refiere a unos ejercicios en los que se encontraba en vigor el antiguo Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas RD 391/1996. Aun cuando el reclamante viene a pretender que el actual Reglamento de Revisión RD 520/2005, aplicable al caso analizado, se interprete en línea con lo anterior, lo cierto es que la redacción relativa a la determinación de la cuantía de la reclamación económico administrativa resulta muy diferente en ambas normativas.

Así, mientras el antiguo Reglamento, en su artículo 46 remitía a términos de deuda tributaria, con excepciones tasadas para aquellos actos de comprobación de valor de los bienes y derechos o de fijación de valores o bases imponibles; el nuevo Reglamento, en su artículo 35, prevé expresamente la cuantificación en términos de base en aquellas impugnaciones contra bases imponibles en las que no se hubiese practicado la correspondiente liquidación, como sucede en este caso con la base imponible negativa declarada eliminada.

De lo que podemos concluir, sin lugar a dudas, del examen conjunto de los artículos 58 de la LGT , 35 y 36 del vigente Reglamento de Revisión RD 520/2005, que la cuantía de 150.000€ viene referida exclusivamente a la impugnación del componente o la suma de los componentes de la deuda tributaria, en los términos en que ésta se define en el artículo 58 de la Ley 58/2003 "(...)(...cuota o cantidad a ingresar.);" "En tanto que la cuantía de 1.800.000€ viene referida a la impugnación de " una base imponible o un acto de valoración

Y que en ningún caso puede accederse a la pretensión del interesado de traducir la base imponible en términos de cuota, ya que el vigente reglamento sólo contempla la posibilidad de que la base imponible o el acto de valoración se cuantifique a efectos de su impugnación en términos de deuda tributaria, cuando sea la propia Administración la que practique la correspondiente liquidación sobre la base imponible o el acto de valoración ( artículo 35.1 del R.D. 520/2005 ).

Por lo tanto, resulta imposible forzar, a partir de la base imponible impugnada, una traducción hipotética a términos de deuda tributaria, como reclama el interesado.

A su vez no cabe, como pretende el obligado, aplicar lo argumentado por este Tribunal en su resolución de 25 de octubre de 2011 (RG 3732/2008) al presente caso, ya que en dicha resolución se está analizando exclusivamente la forma de determinar la cuantía de la reclamación en los supuestos de cuotas de IVA, no de bases y cuotas de IS como en el presente caso.

Así, en el supuesto de la referida resolución de 25 de octubre de 2011 nos encontramos exclusivamente con que este Tribunal establece que a la hora de determinar la cuantía de la reclamación en una regularización en la que se eliminan las cuotas a de IVA a compensar declaradas por el obligado y además resulta una cuota a ingresar, se deben tener en cuenta tanto las cuotas a compensar eliminadas como las cuotas a ingresar resultantes de la regularización, supuesto que, no es en modo alguno comparable al presente caso, en el que como se ha señalado, se está tratando de utilizar el límite de 150.000 previsto para las deudas tributarias a la eliminación de bases imposables en las que el límite es de 1.800.000 euros. .

Por último, este Tribunal debe señalar que, siguiendo el criterio del obligado, en el supuesto de que existiese una regularización en la que un obligado tributario hubiera declarado una base imponible negativa de 1.000.000 euros que la inspección considerase incorrectamente declarada, rebajándola a 100.000 euros, dicha regularización sería entonces susceptible de ser recurrida en alzada, ya que la diferencia entre la base imponible declarada y la regularizada multiplicada por el tipo de gravamen sería el interés potencial en juego, que sería superior a 150.000 euros, y por tanto recurrible en alzada, lo que es claro que no procede al establecer el artículo 36 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa que en las reclamaciones contra bases la cuantía reclamada debe ser superior a 1.800.000 euros y en este caso es solo de 900.000 euros.

Como consecuencia, en aplicación de la normativa vigente no cabe admitir la alegación del obligado de que se debe tener en cuenta la suma de la base imponible negativa declarada multiplicada por el tipo de gravamen más la deuda tributaria a ingresar resultante de la regularización para determinar la cuantía de la reclamación.

Por todo ello, debe concluirse la procedencia de la declaración de inadmisibilidad realizada por este Tribunal Central en la resolución dictada en fecha 2 de febrero de 2017 en la reclamación nº 5943/13 R.G."

Pues bien, dichos argumentos no pueden ser aceptados a la vista de que el artículo 35.1 del RD 520/2005, de 13 de mayo , dispone que "La cuantía de la reclamación será el importe del componente o de la suma de los componentes de la deuda tributaria..."

Y sobre dicho precepto, así como de su precedente, el artículo 46.1 del RD 391/1996 , se ha pronunciado, en términos que no dejan lugar a dudas, la STS de 6 de julio de 2015, RCU 3467/2013 , en una liquidación de IRPF del ejercicio 2005, en la que se reconocía una devolución de 31.480,33 euros, cifra muy inferior a la solicitada por los actores 680.629,46 euros, declarando al respecto en su Fundamento de Derecho Cuarto, lo siguiente:

" CUARTO. Hemos de anunciar ya que la doctrina ajustada a derecho es la que se contiene en la sentencia de contraste, como se infiere de la jurisprudencia de esta Sala.

El artículo 35.1 del Reglamento de revisión de 2005 dispone, en su inciso inicial, que la cuantía de la reclamación es el importe del componente o de la suma de los componentes de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58 de la Ley General Tributaria de 2003 , que sean objeto de impugnación, o, en su caso, la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación. El problema reside en determinar qué haya de

entenderse por "importe del componente o de la suma de los componentes de la deuda tributaria" o "cuantía del acto o actuación" cuando la liquidación impugnada reduce la cuota a devolver autoliquidada por el sujeto pasivo o deniega una parte de la cantidad a compensar solicitada por él, arrojando un resultado en la nueva liquidación inferior al límite señalado para que proceda el recurso de alzada.

Pues bien, interpretando el artículo 46 del Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo (BOE de 23 de marzo), precedente del actual artículo 35 del Reglamento general de revisión de 2005, hemos señalado que en tales casos la cuantía de la reclamación es el importe en que el acto de liquidación aprobado por la Administración minore la suma a devolver o a compensar señalada por el contribuyente en su autoliquidación [ sentencias de 7 de abril de 2011 (casación 5247/07, FJ 4 º) y 12 de mayo de 2011 (casación 4613/08, FJ 3 º); auto de 1 de marzo de 2012 (casación 1987/11, FJ 2º)].

Estando, como se está, ante la fijación de la cuantía de los recursos y acciones que el ordenamiento jurídico pone en manos de los administrados para impugnar y discutir las liquidaciones y demás actos de la Administración tributaria, y por ello ante la determinación de los cauces procesales y de las vías pertinentes, los conceptos empleados por la norma deben ser interpretados poniéndolos en relación con el interés que el interesado pone ("se juega") en la reclamación. Por consiguiente, cuando el Reglamento habla del "importe de los componentes de la deuda tributaria", ha de entenderse que se trata del importe desde la perspectiva del reclamante, atendiendo al "interés que se juega en el envite", que, en casos como el enjuiciado, no es otro que la diferencia entre la cantidad a devolver o a compensar solicitada y aquella que finalmente es reconocida por la Administración.

Procede, por lo tanto, estimar este recurso de casación para la unificación de doctrina."

Y de deuda tributaria hablaba tanto el RD 391/1996, como el Reglamento de Revisión de 2005.

En consecuencia, para determinar la cuantía de la reclamación económico administrativa se ha de tener presente la liquidación generada a la actora por importe de 134.264,86 euros y la cuota derivada de la eliminación de la base imponible declarada (99.056,85 euros) que ya no podrá compensarse en los ejercicios siguientes y que supone una cuota adicional de 29.717,06 euros (30 % de 99.056,85 euros), por lo que hace un total de 163.981,86 euros.

Por lo tanto, era procedente el recurso de alzada contra el TEAC, tal como indicó el TEAR de Andalucía.

#### **Cuarto.**

Entrando ya en los motivos del recurso, analizamos en primer lugar el relativo a la liquidación.

La resolución del TEAR de Andalucía de 30 de julio de 2003, aborda esta cuestión en sus Fundamentos de Derecho Tercero, Cuarto y Quinto, exponiendo:

"TERCERO. De acuerdo con los datos obrantes en el expediente, el ahora Reclamante adquirió la propiedad plena de cuatro fincas rústicas sitas en el término municipal de Cabra de Santo Cristo. Grupo Valesur SL. adquirió la finca en Escritura Pública de fecha 10 enero 2006 a la empresa CCF.21 Negocios Inmobiliarios SA. con CIF: A78210473. El precio de esta adquisición fue de 1.652.783,29 € renunciando el vendedor a la exención por IVA y haciendo constar que la vendedora repercutió a la compradora el impuesto al tipo impositivo del 16% (264.445,33 euros). No obstante lo anterior, ya existía contrato privado de compraventa firmado entre las partes en fecha 15 de junio de 2003 por lo que Grupo Valesur S.L. ya era titular de los derechos derivados de dicha finca en tanto se hallaba perfeccionado dicho contrato al existir acuerdo pleno de las partes acerca de la cosa objeto del contrato y del precio. El precio que figura en el contrato privado indicado y el de la escritura pública de adquisición resultan coincidentes formalizándose el mismo principalmente mediante pagarés que se hicieron efectivos en el año 2005. Grupo Valesur SL transmite la propiedad de la finca a Lovermats SL en fecha de 31 de marzo de 2006, momento en que se otorga la escritura pública de compraventa. No obstante el contribuyente ya había convenido anteriormente la venta de las fincas a Lovermats en fecha 22 de octubre de 2004, cuando se perfeccionó el contrato privado de compraventa firmado en dicha fecha por ambas partes. Del análisis de la escritura pública y del contrato privado destaca la diferencia consignada en el precio puesto que en la escritura pública el precio que consta asciende a 1.682.833,89 € mientras que en el contrato privado se había acordado un precio de 2.464.149,23 €. No obstante lo anterior, hay que dejar constancia de que con posterioridad se aportó un nuevo

contrato privado firmado entre las partes de fecha 3 de febrero de 2005 por el que se modificaba el anterior reduciéndose el precio fijado al que posteriormente quedó reflejado en la escritura pública de venta. Reducción de precio que se basaba en el menor valor de las fincas con motivo de la salinidad de las aguas de riego de los pozos allí habidos.

CUARTO. A la vista de la Resolución de este Tribunal anteriormente citada, la Inspección, en las actuaciones que se regularizan en el acta de referencia NUM005 por el mismo impuesto y ejercicio, no pudo probar suficientemente que los pagos recibidos por el contribuyente lo fueran por la totalidad que se detalla en el primer contrato privado aportado (2.464.149,23 euros) y todo ello sin que el Tribunal entrase a decidir si alguno de los dos contratos privados aportados debería prevalecer sino "... que el único hecho probado que pueda ir en contra de la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias es el correspondiente a los pagos realizados entre el reclamante y el comprador que...son superiores a los estipulados en la Escritura Pública, pero inferiores al recogido en el primer contrato privado.", por lo que, ahora, la Inspección, al realizar el nuevo acuerdo, ha detallado los pagos que entiende probados y que determinarán el precio de venta de las fincas descritas a efectos de la regularización: 1.- 300.506,00 € en concepto de señal y arras, declarando la parte vendedora tenerlos recibido y sirviendo el contrato privado anterior (22/10/2004) como carta de pago. (Punto 1º de la estipulación segunda del contrato privado de compraventa). Este pago se realizó mediante dos pagarés de importe 150.253 euros cada uno que fueron ingresados en fechas 10/8/04 y 17/8/04 respectivamente en la cuenta de UNICAZA NUM010 abierta a nombre del representante legal de GRUPO VALESUR, S.L., Francisco . Posteriormente, (según pone de manifiesto el propio contribuyente en el Recurso de Reposición presentado en relación al expediente administrativo anterior) en fecha 29 de octubre de 2004 se traspasaron dichos fondos desde la cuenta de Francisco nuevamente a la cuenta de la entidad LOVERMATS para que fuera ésta quien realizara en la misma fecha un ingreso por el mismo importe (300.506,00 euros) en la cuenta que Grupo Valesur tenía abierta en la misma entidad, cuenta NUM011 . 2.- En fecha 22 de octubre, Lovermats expidió contra su cuenta corriente NUM009 , dos pagarés con vencimiento a 180 días (22/4/2005) (tal y como se detalla en el punto 2º de la estipulación segunda del contrato de compraventa).- Pagaré NUM008 de la entidad CAJASUR por importe de 300.506,05 euros a favor del representante legal de Grupo Valesur S.L., Francisco . Pagaré NUM012 también de CAJASUR por importe de 150.253,03 euros a favor de Grupo Valesur. Ambos pagarés fueron cargados a su vencimiento en fecha 22 de abril de 2005 en la cuenta de Lovermats anteriormente citada tal y como consta en el extracto bancario que obra en el expediente. Además la propia Lovermats detalla en su contabilidad, tal y como consta en el extracto de mayor de la cuenta del Grupo Valesur S.L. que también obra en el expediente, que ambos pagos son realizados a la vendedora aunque uno de ellos fuera a nombre del representante legal de la entidad. 3.- 210.354,25 euros que se acreditan por la existencia de un recibí aportado en el curso de las actuaciones de comprobación, firmado por Francisco por poder de Grupo Valesur S.L. de fecha 27 de octubre de 2004 y por la existencia de un recibo en el que figura como ordenante Lovermats S.L. y se detalla el concepto "Pago total del plazo establecido en el punto tercero de la estipulación segunda del contrato de compraventa". 4.- En fecha 23 de diciembre de 2005 fue expedido pagaré de CAJASUR, 7.191.254 por importe de 450.759 euros y con vencimiento 31 de marzo de 2006 tal y como se detalla en documento privado firmado entre las partes en fecha 23 de marzo de 2006. El citado pagaré fue cargado en la cuenta NUM009 de Lovermats con fecha 3 de abril de 2006 según se recogen en los movimientos de dicha cuenta que obran en el expediente. Este importe también se recoge en los asientos contables realizados por Lovermats en el extracto de mayor del Grupo Valesur anteriormente citado. 5.- También en el citado extracto de mayor aparece con fecha contable 3 de enero de 2007, el pago de un pagaré por importe de 450.759,00 euros. Al respecto del mismo, la entidad CAJASUR mediante escrito de fecha 9/5/2008 en respuesta al requerimiento de información remitido a la Inspección, puso de manifiesto que el citado pagaré NUM013 fue librado con cargo a la cuenta NUM014 de la que resulta ser titular la entidad Lovermats S.L., habiéndose cargado el mismo en fecha 3/1/2007 coincidente con la contable anteriormente indicada. Se trata del pagaré al que se hace referencia en la escritura pública de compraventa de 31/3/2006 como pendiente de pago. (Los puntos 4." y 5.- anteriores suponen el cumplimiento del apartado 4º de la estipulación segunda del contrato privado de compraventa). 6.- Existe también un documento privado firmado entre las partes en fecha 28 de marzo de 2006 donde se reconoce en el exponiendo segundo que resultan pendiente de pago por la compra de las fincas descritas la cantidad de 250.000 euros. Además existen dos recibís firmados por Francisco como representante de Grupo Valesur S.L., de fecha 28/3/06 y 11/4/06 por importe de 125.000 euros cada uno acreditativos del cobro de dichas cantidades por el contribuyente.

QUINTO. Este Tribunal ha de indicar que la ya citada resolución del TEARA 1933/2009, le otorga a la Administración la posibilidad de liquidar tal y como ha hecho, ya que en dicha resolución se señalaba que, "... la Administración debería, si así lo considera, liquidar el impuesto en el sentido aquí indicado, eso sí, demostrando la realidad de las transacciones realizadas.". Realidad que creemos ha demostrado la Administración tal y como se recoge en el punto anterior. En referencia al pago del IVA, el contribuyente parte de una premisa incorrecta cuando afirma que queda claro que el pago del precio es el reflejado en la escritura pública. En nuestra resolución anterior, en ningún momento se establece que el pago del precio es el que consta en la escritura pública sino que, como ya se indicado anteriormente, anula la liquidación efectuada por falta de pruebas suficientes para acreditar la falsedad de uno de los dos contratos privados aportados otorgando la posibilidad a la Administración de liquidar nuevamente el impuesto por los pagos realizados entre reclamante y comprador, que según se recoge en el Acta, son superiores a los Estipulados en la Escritura Pública pero inferiores a los recogidos en el primer contrato privado aportado, y como se ha indicado anteriormente, entendemos probada suficientemente la existencia de pagos superiores a los que se detallan en la escritura pública de compraventa. Entre dichos pagos que se han detallado no se encuentra incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido que fue objeto de declaración por el contribuyente en el año 2006, tal y como se demuestra en la liquidación. En relación a la duplicidad de los pagarés indicados por el reclamante también entendemos que al no coincidir exactamente las cifras, tal y como recoge la mencionada liquidación, donde exhaustivamente se indica además el iter de dichos pagos. Por ello, este Tribunal entiende que debe desestimar la reclamación analizada."

Luego la Administración, explica y demuestra que el pagaré 7.191.242 euros de la entidad Cajasur por importe de 300.506,05 euros en favor de don Francisco fue cargado a su vencimiento en fecha 22 de abril de 2005 en la cuenta de Lovermats, según extracto bancario que obra en el expediente, hecho acreditado por la contabilidad de Lovermats y en el extracto mayor de la cuenta del Grupo Valesur SL.

En resumen, existió un pago por importe de 300.506 euros en fecha 22 de octubre de 2004 y otro por importe de 300.506,05 euros de 22 de abril de 2005.

Y lo mismo debe suceder con el IVA por importe de 269.253,42 euros, que la actora considera susceptible de incardinación en el precio de 2.113.137,35 euros.

En este sentido, tiene razón el Acuerdo de Liquidación cuando, con cita del artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, señala que el beneficio por la venta de las fincas transmitidas a Lovermats, se determinan por la diferencia entre el precio de transmisión y el precio de adquisición, sin incluir el IVA en la operación. Y este es el cálculo seguido por el actuario, puesto que no ha tenido en cuenta en el importe de dicho beneficio el pago del IVA que Lovermats hace a Grupo Valesur SL contabilizado en el libro diario en fechas 03/04/2006 y 06/04/2006 por el referido importe y, por tanto, no lo ha incluido en la sumatoria del resto de pagos que recibe Grupo Valesur por importe de 2.113.137,35 euros.

Por lo expuesto, el motivo debe ser desestimado.

#### Quinto.

En cuanto a la liquidación de intereses de demora, girados hasta el 27 de mayo de 2011, dado que la anulación de la primera liquidación y sanción fue total, resulta evidente, que en aplicación de la STS de 9 de diciembre de 2013, RC 4494/2012, dichos intereses deben calcularse hasta la fecha en que se generó la liquidación anulada, es decir, desde el 31 de julio de 2007 y hasta el 16 de julio de 2009.

Procede, por tanto, estimar el motivo.

En cuanto a las sanciones, se debe indicar, con carácter general que el recurrente no puede ver empeorada su situación jurídica con ocasión de la reclamación económico administrativa.

En consecuencia, la resolución de la misma no puede suponer un agravamiento de su situación inicial en caso de desestimación del recurso ( STS de 14-5-1998 ), y esto es lo sucedido en autos, pues la sanción impuesta a la recurrente, que asciende a 152.268,48 supera a la inicial que fue anulada y cuyo importe ascendía a 139.671,16 euros.

Además de ello, la inicial lo fue por infracción grave y después son impuestas dos, una por infracción muy grave del artículo 191 y otra por el artículo 195, ambas de la LGT.

En consecuencia, el motivo debe ser estimado y, el recurso ser estimado parcialmente.

**Sexto.**

Con arreglo al artículo 139.1 párrafo segundo, de la LJCA cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

**FALLO**

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad GRUPO VALESUR, S.L. , contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de febrero y 4 de abril de 2017, a que las presentes actuaciones se contraen, que se anulan en los términos de esta sentencia, al igual la resolución del Tribunal Regional de Andalucía de 30 de junio de 2013 y las sanciones, giradas al recurrente, exclusivamente en los términos de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

La presente sentencia 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; 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.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.