

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086960

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 27 de abril de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 687/2018

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Reformatio in peius.* Había estimado la Inspección que procedía imputar al ejercicio 2005 del beneficio por la venta de una promoción que se contabilizó y fue declarada por la recurrente en 2006, dando lugar a un ajuste positivo en el ejercicio 2005. Posteriormente fue declarado prescrito el ejercicio 2005, considerándose por la Inspección improcedente el ajuste negativo por las ventas declaradas en 2006 y devengadas en 2005. Sostiene la recurrente que al ser correcta la imputación temporal al ejercicio 2005 no procede ese ajuste, considerando, además, que con ello se infringe la interdicción de la *reformatio in peius*. A juicio de la Sala tiene razón la recurrente cuando señala que al anular la reducción de la base imponible de los ejercicios 2006 y 2007, se ha incrementado la deuda tributaria y la correspondiente sanción de cada uno de estos ejercicios como consecuencia de su impugnación. Es decir, si no se hubiesen impugnado los acuerdos de liquidación de 2006 y 2007, habrían devenido firmes y la Administración tributaria no podría haberlos modificado. De esta forma, en ejecución del fallo estimatorio del TEAR la Administración no puede empeorar la situación declarada por el TEAR en relación con dicho concepto y períodos impositivos, sin que la prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2005 sea razón para cambiar la imputación correcta bajo el argumento de que en otro caso se produce una desimputación tributaria.

Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. *Inmovilizado/existencias.* Considera la Sala que el inmueble por el que la recurrente se aplica la deducción, emplazado en un ámbito de actuación urbanística por estar comprendido en un Plan de Mejora Urbana, no puede tener la consideración de elemento inmovilizado material, sino el de existencia, conclusión que se alcanza partiendo de que la recurrente es una empresa inmobiliaria, pero sobre todo por ser ella misma la promotora del desarrollo urbanístico del ámbito en el que se ubican los terrenos y, de hecho, los terrenos estuvieron contabilizados como existencias hasta poco antes de su venta, en que la recurrente los recalificó a inmovilizado, a lo que ha de sumarse la razón nada menor de que la permanencia de las edificaciones era incompatible con el planeamiento a desarrollar, lo que obligaría, por sí mismo y en todo caso, a su recalificación.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 42.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 150, 180 y 237.
RD 1065/2007 (RGAT), art. 178.

PONENTE:

Don Jose Felix Martin Corredera.

Magistrados:

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000687 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0006493/2018

Demandante: Construcciones y Promociones Apolo, SA

Procurador: DON ANTONIO ALBALADEJO MARTÍNEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

S E N T E N C I A N º :

Ilmo. Sr. Pre sidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintisiete de abril de dos mil veintidós.

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) ha visto el recurso contencioso administrativo nº 687/2018 interpuesto por Construcciones y Promociones Apolo, SA, representada por el procurador don Antonio Albaladejo Martínez, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de julio de 2018 (R.G.: 730/2015 y 5932/2016), en resolución del recurso de alzada interpuesto frente a las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, una de 11 de julio de 2014 sobre liquidaciones y sanción relativas al impuesto sobre sociedades y otra, de 11 de junio de 2015, dictada en resolución del incidente de ejecución derivado del anterior.

Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La representación de Construcciones y Promociones Apolo, SA interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de julio de 2018 (R.G.:

730/2015 y 5932/2016), en resolución del recurso de alzada interpuesto frente a dos resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña: una de 11 de julio de 2014 sobre liquidaciones y sanción relativas a los ejercicios ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007 del impuesto sobre sociedades y otra, de 11 de junio de 2015, resolviendo el incidente de ejecución deducido frente a la resolución de Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de AEAT de Cataluña en fecha 6 de febrero de 2015 por la que se ejecutaba el propio acuerdo del TEAC anotado.

Admitido el recurso y previos los oportunos trámites la parte actora formalizó su demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando que se dicte sentencia que contenga los siguientes pronunciamientos (trasladado de la demanda el entrecomillado que sigue):

«- La nulidad de las liquidaciones del IS 2006 y 2007 por haber sido dictadas en tanto el procedimiento administrativo estaba suspendido por prelación del penal y, en consecuencia, la prescripción del derecho de la Administración de liquidar nuevamente por dicho impuesto y períodos, así como de las correspondientes sanciones; subsidiariamente,

-La anulación de las liquidaciones del IS de 2006 y 2007 por nulidad del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, así como de las correspondientes sanciones; subsidiariamente,

- La prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el IS de 2006 por duración de las actuaciones inspectoras por más de doce meses y haber notificado el acuerdo de liquidación prescrito el derecho, así como de la correspondiente sanción; subsidiariamente,

- La prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el IS de 2006 por paralización de las actuaciones inspectoras por más de seis meses sin haber reanudado formalmente las mismas y haber notificado el acuerdo de liquidación habiendo prescrito el derecho, así como de la correspondiente sanción; subsidiariamente,

- La estimación de la imputación temporal al ejercicio 2005 del beneficio por la venta devengada en ese ejercicio pero contabilizada y declarada en 2006 o, subsidiariamente, la anulación de su cancelación en el acuerdo de ejecución del fallo del TEARC por atentar contra el principio de la reformatio in peius.

- La estimación del gasto por consumo de existencias del ejercicio 2007 o, subsidiariamente, la anulación de su cancelación en el acuerdo de ejecución del fallo del TEARC por atentar contra el principio de la reformatio in peius.

- La estimación de la procedencia de la aplicación de la deducción por reinversión, así como de la corrección monetaria como consecuencia de la consideración del Inmueble transmitido como activo inmovilizado y no como existencia.

- La confirmación del tipo reducido del IS en el ejercicio 2007.

- La anulación de las sanciones impuestas por el IS 2006 y 2007 por no concurrir culpabilidad alguna en mi mandante y haber actuado de buena fe, sin ocultación a la Administración y habiendo presentado una declaración veraz y completa.»

Segundo.

La Administración del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos por la recurrente y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto con imposición de costas a la recurrente.

Tercero.

Acordado el recibimiento a prueba, se practicaron con el resultado que obra en las actuaciones, las pruebas documentales propuestas por la parte actora consistentes en tener por reproducida la documentación obrante en el expediente, así como los documentos aportados con la demanda.

Cuarto.

Presentadas por las partes sus escritos de conclusiones; se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 20 de abril de 2022, fecha en la que ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Hechos y antecedentes del recurso contencioso administrativo y cuestiones debatidas.

Referidas en los antecedentes las resoluciones concernidas en nuestro examen, son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1.- Como resultado del procedimiento de inspección seguido a la recurrente, el 25 de mayo de 2011 fueron incoadas cuatro actas de disconformidad relativas al Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2004, 2005, 2006 y 2007. El 28 de julio de 2011 se dictó y fue notificado el acuerdo de liquidación correspondiente al ejercicio 2006, mientras que los acuerdos de liquidación correspondientes a los ejercicios 2005 y 2007, previa notificación de acuerdos de rectificación, se notificaron el día 22 de noviembre de 2011 y el día siguiente el referente a 2004.

Con estas liquidaciones finalizaba el procedimiento inspector de carácter general iniciado el día 16 de abril de 2009 mediante la personación del actuario en el domicilio social de la recurrente con autorización judicial acordada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo. No obstante, la autorización judicial de entrada fue anulada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en sentencia de 26 de enero de 2010, dictada en el recurso de Apelación 130/2009 deducido por la recurrente.

Con causa de las regularizaciones se dictaron asimismo cuatro resoluciones sancionadoras.

2.- Disconforme con los acuerdos, Construcciones y Promociones Apolo, SA interpuso ocho reclamaciones económico administrativas. Tramitadas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, las resolvió acumuladamente por acuerdo de 11 de julio de 2014 en los siguientes términos: Por una parte, estima las reclamaciones 08/01127/2012, 08/01125/2012 anulando las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 2004 y 2005 al apreciar la prescripción; en segundo lugar, estima parcialmente las reclamaciones 08/09793/2011 y 08/01128/2012 ordenando anular las liquidaciones practicadas correspondiente a los ejercicios 2006 y 2007 para que fueran sustituidas por otras, sin que pudiera producirse reformatio in peius; por último, estima las reclamaciones 08/04042/2012, 08/01126/2012, 08/13669/2011 y 08/01124/2012 anulando las sanciones impuestas.

3.- Recibido por la Inspección el acuerdo del TEAR de Cataluña, en ejecución de lo resuelto, con fecha 6 de febrero de 2015 se dictan nuevos acuerdos de liquidación y sancionadores para los ejercicios 2006 y 2007.

4.- Promovido incidente de ejecución (08/09793/2011/50/IE y 03/1128/2012/50/IE acumulados) el TEAR de Cataluña, por acuerdo de 11 de julio 2015, estimando parcialmente la impugnación ordenó anular el acuerdo de ejecución impugnado para que fuera sustituido por otro acorde a lo que disponía dispuesto en la referida resolución.

5.- Entre tanto, ambas resoluciones del TEAR de Cataluña, esto es, la de 11 de julio de 2014 dictada en las reclamaciones anotadas más arriba, y la de 11 de junio de 2005 recaída en el incidente de ejecución, fueron recurridas en alzada y resueltas acumuladamente por el fallo del TEAC que constituye el objeto de este proceso contencioso administrativo.

6.- A todo esto, con fecha 24 de mayo de 2011 el Fiscal había formulado querrela criminal ante el Juzgado de Instrucción Decano de Gavá contra el administrador único y contra el apoderado de Construcciones y Promociones Apolo, SA por presuntos delitos contra la Hacienda Pública relacionados con la actividad de la sociedad durante los años 2005 y 2007, sin incluir el año 2006. La causa penal concluyó con sentencia de conformidad de 7 de julio de 2015 dictada por el Juzgado de lo Penal número 2 de Vilanova i La Geltrú por la que se condena al administrador de la sociedad como autor responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública previstos en el artículo 305 del Código Penal a penas de prisión y multa, así como a indemnizar a la Hacienda Pública mediante el pago de las cuotas defraudadas, declarando la responsabilidad civil subsidiaria de Construcciones y Promociones Apolo, SA.

Llegados a este punto, resumimos los motivos de impugnación aducidos en la demanda:

1.- Que los acuerdos de liquidación son nulos por haber sido dictados en tanto el procedimiento administrativo debió suspenderse por prelación del penal con la consecuencia de que se ha producido la prescripción del derecho de la Administración de liquidar nuevamente así como a sancionar.

2.- Que asimismo las liquidaciones y las sanciones son nulas por serlo el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras a los ejercicios 2006 y 2007.

3.- Que, subsidiariamente, se ha producido la prescripción del derecho de la Administración tributaria para liquidar el ejercicio 2006 por la duración de las actuaciones inspectoras más de doce meses, así como por la paralización de las actuaciones inspectoras por más de seis meses sin haber sido reanudadas formalmente.

4.- Que se ha incurrido en reformatio in peius en la imputación temporal al ejercicio 2006 del beneficio por la venta devengado en el 2005, una vez que había sido imputado por la Inspección al ejercicio 2005 en un acuerdo de liquidación anterior.

5.- Que procede considerar el gasto por consumo de existencias del ejercicio 2007.

6.- Que procede aplicar la deducción por reinversión, así como de la corrección monetaria como consecuencia de la consideración del inmueble transmitido por la recurrente en 2006 como activo inmovilizado y no como existencia.

7.- Que al ejercicio 2006 es aplicable el tipo reducido del Impuesto de Sociedades.

8.- Que deben anularse las sanciones impuestas correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007 por no concurrir culpabilidad, haber actuado la recurrente de buena fe, sin ocultación a la Administración y haber presentado declaraciones veraces y completas.

Segundo.

Incidencia de la existencia de un proceso penal.

Ya está dicho en el anterior fundamento que en fecha 24 de mayo de 2011 el Fiscal presentó querrela criminal contra el apoderado de la recurrente por presuntos delitos contra la Hacienda Pública relacionados con la actividad de la sociedad durante los años 2005 y 2007. Nada se dice en la querrela del ejercicio 2006. Como hechos punibles la relación circunstanciada de hechos va referida a « la ocultación del montante total de cantidades percibidas por las propiedades vendidas, así como (...) rebajar notablemente las cantidades que, fruto del desarrollo de su actividad económica, debían ingresar a las arcas públicas».

Admitida a trámite por del Juzgado de Instrucción número 2 de Gavá de 30 de mayo de 2011, a la que fue turnada la querrela, y seguidas diligencias previas, se dictó sentencia de conformidad de 7 de julio de 2015, del Juzgado de lo Penal número 2 de Vilanova i La Geltrú, condenando al administrador de la sociedad como autor responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública previstos en el artículo 305 del Código Penal a penas de prisión y multa, así como a indemnizar a la Hacienda Pública mediante el pago de las cuotas defraudadas, declarando la responsabilidad civil subsidiaria de Construcciones y Promociones Apolo, SA.

La actividad defraudatoria relatada en la querrela y en la sentencia que determinó la condena consistía, en resumen, en la no declaración del montante total de las ventas realizadas por la sociedad, de tal forma que las cantidades documentadas no se correspondían con el precio real de las fincas, acreditándose el percibo de "dinero negro" en los ejercicios 2005 y 2007. Es de notar aquí que con la demanda no se aporta el texto íntegro de la sentencia penal, la cual ha sido examinada por la Sala comprobando que no contiene referencia a conductas punibles realizadas en el ejercicio 2006.

A todo esto y como paréntesis, ni las liquidaciones ni tampoco las resoluciones de los órganos económico administrativos hacen referencia alguna a la existencia ese procedimiento penal, por más que, como enseguida veremos, esta circunstancia tiene incidencia, por aplicación del artículo 180.1 LGT en su redacción aplicable por razones temporales, en el asunto que examinamos. Preveía lo siguiente:

«Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes».

Es verdad que tanto las liquidaciones como los acuerdos sancionadores se dictaron después de que el Ministerio Fiscal hubiera presentado la querrela, pero ello no puede conducirnos a juicios apresurados respecto a la eventual infracción del artículo 180.1 de la LGT, pues su alcance, una vez declarado prescrito el ejercicio 2005, queda limitado al ejercicio 2007.

En efecto, los hechos objeto del procedimiento penal podrían tener, en su caso, relación con la actividad desplegada respecto del impuesto de sociedades de los ejercicios a que se referían las operaciones investigadas, esto es, para los ejercicios 2005 (este declarado prescrito por el TEAR) y 2007, pero no para el ejercicio 2006, de manera que este ejercicio no era alcanzado - con la regulación entonces aplicable - por la obligación de suspender el procedimiento penal. Y al no existir vinculación de los hechos con relevancia penal con la actividad inspectora del ejercicio 2006, no había que esperar a la resolución del proceso penal (STS 9 de junio de 2014, casación 1419-12). De manera que la conexión fáctica y la relevancia del procedimiento penal a la vista de las conductas imputadas y sancionadas -precio percibido en las operaciones realizadas superior al escriturado y declarado por la sociedad; no declaración del montante total de las ventas efectuadas en el desarrollo de la actividad como promotora inmobiliaria- solo deberían haber determinado la suspensión de los ejercicios 2005 y 2007.

Sea como sea, por aplicación del artículo 180.1 LGT ha de anularse la liquidación y la sanción referidas al ejercicio 2007.

Tercero.

Sobre la ampliación de la extensión de las actuaciones de comprobación e investigación.

Afirma la recurrente que por acuerdo de 8 de septiembre de 2009 el Inspector Regional, en aplicación del artículo 178.5 RGAT (RD 1065/2007), dispuso la ampliación de extensión de las actuaciones, inicialmente referidas a los ejercicios 2004 y 2005, a los ejercicios 2006 y 2007 con la motivación de que de la documentación disponible se deducía que también se producen presuntas irregularidades en los años 2006 y 2007, motivación que considera

insuficiente y que, por el momento en que se dictó, esa documentación no podía ser otra que la obtenida en el registro practicado con una autorización judicial que después resultó anulada y por tanto ilícita.

Pero no, no se dictó un acuerdo de extensión de las actuaciones al amparo del precepto citado por la recurrente. Lo que ocurrió es que se dictó orden de modificación de carga en plan para incluir esos ejercicios. En estos casos, la motivación principal para llevarla a cabo es la orden de carga, aquí, en el programa 11300, de manera que la justificación exigible es la existencia de una orden de carga en plan ajustada al programa correspondiente. Y es que la orden de carga en el plan de inspección no predetermina cuál haya de ser el alcance de las actuaciones inspectoras, cuya determinación corresponde a los órganos competentes de la Administración tributaria [STS 19.2.20 (casación 240/2018) y 3 de julio de 2020 (casación 2188/2018)]. Así y todo, a partir de la fecha de entrada en la sede de la recurrente en que se incautó determinada documentación (16-4-2009) hasta que se modificó la orden de carga inicial (8-9-2009) se produjeron una pluralidad de actuaciones constatadas mediante las correspondientes diligencias de aportación de documentos que dan cobertura a la adopción de un acuerdo de extensión. Dicho de otro modo, al momento de modificarse la carga en plan no se disponía únicamente de la documentación intervenida en la entrada, declarada nula posteriormente por sentencia del TSJ de Cataluña de 26-1-2010.

El motivo se desestima.

Cuarto.

Sobre las alegaciones relativas a la prescripción del derecho a liquidar y sancionar.

Desde distintos enfoques, sostiene la recurrente que ha prescrito el derecho a liquidar y sancionar el ejercicio 2006.

Para este examen hemos de partir de los datos de que las actuaciones se iniciaron el 16 de abril de 2009 y terminaron el 28 de julio de 2011 y que aunque había sido dispuesta la ampliación de la duración por acuerdo de 21 de abril de 2010 por 12 meses adicionales, este acuerdo fue anulado por el TEAR.

Vayamos por partes, comenzando por el análisis de las dilaciones que la recurrente considera que no le son imputables.

Una vez depuradas en el procedimiento de revisión, son tres las dilaciones imputadas a Construcciones y Promociones Apolo, SA.

a) Desglose de existencias, del 20/05/2009 al 16/07/2009 57 días.

b) Justificación de provisiones, del 20/05/2009 al 30/07/2009, 14 días netos.

c) Nueva puesta de manifiesto del expediente del 25/3/2011 al 1/4/2011, 17 días.

Dada la fecha de la notificación de la liquidación, basta por su evidencia con confirmar la procedencia de mantener esta última para descartar que se haya producido la prescripción. Sucede que incoadas las actas de disconformidad el 30 de julio de 2010, la recurrente presentó alegaciones el 17 de agosto de 2010 manifestando no haber podido acceder al expediente y solicitaba la obtención en soporte papel. El actuario dispuso en soporte papel el expediente con el objeto de facilitar al representante. El 9 de marzo de 2011 se comunicó de nuevo el trámite de audiencia. El representante de la recurrente compareció ante la Inspección el 14 de marzo, indicándole el actuario que el expediente estaba a su disposición en soporte papel. No obstante, manifestó su voluntad de que se le indicara la forma de acceder al expediente electrónico en su poder facilitándole el documento pertinente. El 25 de marzo solicitó nuevamente el expediente electrónico que le fue facilitado el 30 de marzo de 2011, concediéndole un nuevo plazo de alegaciones de 10 días hábiles y no consta la presentación de alegaciones en plazo.

En consecuencia, desde la finalización del trámite de audiencia el 25 de marzo en que el obligado tributario desiste de obtener el expediente en papel hasta el 11 de abril en que finaliza el nuevo plazo de alegaciones que el actuario ha concedido a petición de la inspeccionada, resulta una dilación imputable al obligado de 17 días, con lo que queda excluida la prescripción del ejercicio de 2006, cuyo plazo de declaración, como es sabido, es de 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo. Elocuentemente redarguye a este respecto el Abogado del Estado que «si el interesado no quiso examinar el expediente que tenía a su disposición y prefirió complicar la puesta de manifiesto haciendo nuevas peticiones contradictorias con las anteriores, no puede pretender que no se haya generado una dilación imputable al mismo».

Sucede, por otra parte, que pese a haber sido anulado en vía de revisión el acuerdo ampliación del plazo, con extravasamiento del plazo de los doce meses, a los efectos del artículo 150.2 LGT, debe entenderse reiniciado formalmente el 30 de julio de 2010 con las actas incoadas por la inspección en razón de su contenido.

Es verdad que una vez excedido el plazo del procedimiento inspector, no "cualquier actuación enderezada a la regularización tributaria del contribuyente" interrumpe la prescripción, sino solo aquéllas que pongan de manifiesto una clara voluntad de reanudar el procedimiento y que informen al contribuyente, de manera clara, precisa y completa de los conceptos y períodos a los que van a alcanzar las actuaciones que van a realizarse después de tal actuación. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo en la STS 521/2018 de 23 de marzo de 2018 (casación 176/2017) rememorando la de 21 de junio de 2016 (casación 1591/2015):

«la interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar: a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo. En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse».

El caso examinado constituye un expediente del segundo de los supuestos a que alude el apartado a) trasladado, es decir, en el de considerarse interrumpida la prescripción por la «(...) realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo».

En suma, no es necesario un acto formal y específico de reanudación para que la prescripción quede interrumpida, bastando con la realización de cualquier actuación inspectora siempre que la misma permita al obligado tributario conocer los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse. De esta forma, las actas incoadas el 30 de julio de 2010 interrumpieron la prescripción lo que, a juicio de la Sala, resulta indudable a la vista de su contenido. En efecto, es claro que dichas actas, documentos públicos extendidos por la Inspección con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, que proponen la regularización que se estima procedente de la situación del obligado tributario, constituyen una actuación tendente a continuar con el procedimiento que refleja los datos que requiere el artículo 150.2.a) LGT pues constan en ellas los períodos y conceptos a que alcanzan las actuaciones, además de conceder al obligado tributario trámite expreso de alegaciones.

Quinto.

La rectificación de ajustes por ventas del ejercicio 2006 incide en reformatio in peius.

Aplicando la norma de valoración número 18 de la Orden de 28 de diciembre de 1994 sobre adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, había estimado la Inspección que procedía imputar al ejercicio 2005 del beneficio por la venta de una promoción Avenida Barcelona que se contabilizó y fue declarada por la recurrente en 2006, dando lugar a un ajuste positivo en el ejercicio 2005.

No obstante, al ser declarado prescrito en vía de revisión el ejercicio 2005, al ejecutar el acuerdo del TEAR que así lo dispuso, por la Inspección se consideró improcedente el ajuste negativo por las ventas declaradas en 2006 y devengadas en 2005. En su justificación se escribe esto: «(...) el ajuste no es más que la contrapartida del ajuste que con signo positivo la Inspección realizó a la base imponible declarada en el ejercicio 2005, ejercicio del cual la autoliquidación en su día realizada por el obligado tributario ha devenido inatacable por el instituto de la prescripción, resultando, por tanto, improcedente aquel ajuste positivo y en consecuencia también lo es su contrapartida en 2006».

Así las cosas, sostiene la recurrente que al ser correcta la imputación temporal al ejercicio 2005 no procede ese ajuste, considerando, además, que con ello se infringe la interdicción de la reformatio in peius, y se contraría lo decidido en su momento por el TEAR al resolver la impugnación de la liquidación del ejercicio 2006, al indicar expresamente que la liquidación fuera sustituida por otra «sin que como resultado ... pueda producirse reformatio in peius».

Este motivo ha de ser acogido.

El artículo 237.1 de la LGT asume este principio al expresar que en las reclamaciones y recursos económico administrativos «en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante».

Tiene razón la recurrente cuando señala que al anular la reducción de la base imponible de los ejercicios 2006 y 2007, se ha incrementado la deuda tributaria y la correspondiente sanción de cada uno de estos ejercicios como consecuencia de su impugnación. Es decir, si no se hubiesen impugnado los acuerdos de liquidación de 2006 y 2007, habrían devenido firmes y la Administración tributaria no podría haberlos modificado. De esta forma, en ejecución del fallo estimatorio del TEAR la Administración no puede empeorar la situación declarada por el TEAR en relación con dicho concepto y períodos impositivos, sin que la prescripción del derecho a liquidar el ejercicio 2005 sea razón para cambiar la imputación correcta bajo el argumento de que en otro caso se produce una desimputación tributaria.

Sexto.

Reinversión de beneficios extraordinarios en 2006.

Pretende la recurrente que se considere reinversión de beneficios extraordinarios la cantidad obtenida por la venta llevada a cabo en junio de 2006 a la sociedad Promou Interpromo SL de un terreno en Molins de Rei al sitio "Granja de Abajo", adquirido el 1 de agosto de 2003 y en el que existían dos naves construidas. El precio de venta es 14.250.400 euros y en la escritura pública en que se formalizó se expresa que la finca se transmite libre de arrendatarios y la vendedora declara que las naves de la finca son incompatibles con el Plan de Mejora Urbana aprobado, no conociendo la existencia de impedimentos para su desarrollo urbanístico. El beneficio extraordinario declarado por la promotora es de 11.320.015,23 euros, habiendo declarado así mismo una corrección monetaria de 129.472,43 euros. La base de la deducción considerada por la promotora es 11.190.542,80 euros, con una deducción de 2.238.108,56 euros

Pues bien, ese inmueble, emplazado en un ámbito de actuación urbanística por estar comprendido en un Plan de Mejora Urbana, no puede tener la consideración de elemento inmovilizado material, sino el de existencia, conclusión que se alcanza partiendo de que la recurrente es una empresa inmobiliaria, pero sobre todo por ser ella misma la promotora del desarrollo urbanístico del ámbito en el que se ubican los terrenos y, de hecho, los terrenos estuvieron contabilizados como existencias hasta poco antes de su venta, en que la recurrente los recalificó a inmovilizado, a lo que ha de sumarse la razón nada menor de que la permanencia de las edificaciones era incompatible con el planeamiento a desarrollar, lo que obligaría, por sí mismo y en todo caso, a su recalificación..

Séptimo.

SOBRE LAS SANCIONES

De conformidad con lo establecido en el artículo 211.5.d) LGT y 25.7 RGRST la recurrente fue sancionada por el ejercicio 2006 como responsable de una infracción tributaria leve tipificada en el artículo 191 LGT consistente en dejar de ingresar cometida en el ejercicio 2006 en relación con el Impuesto sobre Sociedades con multa de 1.182.699,51 € (50 % de la base).

Y no pueden acogerse la pretensión de anulación de la sanción de 2006 con el argumento de la ausencia de culpabilidad y de haber actuado de buena fe. Como consecuencia de la incorrecta contabilización de los terrenos comprendidos en un ámbito de desarrollo urbanístico, como inmovilizado, se dedujo 2.238.108 euros, cuando claramente tenían la consideración de existencia, al tratarse de un activo destinado a la promoción urbanística, constituye una conducta culpable, al menos a título de culpa, siendo evidentemente exigible otra conducta, no apreciándose ninguna duda acerca de la normación aplicable y no pasando desapercibido que la recurrente poco antes de momento modificó la calificación contable. Asimismo, la recurrente ocultó parte de los ingresos obtenidos en las ventas de algunos pisos de sus promociones que no fueron ni escriturados, ni declarados, ni tampoco recogidos en la contabilidad de la obligada y, finalmente, se rechazó la deducción de determinadas facturas de gastos, unas por no estar relacionadas con el objeto social de la sociedad y otras por estar emitidas a otras empresas del grupo.

Por lo demás, por las razones expresadas en el acuerdo sancionador, los ingresos declarados incorrectamente en 2007 y correspondientes a 2006 no influyen en la base de la sanción, dado que los correspondientes a ventas declaradas en 2006 habían sido imputadas a 2005.

Como certeramente señala el Abogado del Estado, resulta obvio que existió ocultación en términos de culpabilidad, puesto que sin el procedimiento inspector jamás se habría detectado la existencia de gastos improcedentes ni la aplicación de una deducción por reinversión pese a no existir activo inmovilizado. La motivación atendió muy detalladamente a los hechos concurrentes y a la conducta realizada, por lo que no es genérica. Sobra decir que no existe duda alguna sobre la interpretación de la norma, porque no hay discusión en cuanto a ésta, sino mera decisión voluntarista del recurrente para aplicar gastos improcedentes y para considerar que sus terrenos eran inmovilizado y no existencias pese a estar incluso contabilizados como existencias hasta que decidió venderlos y pese a ser el promotor de un proyecto de urbanización sobre los mismos. Y encima, al igual que sucedió en los ejercicios 2005 y 2007, la recurrente cobraba dinero «en negro» en la venta de inmuebles que no contabilizaba ni declaraba.

Octavo.

Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso y costas procesales.

Por las razones expuestas en los apartados anteriores, el recurso contencioso-administrativo debe ser parcialmente estimado, anulando parcialmente la resolución del TEAC impugnada así como la liquidación y la sanción correspondientes al ejercicio 2007 y el ajuste de la liquidación de 2006 por operaciones cuyo el devengo se había producido en 2005: y al ser parcial la estimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, puesto que ninguna de ellas ha sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad.

FALLO

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el procurador don Antonio Albaladejo Martínez, en nombre y representación de Construcciones y Promociones Apolo, SA, contra el acuerdo del Tribunal Económico- Administrativo Central, de 16 de julio de 2018, que se deja parcialmente sin efecto en los términos expresados en el fundamento jurídico octavo. Sin costas.

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. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

Así se acuerda y firma.

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.