

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088190

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de noviembre de 2022

Sala 1.^a

R.G. 6622/2022

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Reformatio in peius.

Congruencia de la resolución con las peticiones de los interesados. El contribuyente funda su recurso contra la ejecución en el hecho de que la liquidación de cuota a ingresar IS 2014 realizada en el acuerdo de ejecución contraviene la prohibición de la *reformatio in peius*.

Lo que el TEAC ordenó en la resolución cuya ejecución motiva el presente recurso, es que la Administración tributaria tenía que determinar el valor de mercado de la operación vinculada socio-sociedad que, básicamente se determinaba por la diferencia entre ingresos facturados a terceros por la entidad menos gastos deducibles, teniendo en cuenta que los gastos deducibles había que incrementarlos en una determinada cuantía. Y dicha estimación parcial, se hizo en atención a una pretensión del obligado tributario. La alegación de la entidad contribuyente permite centrar el debate, a saber, si la prohibición de la *reformatio in peius* puede erigirse en un límite en la liquidación de cuota a ingresar o menor a devolver en los casos en los que, precisamente la estimación de una pretensión del obligado tributario, conlleva automáticamente la liquidación de tales cuotas.

Pues bien, en primer lugar, cabe rechazar la aplicación de tal límite en la medida en que la interdicción de la *reformatio in peius* es una garantía favorable a los obligados tributarios en la medida en que impide que la resolución dictada en vía económico-administrativa sea incongruente con sus pretensiones pero, existiendo congruencia en la resolución, se han de "aceptar todas las consecuencias jurídicas que se deriven de la eventual estimación del recurso o reclamación planteados".

En segundo lugar, es preciso advertir que la prohibición de la *reformatio in peius* tiene un límite adicional, a saber, el principio de íntegra regularización. Esto es, asumir de conformidad con la pretensión del interesado que no podía liquidarse cuota a ingresar a la entidad en ejecución de una resolución económico-administrativa y realizar tal análisis al margen de que ello implica de un modo automático la liquidación de una menor cuota tributaria en la contraparte de la operación vinculada -en este caso, del socio único- sería contrario al principio de íntegra regularización y al principio de bilateralidad que rige toda operación vinculada.

Pero, el argumento definitivo que permite al TEAC alcanzar la conclusión jurídica de que no puede estimarse que se esté infringiendo en el acuerdo de ejecución la prohibición de la *reformatio in peius*, radica en que ello generaría un enriquecimiento injusto para los administrados y, en última instancia, para el socio único titular del 100% de la entidad en la medida en que a su sociedad no se le liquidaría la cuota a ingresar correspondiente y en la liquidación de la persona física se le minorarían los rendimientos de actividades económicas en clara ruptura del principio de bilateralidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 32, 140, 150 y 240.

RD 939/2005 (RGR), art. 66.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 66.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia el recurso contra la ejecución de referencia, tramitado por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 07/08/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 26/07/2022 contra el acuerdo de ejecución de la resolución parcialmente estimatoria de este TEAC de fecha 20 de diciembre de 2021 (RG 5860/2020) dictado por la Agencia Tributaria en fecha 22 de junio de 2022.

Segundo.

La entidad reclamante **XZ S.L.** es una sociedad cuyo socio y administrador único es D. **Axy**, ex jugador de fútbol de primera y segunda división. Esta sociedad se dedica, según consta en sus estatutos sociales, a la prestación de servicios de asesoramiento a deportistas en la negociación, mediación de su contratación laboral y especial con sociedades deportivas y/o clubs de fútbol; la negociación de sus derechos deportivos incluidos los derechos de imagen, servicios de asesoramiento a sociedades deportivas y clubs de fútbol en la negociación, intermediación y gestión de la contratación de deportistas, así como la gestión de servicios de asesoramiento integral (jurídico, económico y fiscal).

Tercero.

Dicha entidad fue objeto de un procedimiento inspector de alcance general relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido 1T/2012- 4T/2014 e Impuesto sobre Sociedades 2011-2014. En el seno de dicho procedimiento se firmaron actas de disconformidad en relación al Impuesto sobre el Valor Añadido y actas de disconformidad en torno a las actuaciones de comprobación del impuesto sobre sociedades, formalizándose dos actas diferentes:

- el acta A02-...2 (liquidación A23- ...2) en la que se declaraba la existencia de unos gastos no justificados (negándose su deducibilidad) en los ejercicios 2011-2014 y un ajuste de un deterioro de créditos relativo al IS 2011.
- el acta A02-...1 (liquidación A23- ...2) en la que se regularizaba la operación vinculada socio-sociedad por la retribución satisfecha al socio y administrador único D. **Axy** por entender que no estaba valorada según criterios de mercado.

Cuarto.

Además, paralelamente se iniciaron actuaciones inspectoras con el socio persona física que determinaron la regularización de la operación vinculada en sede del socio para proceder a la realización del ajuste bilateral y, además, se le impuso una sanción por no aportar la documentación de operaciones vinculadas.

Quinto.

Tanto las dos liquidaciones de la persona jurídica como la liquidación y sanción de la persona física fueron impugnadas en primera instancia ante el TEAR de Cataluña que estimó parcialmente las reclamaciones ("ambas reclamaciones ha de ser estimadas en parte, pues la liquidación ref. A23-...1 ha de ser sustituida por otra en la que el cálculo del valor se realice teniendo en cuenta lo dispuesto por este Tribunal en relación con los gastos deducibles y la liquidación ref. A23-...2 habrá de ser sustituida por otra en la que se ajuste exclusivamente el deterioro procedente de cesión de un crédito").

Sexto.

Así, la resolución acumulada de la persona jurídica parcialmente estimatoria del TEAR de Cataluña se impugnó ante este TEAC mediante recurso de alzada ordinario aunque el obligado tributario limitó el objeto de controversia a únicamente la liquidación relativa a la operación vinculada ("A23-...1: "en lo que sigue nos referiremos a esta liquidación exclusivamente"). Dicha resolución fue resuelta en sentido parcialmente estimatorio en fecha 20 de diciembre de 2021 al estimar este TEAC que había incurrido la Administración en un error en el cálculo de los gastos deducibles a computar para calcular el valor de mercado de la operación vinculada socio-sociedad: el gasto deducible era mayor del computado y, consecuentemente, el valor de mercado de la operación vinculada era menor.

Séptimo.

En congruencia con lo anterior, este TEAC también en la misma Sala y Sesión (RG 5861/2020) estimó parcialmente el recurso de alzada ordinario frente a la resolución del TEAR relativa a la liquidación y sanción del socio persona física: al reconocer este TEAC que el valor de mercado de la operación vinculada computado por la Inspección era superior al procedente, al SR. **Axy** se le había imputado un rendimiento de actividades económicas superior al debido.

Octavo.

Recibida por la Dependencia Regional de Inspección la resolución de este TEAC RG 5860/2020, la misma dictó acuerdo de ejecución en concordancia con el mandato de este TEAC de que se computara como mayor gasto deducible a efectos de la determinación del valor de mercado una partida de 32.635,56 euros. Al incrementar esa

partida de gasto, el valor de mercado de la operación vinculada (que principalmente se calculaba por diferencia entre ingresos facturados a terceros por **XZ** - gastos deducibles) se reducía. Y, consecuentemente, al ser el valor de mercado de la operación vinculada el gasto deducible en sede societaria (es la remuneración que, de acuerdo con criterios de mercado, debió satisfacer **XZ** al socio único) y verse este reducido, se impone matemáticamente la liquidación de una cuota a ingresar en sede societaria - liquidación de cuota a ingresar que se recoge en el acuerdo de ejecución ahora impugnado por importe de 5.945,97 euros-.

Noveno.

Frente a dicho acuerdo de ejecución interpone el interesado el presente recurso contra la ejecución, formulando en su escrito de interposición las alegaciones que seguidamente se analizan.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT. El recurso contra la ejecución se regula en el artículo 241 ter de la LGT, aplicable a los recursos de ejecución interpuestos desde el 12-10-2015 según la Disposición Transitoria Única.7.a) de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, siendo competente para conocer del recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta.

Segundo.

A la vista del acuerdo adoptado por la Oficina Gestora y las alegaciones presentadas, este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la adecuación a derecho del acuerdo de ejecución dictado por la Agencia Tributaria en fecha 22 de junio de 2022, en cumplimiento de la resolución parcialmente estimatoria de este TEAC de fecha 20 de diciembre de 2021 (RG 5860/2020) a la vista de las alegaciones presentadas y la documentación obrante en el expediente administrativo.

En particular, el reclamante funda su recurso contra la ejecución en el hecho de que la liquidación de cuota a ingresar IS 2014 realizada en el acuerdo de ejecución contraviene la prohibición de la reformatio in peius, que no existe fehaciencia en el expediente administrativo de un plazo utilizado para el devengo de intereses de demora y, al tiempo, la existencia de actuaciones defectuosas reiteradas por la AEAT que han de llevar a la anulación de la liquidación dictada en ejecución.

TERCERO.-Sobre la regularización practicada por la AEAT y la estimación parcial TEAC RG 5860/2020 y 5861/2020.

La Administración Tributaria en los acuerdos de liquidación relativos al IRPF de D. **Axy** y al IS de **XZ S.L** concluyó, siendo cuestión pacífica, que al abonar una remuneración por sus servicios la mercantil a su socio y administrador único D. **Axy**, se trataba de una operación vinculada socio-sociedad cuya valoración no se ajustó a criterios de mercado tal y como reflejamos en nuestra resolución de fecha 20 de diciembre de 2021 (RG 5860/2020):

<<El acuerdo de liquidación impugnado evidencia, como a su juicio, se ha incumplido por el reclamante la obligación de declarar a valor de mercado el servicio que le presta su socio único; servicio que sería idéntico al que factura la sociedad reclamante a terceros independientes (clubs de fútbol) sin que exista en esta última prestación de servicios un valor añadido adicional al propio trabajo personal del socio persona física. Esto es, según la Administración, con la interposición societaria se conseguiría una minoración de la carga tributaria soportada por la persona física (al alcanzar los tipos marginales del IRPF en los años considerados hasta casi el 52%; porcentaje notablemente superior al tipo impositivo del 30% aplicable en el Impuesto sobre Sociedades); constituyendo uno de los supuestos anteriores de no existencia de motivos económicos válidos según la jurisprudencia del Tribunal Supremo>>.

Así, siendo la controversia jurídica que ante este TEAC se planteó, la adecuación a criterios de mercado de la remuneración satisfecha por **XZ** a su socio único, procedimos en nuestra resolución a analizar los medios personales y materiales con los que contaba la entidad para prestar los servicios facturados a terceros; análisis que nos llevó a concluir que, al margen del SR. **Axy**, la mercantil carecía de medios para la prestación de los servicios

facturados siendo en atención a su conocimiento, experiencia y trayectoria profesional que los distintos clubs de fútbol contrataban los servicios de **XZ** :

*<<Delimitado así el marco interpretativo y, en especial, la doctrina de este TEAC anteriormente citada que impone que el análisis de medios personales se realice al margen del Sr. **Axy** (en su condición de socio único) y, aunque existe además de él cierto personal, este Tribunal entiende que estos no podrían dar cumplimiento al objeto societario y a la razón última por la que terceros contratan con **XZ**: se formalizan contratos para la prestación de servicio de asesoramiento, representación y negociación en el ámbito futbolístico cuyo ejercicio está sujeta a normativa sectorial (en particular, de la FIFA) que legitiman únicamente para el ejercicio de tales funciones a aquellos agentes que cuenten con una licencia (cuya obtención es personal y, de hecho, requiere la superación de un examen) y, en sede de **XZ** sólo el Sr. **Axy** cuenta con la misma (circunstancia que afirma el acuerdo de liquidación y que este TEAC ha comprobado en fuentes de acceso abierto, en particular, en el registro de la RFEF (<http://rfef.es/federacion/intermediarios/nacionales> y <http://agentesdefutbolistas.com/AEAF.aspx?id=32>). Por ello, no podemos reputar como ciertas las alegaciones que ante el órgano inspector formuló el interesado en las que afirmaba que nadie era insustituible en la sociedad y que con la simple ayuda de una asesora legal externa (una colaboradora: D^a ... del despacho de abogados **TW S.L.**) a alguno de los empleados de **XZ** el servicio se habría podido prestar. Dicha afirmación no se comparte en tanto que implicaría olvidar que el ámbito del asesoramiento y negociación con clubs de fútbol de deportistas está regulado y que únicamente tienen capacidad material de prestar tales servicios los agentes autorizados: en definitiva, sin el Sr. **Axy** (único sujeto autorizado) la sociedad **XZ** se vería impedida a prestarlos.*

*Así, este TEAC considera probado en el presente expediente como, al margen del Sr. **Axy**, **XZ** no tendría medios personales para la prestación de los servicios facturados a terceros y, por ende, se evidencia como la razón real por la que los terceros contratan con **XZ** los servicios de asesoramiento futbolístico no radica en el valor añadido que la misma genera en el mercado, sino en el conocimiento, experiencia, trayectoria profesional y habilitación para el ejercicio que tiene D. **Axy**>>*

Y, habiendo concluido este TEAC que era cierto, como determinó la Inspección, que la facturación de **XZ** estuvo directamente relacionada e, incluso, condicionada a la existencia en dicha sociedad del Sr. **Axy**, entramos seguidamente a valorar en nuestra resolución 5860/2020 si la remuneración por él percibida era acorde al valor de mercado de su prestación, esto es, si recibió lo que el mercado le habría pagado por esa prestación personal -valoración que la hicimos partiendo del método empleado por la Inspección (precio libre comparable) una vez concluido que era el mejor método posible y descartando los distintos criterios de valoración ofrecidos por el obligado tributario-

Y, de este modo, este TEAC confirmó en la resolución 5860/2020 el cálculo administrativo del valor de mercado de la prestación socio-sociedad, aceptando que **XZ** no había remunerado suficientemente al Sr. **Axy** su prestación de servicios aunque, si bien es cierto, por un lado detallamos que los "gastos no justificados" ya fueron aceptados por el TEAR en primera instancia y, en segundo lugar, estimamos en parte la reclamación porque la Inspección había incurrido en un error de cálculo de los gastos societarios del ejercicio 2014 a considerar en la determinación del valor de mercado:

*<<En concreto, la Inspección entendió que el valor normal de mercado de la prestación personal del Sr. **Axy** procedía determinarlo utilizando el criterio del precio libre comparable: la retribución de esta última operación vinculada debe coincidir con el valor del servicio facturado por **XZ** a los clientes una vez deducidos los gastos incurridos para prestar tal servicio (básicamente, los mismos consistían en la remuneración de los empleados distintos del socio, aprovisionamientos, gastos financieros, amortización). Además, debe precisarse que el acuerdo de liquidación cuantificó unos gastos que no serían deducibles en sede societaria por ser "gastos no justificados" entendiéndose que en tal partida se incluirían "primas de seguro, gastos de restaurantes, hoteles que constan en tickets de caja y no constan registrados en los libros de IVA soportado", gastos cuya deducibilidad el TEAR en la resolución de primera instancia aquí impugnada ha aceptado por entender que aunque la motivación del ajuste era claro "no consta la identificación y detalle de tales gastos ni tampoco figura conciliación alguna entre esos gastos y los ajustes extracontables que por el concepto de "gastos no deducibles" el obligado habría practicado en sus autoliquidaciones"*

Finalmente, en relación al cálculo seguido por la Administración, aduce el interesado en su segunda alegación la existencia de un error al haber utilizado la Administración como partida de "otros gastos de explotación" en 2014 un importe de 611.522,73 euros y, por el contrario, ser la cifra consignada en dicha partida en la autoliquidación de 644.158,29 euros, esto es, se habrían reducido de facto por la Administración dichos gastos en un total de 32.635,56 euros <<y esto se debe a que la Inspección ha transcrito mal los datos de la autoliquidación presentada por la Sociedad o ha hecho otra cosa que desconocemos>>.

Este TEAC ha comprobado la veracidad de la afirmación del reclamante en tanto que la Inspección parte de una recopilación de datos que, aparentemente, eran un mero reflejo de las autoliquidaciones IS 2011-2014 presentadas y, sin embargo, en la partida de "otros gastos de explotación" hizo constar ese importe de 611.522,73 euros cuando en la autoliquidación se consignaron un total de 644.158,29 euros; discrepancia cuya justificación este

TEAC desconoce y, por ende, comparte la alegación del interesado de que la Administración debió utilizar para determinar el valor de mercado de la prestación vinculada un importe de gasto superior.

Así, tal conclusión debe llevarnos a anular en dicha parte la liquidación administrativa, en el sentido de que la diferencia de ambas partidas debió ser gasto fiscalmente deducible y, sin embargo, no se le otorgó tal consideración>>

De este modo, habiendo tomado la Inspección (en lo que parece un error de transcripción) una cuantía de gasto societario de 611.522,73 euros cuando lo procedente era 644.158,29 euros, este TEAC estimó que esa diferencia debió ser computada, concluyendo en nuestra resolución:

<<Este TEAC conforme a lo detallado en el fundamento de derecho cuarto, anula en parte la liquidación administrativa únicamente en lo relativo a la conclusión jurídica determinada en el citado fundamento de que para la cuantificación del valor de mercado no debieron computarse en el ejercicio 2014 "otros gastos de explotación" por valor de 611.522,73 euros, sino de 644.158,29>>.

En definitiva, lo que este TEAC ordenó en la resolución 5860/2020 cuya ejecución motiva el presente recurso, es que la Administración Tributaria tenía que determinar el valor de mercado de la operación vinculada socio-sociedad que, básicamente se determinaba por la diferencia entre ingresos facturados a terceros por XZ menos gastos deducibles, teniendo en cuenta que los gastos deducibles había que incrementarlos en 32.635,56 euros. Y dicha estimación parcial, recordemos, se hizo en atención a una pretensión del obligado tributario:

<<En la columna del año 2014 se dice que los "otros gastos de explotación" ascienden a 611.522,73 euros y esta cifra no es correcta. La autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades de este año 2014 la aportamos con las alegaciones al Acta de Disconformidad de 18-ago-2017 (elemento 989 del expediente electrónico) y la cifra es de 644.158,29 euros.

La diferencia es de unos 32.635,56 euros, y esto se debe a que la Inspección ha transcrito mal los datos de la autoliquidación presentada por la Sociedad en la página 4/38 de la Liquidación, o ha hecho otra cosa que desconocemos (...)

La valoración de la operación vinculada debería ser menor, con los efectos que esto pueda tener en las dos partes vinculadas>>.

En atención a dicho mandato de este TEAC contenido en la resolución RG 5860/2020, la Agencia Tributaria en el acuerdo de ejecución impugnado procedió a incrementar el gasto deducible en la determinación de la valoración de la operación vinculada; incremento en el gasto que, matemáticamente llevó aparejada la fijación de un valor de mercado de la operación vinculada inferior al inicial (determinado como ingresos-gastos y haberse visto estos incrementados) lo cual, a su vez, implicaba a nivel matemático que la sociedad tuviera menos gasto deducible (el gasto deducible en sede societaria era el valor de mercado cuantificado: la retribución que, de acuerdo con criterios de mercado, debió XZ haber abonado al SR. Axy) y, por su parte, que en la autoliquidación IRPF 2014 del SR. Axy haya de computarse un rendimiento de actividades económicas menor - estimándose también por este TEAC la reclamación RG 5861/2020 relativa a la liquidación de los rendimientos de la persona física-.

Detallada así cuál fue la controversia jurídica y las resoluciones parcialmente estimatorias de este TEAC en relación a la sociedad XZ y al socio persona física, el SR. Axy, entramos ya a valorar en el siguiente fundamento la adecuación a derecho de la ejecución administrativa a la luz de nuestras resoluciones 5860/2020 y 5861/2021.

CUARTO.- Sobre la ejecución administrativa y la reformatio in peius.

El primer motivo de oposición que funda el reclamante al acto administrativo de ejecución de nuestra resolución 5860/2020 entronca con el principio general de prohibición de la reformatio in peius, esto es, que ningún obligado tributario puede verse empeorado en su situación a resultas de un recurso que él mismo ha promovido.

Así, en la medida en que como detallamos en los párrafos antecedentes, la aceptación por este TEAC de un importe mayor de gasto en el IS 2014 en concepto de "otros gastos de explotación" en el cálculo del valor de mercado se traducía, automáticamente, en una reducción del valor de mercado de la operación vinculada socio-sociedad y, al ser este importe el gasto deducible en sede societaria, la consecuencia jurídica inmediata se desprende también a nivel matemático: la Inspección computó en la liquidación IS de XZ un gasto deducible superior al debido (el valor de mercado de la operación vinculada fue excesivo) por lo que ahora procedía incrementar la base imponible IS 2014 de XZ y, paralelamente, el rendimiento de la actividad económica imputado en el IRPF 2014 del SR. Axy fue también excesivo, rendimiento que debe minorarse en ejecución de nuestra resolución RG 5861/2020.

Esto es, en ejecución de nuestras dos resoluciones IS (5860/2020) e IRPF (5861/2020) procedía liquidar una cuota a devolver inferior (esto es, liquidándose cuota a ingresar IS 2014) y, paralelamente, liquidar una mayor cuota a devolver IRPF 2014 porque en uno y en otro impuesto se había producido, respectivamente, una infraimposición y una sobreimposición.

De ello se colige, sin perjuicio de que analicemos en el siguiente fundamento de derecho la precisión de los cálculos realizados, que la Administración tenía que fijar una base imponible IS 2014 de **XZ** superior y, siendo la cuota íntegra resultante inferior al importe de pagos fraccionados, que la cuota a devolver a la mercantil fuese inferior a la fijada en la autoliquidación -con la consecuente liquidación de cuota a ingresar-.

Precisamente con la liquidación de cuota a ingresar en el acuerdo de ejecución IS 2014 de **XZ** impugnado, discrepa el obligado tributario en el presente recurso contra la ejecución aduciendo que ello implica una contravención de la prohibición de la reformatio in peius:

<<Sabido es que de resultas de un recurso o reclamación no puede agravarse la situación de partida.

En nuestro caso esto es más llamativo si cabe, pues la Resolución del TEAC que se pretende ejecutar estimó parcialmente el recurso de alzada.

Por ello no acertamos a entender cómo una Resolución parcialmente estimatoria acarrea resultados desfavorables a esta parte, pues al ejecutarse resulta un acto de gravamen como es la cuota exigida a mi representada de 5.945,97 euros>>.

Esta alegación nos permite centrar el debate de la primera pretensión, a saber, si la prohibición de la reformatio in peius puede erigirse en un límite en la liquidación de cuota a ingresar o menor a devolver en los casos en los que, precisamente la estimación de una pretensión del obligado tributario, conlleva automáticamente la liquidación de tales cuotas.

En primer lugar, cabe rechazar la aplicación de tal límite en la medida en que, como hemos afirmado en nuestra [resolución de 5 de abril de 2018. \(RG 272/2015\)](#) la interdicción de la reformatio in peius es una garantía favorable a los obligados tributarios en la medida en que impide que la resolución dictada en vía económico-administrativa sea incongruente con sus pretensiones pero, existiendo congruencia en la resolución, se han de "aceptar todas las consecuencias jurídicas que se deriven de la eventual estimación del recurso o reclamación planteados":

<<Por tanto, según lo expuesto, procede la imputación a la obligada tributaria de la totalidad de la ganancia patrimonial con periodo de generación superior a un año, de 21.908.096,77 euros que corresponde por la aportación no dineraria de 359.315 acciones de XXX y 359.315 participaciones de YYY, realizada con ocasión de la constitución de la Sociedad ZZZ.

Toda vez que la aportación de títulos no cumple los requisitos para al régimen especial de diferimiento fiscal y en consecuencia, deben incorporarse a la base imponible del IRPF las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto, cabe plantearse si la conclusión anterior infringe el principio de la prohibición de la reformatio in peius que opera como límite de la facultad revisora de este órgano económico administrativo en aquellas cuestiones derivadas del expediente pero no planteadas por los interesados.

Sin embargo, en este caso, conviene recordar que la obligada tributaria, tanto en la vía administrativa como en las dos instancias económico administrativas, ha defendido el carácter privativo de las participaciones (elemento necesario para que la operación de constitución de ZZZ pudiera en su caso acogerse al régimen FEAC), extremo que incluso fue ya admitido parcialmente en la resolución del TEAR ahora impugnada cuyo fallo resultó parcialmente estimatorio, precisamente en virtud de dicha circunstancia.

Debemos señalar que el principio de interdicción de la "reformatio in peius" se encuentra íntimamente ligado a otro principio general del derecho, cual es el de congruencia de la resolución que se dicte. La resolución ha de ser congruente con las peticiones formuladas por el interesado por lo que, cuando alguien presenta un recurso o una reclamación ha de aceptar todas las consecuencias jurídicas que se deriven de la eventual estimación del recurso o reclamación planteados.

En conclusión, debe tenerse en cuenta el carácter privativo de las participaciones aportadas en la constitución de ZZZ, procediéndose a recalcular la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a la obligada tributaria, teniendo además en cuenta que deben integrarse en la base imponible las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto con ocasión de la operación de aportación de títulos.>>

En segundo lugar, es preciso advertir que la prohibición de la reformatio in peius tiene un límite adicional, a saber, el principio de íntegra regularización - cuestión que ha aceptado tanto la Audiencia Nacional como el Tribunal Supremo-.

Y dicha íntegra regularización se predica en relación a la regularización procedente en distintos ejercicios (SAN de 20 de julio de 2021, recurso 382/2018) como respecto a los casos de operaciones vinculadas (STS de 11 de junio de 2020, recurso 3887/2018):

SAN de 20 de julio de 2021, recurso 382/2018:

<<Ahora bien, el principio de interdicción de la reformatio in peius despliega sus efectos en relación a los recursos e impugnaciones interpuestos frente a decisiones administrativas, de suerte que el órgano revisor no puede empeorar la situación declarada para el recurrente por el órgano decisor. Sin embargo, nada impide que la completa regularización que proceda respecto de los distintos ejercicios, pues ello se insertaría en el principio de íntegra regularización>>.

STS de 11 de junio de 2020, recurso 3887/2018:

<<Hemos señalado en varios pronunciamientos recientes que el principio de buena administración (implícito en nuestra Constitución y positivizado ahora en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea) impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, sin que baste para dar cobertura a sus deberes la mera observancia estricta de procedimientos y trámites, sino que, más allá, reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la protección jurídica que haga inviable el enriquecimiento injusto. Desde luego que una Administración que sirve con objetividad los intereses generales y debe ajustar su actuación a la Ley y al Derecho no podía desconocer que la regularización que efectuaba a PROSOYCO incidía de lleno en la situación tributaria de VISOBOR, al punto de que el gasto regularizado a aquella era el correlato del ingreso efectuado por éste.

(...)

Dicho de otro modo, nada impedía a la Inspección de los Tributos en el caso concreto que nos ocupa regularizar conjuntamente una partida claramente conexa, que no era más, en definitiva, que una misma cosa vista desde la perspectiva de quien paga y de quien recibe, dada la absoluta correlación entre el ingreso y el gasto. Y esa forma de conducirse -que determina que se regularice en atención a que el resultado beneficie o no a la Hacienda Pública- hemos entendido que resulta determinante para considerar que el ingreso solo es indebido cuando el contribuyente afectado conoce el contenido de una regularización (a otro) que no la ha sido trasladada a él mismo, como el principio de buena administración exigía.>>

Esto es, asumir de conformidad con la pretensión del interesado que no podía liquidarse cuota a ingresar a XZ en ejecución de una resolución económico-administrativa y realizar tal análisis al margen de que ello implica de un modo automático la liquidación de una menor cuota tributaria en la contraparte de la operación vinculada (en este caso, del socio único el SR. Axy) sería contrario al principio de íntegra regularización y al principio de bilateralidad que rige toda operación vinculada.

Pero, a fortiori, el argumento definitivo que permite a este TEAC alcanzar la conclusión jurídica de que no puede estimarse que se esté infringiendo en el acuerdo de ejecución la prohibición de la reformatio in peius, radica en que ello generaría un enriquecimiento injusto para los administrados y, en última instancia, para el SR. Axy titular del 100% de XZ en la medida en que a su sociedad no se le liquidaría la cuota a ingresar correspondiente y en la liquidación de la persona física se le minorarían los rendimientos de actividades económicas en clara ruptura del principio de bilateralidad.

Y esta ruptura de la bilateralidad ya ha sido rechazada por este TEAC en la resolución de 2 de febrero de 2021 (RG 5109/2016/52/00), así como la estimación en los casos en que ello implique un enriquecimiento injusto del contribuyente (resolución de 28 de junio de 2022, RG 6460/2019):

Resolución TEAC de 28 de junio de 2022, RG 6460/2019

<<La regularización por operaciones vinculadas practicada por la Inspección determinó un incremento de los rendimientos del trabajo declarados por el interesado en su IRPF y, como consecuencia del ajuste bilateral, un correlativo incremento del gasto en el IS de la sociedad pagadora de tal rendimiento.

Hemos ordenado (F.J. 3º) la anulación de la liquidación de IRPF 2010 del socio, relativa a dichas operaciones vinculadas, por prescripción del derecho a liquidar ese concepto y período por la Administración, y no se ha ordenado, en cambio, la anulación de la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades 2010 de la sociedad, por no haber prescripción en este caso, por lo que, de confirmarse esta última, se produciría una quiebra de la obligatoria bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas, que produciría un enriquecimiento injusto del obligado tributario, que adelantamos, no puede admitirse.

En la Resolución de 2 de febrero de 2021 (R.G. 00/05109/2016/52/00), este TEAC sentaba como doctrina que la bilateralidad es un principio básico de los ajustes en las operaciones vinculadas.

En dicha resolución resolvíamos el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección de la AEAT contra las resoluciones dictadas por el TEAR concernientes a la regularización de una operación vinculada en el IRPF del socio. En ese recurso el Director no recurría, sin embargo, la regularización relativa en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad vinculada. Este proceder provocaba una ruptura de la bilateralidad del ajuste, pues mientras que la regularización hecha a una de las partes, la persona física, seguía en fase de revisión (y podía revertirse su anulación por el TEAR), la resolución dictada por el TEAR para la otra parte, la sociedad vinculada, había devenido firme. Concluíamos que la **obligación legal de respetar el carácter bilateral del ajuste exigía solucionar la asimetría descrita**, lo que se conseguía desestimando la impugnación del Director por romper la obligada bilateralidad en perjuicio de los contribuyentes.

De otro modo, apuntábamos: "La asimetría derivada de la ruptura de la bilateralidad provocaría, de forma automática, que la tributación de la operación vinculada, conjuntamente considerada, no encuentre acomodo en nuestro ordenamiento, produciendo situaciones de doble imposición y de enriquecimiento injusto para la Hacienda Pública (como ocurre en el presente caso), o bien, de una imposición notoriamente inferior a la pretendida por la norma (si se diese la situación contraria a la aquí expuesta)".

Pues bien, en el presente caso, al anular la liquidación de IRPF 2010 del socio, la única manera de mantener la bilateralidad de los ajustes por operaciones vinculadas y de salvar una posible ruptura de la misma es anular también la liquidación del IS 2010 de la sociedad relativa a la operación vinculada. **De lo contrario, se generaría una clara desimposición, no amparada por la normativa reguladora de las operaciones vinculadas y que resultaría en el enriquecimiento injusto del contribuyente, socio único y administrador único de la entidad.**

Este resultado coincide con el pretendido por los reclamantes en vía económico-administrativa en relación con el ejercicio 2010, que han exigido en todo momento que se anularan las liquidaciones por operaciones vinculadas derivadas de la comprobación, tanto la liquidación a devolver de la sociedad como la liquidación a ingresar del socio (IRPF), y que se respetara así la situación tributaria declarada por ellos en sus autoliquidaciones, que consideraban correcta.>>

Esto es, este TEAC declaró en la resolución citada que al anularse la liquidación al socio persona física debía anularse la liquidación de la persona jurídica para evitar **"una desimposición, no amparada por la normativa reguladora de las operaciones vinculadas y que resultaría en el enriquecimiento injusto del contribuyente, socio único y administrador único de la entidad"**.

Y esta desimposición se produciría también en el presente caso si este TEAC estimara por mor de la reformatio in peius el presente recurso contra la ejecución ya que ello implicaría la no percepción por la Administración Tributaria de la cuota a ingresar de XZ derivada del ajuste en base imponible estimado por este TEAC; ajuste que, correlativamente, conlleva menor rendimiento de actividades económicas del socio y administrador único de XZ, el Sr. Axy.

Por tanto, por mor del principio de íntegra regularización, de bilateralidad y del no enriquecimiento injusto del administrado, este TEAC declara conforme a derecho que la Administración en atención al mandato contenido en nuestra resolución que ahora se ejecuta, haya liquidado cuota a ingresar a la mercantil XZ ; afirmación que hacemos claro está, sin perjuicio de que al ser cuestión también alegada, valoremos en el próximo fundamento de derecho la precisión del cálculo realizado por la Administración.

QUINTO.- Sobre el cálculo de la cuota a ingresar.

La reclamante formula dos alegaciones adicionales.

En primer lugar, aduce que no existe fehaciencia de la fecha que toma la Administración para fijar el devengo de intereses de demora.

Concretamente, la controversia radica en que tras la estimación parcial del recurso en primera instancia por el TEAR, la Administración Tributaria dictó un acuerdo de ejecución IS en que se devolvió a su favor 110.668,59 euros - devolución que ha devenido improcedente en tanto que fue una devolución excesiva-.

Y dicha devolución improcedente obtenida por el obligado tributario tras la ejecución de la resolución parcialmente estimatoria del TEAR de Cataluña, ha de devengar intereses de demora - devengo cuyo detalle se recoge en las páginas 9 y 10 del acuerdo de ejecución-.

Nótese que el obligado tributario no discrepa con los cálculos de intereses realizados, sino con una de las fechas utilizadas por la AEAT para el devengo de intereses:

<<Estamos también en desacuerdo con los intereses de demora a favor de la AEAT que se mencionan en diversos lugares en el Acuerdo impugnado (DOCUMENTO 5).

Es sabido que la AEAT dispone de un mes para ejecutar la Resolución del TEAC(artículo 66.2 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa).

La AEAT no aporta prueba alguna de la fecha de 10 de enero de 2022 en la que manifiesta haber recibido la Resolución del TEAC, que nos tenemos que creer "porque sí", pero sin justificación documental alguna. Todo ello dicho con el respeto debido>>.

Esa fecha es relevante porque los intereses de demora que debe satisfacer el obligado tributario no se generan linealmente desde el cobro de la devolución improcedente, sino que existen distintos preceptos tributarios que acotan los períodos de devengo. Concretamente, el artículo 26.5 LGT establece que se devengarán intereses en los casos de nueva liquidación por anulación tras resolución económico-administrativa, como máximo, hasta el plazo máximo para ejecutar la resolución:

<<5. En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución>>.

Y dicho plazo máximo es, en virtud del artículo 66.2 del Reglamento General de Revisión, de un mes desde la entrada en el registro del órgano competente:

<<2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución>>.

En aplicación de ambos preceptos el acuerdo de ejecución liquidó intereses de demora por ese plazo de un mes - plazo que cómputo desde el 10/01/2022 y el 09/02/2022-:

<<Dado que la resolución del TEAC que ahora se ejecuta se envió a cumplimiento a la Oficina de Relaciones con los Tribunales el 10/01/2022, la fecha límite de cómputo no podrá superar el 09/02/2022, en aplicación de los preceptos anteriormente transcritos.

En consecuencia con todo lo anterior, procedería exigir intereses de demora por el período de tiempo comprendido entre la fecha de la devolución indebidamente obtenida, y el 09/02/2022.>>

Esto es, la Administración devengó intereses desde la fecha de entrada de la resolución parcialmente estimatoria de este TEAC en la ORT acaecida el 10 de enero de 2022:

<<NOVENO.- La entrada en la Oficina de Relaciones con los Tribunales de la resolución del TEAC consta efectuada en fecha 10/01/2022.

El 13/01/2022 se recibe en esta Dependencia, procedente de la Oficina de Relaciones con los Tribunales, copia de la antedicha resolución para llevarla a cumplimiento>>

Fecha de entrada de la resolución en la ORT que el obligado tributario discute en tanto que no estaría acreditado en el expediente.

Quiere este TEAC advertir que incluso de aceptarse la alegación del aquí reclamante, la misma no se traduciría en un menor devengo de intereses de demora en la medida en que al haberse dictado la nueva liquidación en ejecución (la aquí impugnada) el 22 de junio de 2022, se aplica el límite temporal máximo del artículo 26.5 de un mes - plazo que, matemáticamente arroja el mismo resultado con independencia de cuál sea la fecha de inicio-.

Sentado lo anterior, este TEAC quiere aclarar que no obra en el expediente administrativo ningún documento que permita evidenciar cuándo fue recibida nuestra resolución por la ORT.

Sin embargo, el Tribunal Supremo ya ha aceptado (sentencia de 22 de diciembre de 2020, recurso número 5653/2019) en interpretación del artículo 150.7 LGT, que se utilicen otros medios de prueba distintos:

<<cuando no conste en los autos la fecha de recepción del expediente por dicho órgano (el órgano competente para ejecutar la resolución), el día a quo puede ser fijado por remisión al resumen de hitos existente en la reclamación económico-administrativa>>.

sentencia en la que el Alto Tribunal consideró que era fehaciente la fecha de entrada en el registro del órgano competente reflejada en el propio acuerdo de ejecución:

<<Recordemos los hechos relevantes:

a) El 29 de septiembre de 2015 se dicta la resolución del TEAR en la que se ordena la retroacción por motivos formales.

b) No consta en las actuaciones (declaración expresa de la sentencia de instancia) la fecha de recepción de esa resolución del TEAR en la dependencia de inspección encargada de su ejecución (concretamente en la Dependencia Regional de Inspección de Madrid).

c) En el acuerdo de ejecución dictado con fecha 31 de marzo de 2016 por el Inspector Regional se afirma que la resolución del TEAR tuvo entrada en la dependencia para su ejecución el 27 de enero de 2016. En su escrito de contestación a la demanda, el abogado del Estado aporta como documento núm. 4 un certificado oficial de la Dependencia Regional de Recaudación en la que se afirma que fue el 27 de enero de 2016 la fecha efectiva de entrada.

d) Hay algún otro "hito" procedimental (el listado oficial del TEAR en el que consta la salida al departamento de Inspección con fecha 26 de octubre de 2015 ó un "resumen de hitos procedimentales de la reclamación" en la que consta que el departamento la recibe el 4 de noviembre de 2015) (...)

Dando por buenas estas dos fechas (e, insistimos, resulta forzoso hacerlo) no puede sostenerse de ninguna manera que se ha producido un incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria (actual artículo 150.7 de dicho texto legal) o que exista alguna suerte de dilación en la remisión del expediente del TEAR al órgano encargado de la ejecución de su resolución de 29 de septiembre de 2015.>>

Así, pudiendo acudir a otros medios de prueba, este TEAC considera fehaciente la fecha computada por la Administración en el acuerdo de ejecución, al existir fehaciencia que la AEAT recibió la resolución el 11 de enero de 2022 en el documento denominado "ACUSE DE RECIBO" obrante en el expediente:

<<ACUSE DE RECIBO DE DOCUMENTOS RECIBIDOS DE TRIBUNALES

En fecha 11/01/2022 la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha recibido por vía telemática documento Resolución de reclamación aportado por el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, con nº de reclamación 00/05860/2020 del obligado tributario XZ, SL con NIF: ...>>

extremo coherente con que dos días más tarde, el 13 de enero de 2022, se enviara a cumplimiento la resolución a la Dependencia Regional según obra en el documento "CERT.REMISION":

<<CERTIFICADO DE REMISIÓN A CUMPLIMIENTO

OFICINA DE RELACIÓN CON LOS TRIBUNALES

Corresponde a la Oficina de Relación con los Tribunales, entre otras competencias, el traslado de las resoluciones administrativas o judiciales recibidas a las oficinas gestoras, para su conocimiento y, en su caso, ejecución.

En virtud de la competencia que corresponde a esta Oficina de Relación con los Tribunales, este órgano

CERTIFICA

Que, se envía el día 13-01-2022 a cumplimiento a la oficina gestora competente para su ejecución, la Dependencia Regional de Inspección de CATALUÑA, la resolución/sentencia del TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL de fecha 20-12-2021, correspondiente a la REA nº 00/05860/2020, por la que se acuerda la ESTIMACION PARCIAL, habiendo transcurrido en dicha fecha el plazo previsto en la normativa para recurrir contra la misma y sin que conste, en esta oficina, que se haya interpuesto recurso o reclamación con solicitud de suspensión>>.

A resultas de lo anterior, este TEAC confirma que la fecha utilizada es adecuada, confirmándose el cálculo numérico de los intereses de demora con el que el obligado tributario no ha mostrado oposición alguna.

Por otro lado, el reclamante aduce una "falta de motivación de la cuota reclamada" en tanto que afirma desconocer la procedencia de la cuota reclamada por importe de 5.945,97 euros. Concretamente, afirma que "no se explica en sitio alguno lo que nos sitúa en indefensión", máxime cuando ese importe no coincide con la diferencia entre la cuota liquidada en el presente acuerdo de ejecución y la contenida en el acuerdo de ejecución dictado tras la estimación parcial del TEAR.

Quiere este TEAC advertir que esa cuota liquidada es la diferencia entre: (1) la cuantía que se devolvió improcedentemente al obligado tributario tras la resolución parcialmente estimatoria del TEAR y los intereses de demora que el mismo debe satisfacer a la AEAT y, (2) la menor cuota a devolver que se liquida en ejecución de la resolución TEAC con los correspondientes intereses de demora a su favor.

Así, no debe olvidarse que inicialmente la liquidación IS 2014 determinó una mayor cuota a devolver a favor de XZ de la autoliquidada: al incrementarse el valor de mercado de la operación vinculada y ser tal cifra el importe deducible en sede societaria, la base imponible de la sociedad era menor reconociéndose una cuota de liquidación a devolver por 111.456,71 euros.

La impugnación de dicha liquidación en primera instancia ante el TEAR de Cataluña y su estimación parcial (al aceptarse que debieron computarse como gastos societarios los gastos no justificados) generó, a su vez, que el valor de mercado de la operación vinculada fuese inferior (al venir marcado por la diferencia entre ingresos y gastos y ser esta última partida ahora superior) y, consecuentemente, que aumentara la base imponible societaria al ser el valor de mercado de la operación la cifra finalmente deducible. Así, en ejecución de la resolución del TEAR de Cataluña se cifró una cuota a devolver inferior (110.668,59 euros)- cuota que le fue efectivamente devuelta-

Finalmente, la estimación parcial en el recurso de alzada determinó, de nuevo, que se incrementara la partida de gastos a computar para la operación vinculada, con la consecuente minoración del valor de mercado de la operación vinculada y el aumento de base imponible. Ello se tradujo en que se liquidara una cuota a devolver al obligado tributario inferior: 103.912,52 euros.

Esto es, habiéndose devuelto al obligado tributario una cuota de 110.668,59 euros, resulta en el nuevo acuerdo de liquidación dictado en ejecución que dicha devolución fue excesiva: solo tendría derecho a 103.912,52 euros de devolución.

Ahora bien, la liquidación de cuota a ingresar no puede ser, como pretende el interesado, la diferencia entre ambas partidas en tanto que ello obviaría la regulación normativa de devengo de intereses de demora en el caso de devolución de ingresos indebidos y en el caso de cobro excesivo de devoluciones.

Y es precisamente la existencia de una distinta regulación de los intereses de demora en uno y otro caso lo que motiva que la liquidación de cuota a ingresar no sea la diferencia entre cuotas, sino la diferencia entre deudas tributarias. Es decir, la devolución improcedente obtenida por el interesado por 110.668,59 euros genera intereses

de demora a favor de la Administración en aplicación de distintos preceptos (artículo 26.5 LGT, 66.2 RGAT y 240.2 LGT) y, por el contrario, la cuantía que ahora se reconoce tuvo derecho a su devolución el reclamante (103.912,52 euros) genera a su favor intereses de demora desde la fecha en que el obligado tributario realizó dicho ingreso ex artículo 32 LGT de devoluciones de ingresos indebidos.

Esos cálculos son detallados respectivamente en las páginas 12 y 13 (intereses de demora a favor del obligado tributario) y en las páginas 7 a 10 (intereses de demora a favor de la Administración).

Todo ello se sintetiza en los cuadros resumen contenidos en la página 15 y 16 del acuerdo de ejecución:

- El obligado tributario tiene que ingresar la devolución improcedente de 110.668,59 euros más los intereses de demora derivados del cobro de la misma por importe de 3.763,20 euros. Es decir, tiene que ingresar un total de 139.486,20 euros.

- El obligado tributario tiene derecho a una devolución por la nueva cuota a devolver liquidada a **XZ** (103.912,52 euros) más los intereses de demora por devolución de ingresos indebidos por importe de 29.627,71 euros. Es decir, tiene derecho a una devolución total de 133.540,23 euros.

De lo anterior se colige que el obligado tributario tiene que ingresar la diferencia entre los 139.486,20 euros que debe y los 103.912,52 euros que le debe la AEAT, resultando así la cuota tributaria de 5.945,97 euros reclamada en la carta de pago contenida en el acuerdo de ejecución impugnado, rechazándose así la pretensión aludida de falta de motivación de la cuota reclamada al desprenderse esta claramente de los cálculos de cuota e intereses de demora detallados en las páginas citadas del acuerdo de ejecución; cálculos que, recordemos, no ha discutido el aquí reclamante.

SEXTO.- Sobre la presunta reiteración de actuaciones defectuosas.

El obligado tributario en su recurso contra la ejecución funda una última pretensión relativa a la existencia de una reiteración de actuaciones defectuosas.

Concretamente, el reclamante afirma que la primera liquidación fue anulada parcialmente por el TEAR de Cataluña lo cual derivó en una segunda liquidación dictada en ejecución. A su vez, la estimación parcial por este TEAC determinó la práctica de una tercera liquidación en ejecución.

A esos hechos probados, el reclamante anuda la siguiente alegación:

<<Todas las anulaciones mencionadas han sido por cuestiones relativas a la cuota (...). Esto nos lleva a plantearnos si cabe que la AEAT haga una cuarta Liquidación, y nosotros creemos que no, pues lo prohíbe la buena fe y la seguridad jurídica. Se opone a ello también el principio de buena administración (...).

Por muy amplio que sea la interpretación de la doctrina del "tiro doble", entendemos que no debe permitir que la AEAT realice Liquidaciones defectuosas una y otra vez que calculan mal la cuota. El Acuerdo impugnado (DOCUMENTO 5) es la tercera Liquidación que hace la AEAT sobre lo mismo, y entendemos que la cuota es errónea, incidiendo en cuestiones similares a las otras dos que le precedieron.

Dicho a los meros efectos dialécticos, la solución pasaría por ordenar que hiciese una nueva Liquidación, que sería la cuarta y que entendemos que esto no es admisible, pues la AEAT no tiene unas potestades infinitas para liquidar una y otra vez "hasta que acierte" en acertada expresión del Tribunal Supremo (STS de 11 de marzo de 2021 (Sección 2ª recurso de casación 80/2019 Roj: STS 2022/2021)>>.

En respuesta a esta alegación debemos hacer dos consideraciones. En primer lugar, que el sentido del fallo de este recurso contra la ejecución es plenamente desestimatorio por lo que no es cierto que la "solución pase por ordenar una cuarta liquidación".

Pero, en cualquier caso, y aunque ello se hubiera estimado por este TEAC, no es cierto como aduce el reclamante que estamos ante una reiteración de actuaciones defectuosas.

Ello deriva, en primer lugar, de que el objeto reclamado ante el TEAR y ante este TEAC en las resoluciones de primera y segunda instancia era el mismo: la liquidación IS e IRPF inicial dictada por la Agencia Tributaria tras la terminación del procedimiento inspector. Esto es, en el recurso de alzada cuya estimación parcial motiva la presente controversia el objeto impugnado no era la liquidación dictada en ejecución de la resolución TEAR sino la liquidación inicial - no constando que el obligado tributario hubiera interpuesto recurso contra la ejecución-. De este modo, las dos estimaciones parciales por el TEAR y este TEAC no han sido relativas a distintos acuerdos de liquidación que han reiterado el mismo error sino que eran en relación al mismo acuerdo de liquidación, el originario de fecha 6 de septiembre de 2017.

En segundo lugar, y a mayor abundamiento, advertimos que la STS citada por el reclamante en realidad trata un supuesto diferente del aquí suscitado, a saber, determinar cuándo es posible practicar una nueva liquidación administrativa a resultas de un ulterior procedimiento de comprobación limitada sin que se entienda que la primera regularización genera efectos preclusivos ex artículo 140.1 LGT.

Este no es, sin embargo, nuestro supuesto de hecho: frente a la misma liquidación administrativa se han obtenido dos estimaciones parciales en primera y segunda instancia en esta vía económico-administrativa.

Pero, sentado lo anterior, debe tenerse en cuenta que lo que el Tribunal Supremo no acepta es la reiteración de actuaciones defectuosas en el sentido de que la Administración Tributaria pueda incurrir sucesivamente en el mismo error (error que en la sentencia citada era, concretamente, que se dictaron dos liquidaciones con defecto motivacional).

No obstante, ese aducido error reiterado no existe porque, en su caso sería el mismo error reiterado dos veces en la misma liquidación (lo cual no puede ser objeto de reproche porque, aunque errónea, la resolución sería congruente) y, por otro lado, tampoco se trataría del mismo error: el TEAR de Cataluña anuló en parte para aceptar la deducibilidad de la partida de gastos no justificados y este TEAC estimó en parte un error de transcripción que afectaba únicamente al cálculo del valor de mercado de la operación vinculada en 2014.

En definitiva, la causa última de la obtención por **XZ** de dos resoluciones en esta vía económico-administrativa parcialmente estimatoria no deriva de que se haya apreciado una reiteración de errores sino que en el acuerdo de liquidación inicial se incurrió en dos imprecisiones jurídicas diferentes y que, dicho sea de paso, la relativa al error de transcripción que estimamos parcialmente en la resolución 5860/2020 ni si quiera fue una cuestión alegada por el interesado ante el TEAR de Cataluña sino que fue una nueva alegación suscitada ante este TEAC.

Lo anterior evidencia como no estamos ante una reiteración de actuaciones defectuosas sino ante dos elementos de la misma liquidación no conformes a derecho que han sido apreciados separadamente en primera y segunda instancia en esta vía económico-administrativa.

A resultas de todo lo anterior, este TEAC declara conforme a derecho la cuota liquidada junto con los intereses de demora, confirmando que la misma no contraviene el principio de reformatio in peius y sin que estemos ante un supuesto de reiteración de actuaciones defectuosas.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso contra la ejecución, confirmando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas