

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089487

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 476/2023, de 14 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2512/2021

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Reformatio in peius. *Alcance del principio de la reformatio in peius cuando concurren varias pretensiones.* La recurrente ha pasado de obtener una devolución de casi 40.000 euros como consecuencia de las liquidaciones provisionales contra las que interpuso la reclamación, a tener que ingresar más de 60.000 euros tras la resolución de su impugnación. La Resolución del TEAR introdujo de oficio (como cuestión nueva y sin previa audiencia del interesado) un reajuste de las situaciones jurídicas individualizadas de las distintas personas vinculadas, a pesar de tratarse de reclamantes dotados de su propia y diferenciada personalidad jurídica, sin que por esta principal razón debiera resolver empeorando la situación de la sociedad reclamante, en razón de las cuestiones afectantes a los restantes. La anulación por prescripción del ajuste positivo de una operación vinculada en sede de la persona física, ejercicios 2.011 y 2.012, podrá, en su caso, repercutir en el ajuste simétrico con cuota negativa efectuado en sede de la sociedad profesional, con la finalidad de evitar el enriquecimiento injusto que pone de manifiesto la Resolución impugnada, pero esto únicamente mediante el empleo de los instrumentos que habilite el Ordenamiento jurídico, entre los que no se encuentra la revisión en vía de recurso, pues de este modo el obligado tributario ve empeorada su situación inicial como consecuencia de la interposición de su propio recurso, en contra de la interdicción que establece la Ley en garantía de los principios de seguridad jurídica y del derecho de defensa. Por tanto, para la consideración del citado principio debe analizarse la situación individualizada de la sociedad recurrente, y en este caso es palpable que se produce una reforma peyorativa de su situación con ocasión de su propio recurso.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 237.

PONENTE:

Don Javier Aguayo Mejía.

Magistrados:

Don JAVIER AGUAYO MEJIA

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don EMILIA GIMENEZ YUSTE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO NÚM. SALA 2.512/2.021 (recurso sección 1.094/2.021)

Partes: HERRADOR ABOGADOS, SLP

C/

ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO (TEAR CATALUÑA)

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo

ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 476

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

JAVIER AGUAYO MEJIA

MAGISTRADOS:

MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

EMILIA GIMENEZ YUSTE

En la ciudad de Barcelona, a catorce de febrero de dos mil veintitrés.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 2.512/2.021, interpuesto por la sociedad HERRADOR ABOGADOS, SLP, representada por el Procurador de los Tribunales Carlos Montero Reiter y defendida por la Letrado Katia Garrote Simon, contra la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO (Oficina de Gestión Tributaria de Manresa), representada por el Sr. ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado JAVIER AGUAYO MEJIA, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la citada representación se interpuso recurso contencioso administrativo contra la Resolución del TEAR de Cataluña que desestimó la reclamación económico-administrativa en el procedimiento NUM000 y acumuladas.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado la parte recurrente, llegado su momento, el trámite conferido de demanda, en la que interesó el dictado de una sentencia que anulase la Resolución del TEAR y las liquidaciones de las que trae causa, con sustento en los siguientes motivos:

- Nulidad de la resolución dictada por el TEAR al producirse una reformatio in peius. La recurrente ha visto empeorada su situación como consecuencia de su recurso, al tener que ingresar la suma que le fue devuelta por la Administración Tributaria, como consecuencia de no poder realizar el ajuste secundario en sede el IRPF del socio mayoritario, al haberse declarado la prescripción de la regularización.

- Nulidad de la resolución dictada por el TEAR al entender que el ajuste es obligatorio que sea bilateral y simétrico. Refiere que no comparte que como fruto de la estimación de la reclamación económico-administrativa interpuesta por su socio, deba la sociedad demandante quedar perjudicada.

- Nulidad de la resolución dictada por el TEAR al rectificar de forma incorrecta el asiento contable de 61.000 euros. La Administración Tributaria regularizó en sede del socio sus autoliquidaciones del IRPF de 2009 y 2010, al no admitirse como gasto de su actividad profesional las facturas por importe de 61.000 giradas por la demandante, al entender que no se había acreditado la realidad de los servicios documentados en dichas facturas. Fruto de ello, el socio mayoritario no pagó las facturas y la recurrente hizo la reversión del ajuste contable. Y por ello entiende que la Administración no puede cambiar sus actos de valoración y decir ahora que esos servicios son reales, por el hecho que la liquidación al socio se haya declarado prescrita.

Tercero.

El escrito de contestación a la demanda interesó que fuera dictada una sentencia que desestimase el recurso, con imposición de costas a la demandante, con sustento en los siguientes razonamientos:

- La regularización de las relaciones sociedad/socio dieron lugar a dos liquidaciones para la sociedad y una para el socio: una provisional y a cuenta para ajustar la valoración de mercado de las operaciones vinculadas, que suponía incrementar los gastos deducibles en sede de la entidad que dio lugar a una devolución; otra recapitulativa regularizando los demás elementos, y; otra liquidación del IRPF para el socio con los efectos inversos.

La liquidación del socio fue anulada por el TEAR por el exceso de la duración de las actuaciones inspectoras, dando lugar a la prescripción de la acción para determinar su deuda tributaria. Por lo tanto, la devolución que se otorgó a la sociedad por atribuir al socio un valor diferente de los servicios prestados deja de tener sentido, debiendo quedar sin efecto el ajuste secundario como consecuencia de la anulación de la regularización en sede de renta.

Y lo que la demanda pretende es utilizar la reformatio in peius en sede de la sociedad, lo que supondría obtener un enriquecimiento injusto al mantenerse el ajuste bilateral en la persona del socio.

- Sobre la bilateralidad del ajuste refiere que, si se anula el ajuste bilateral en sede de IRPF sus efectos deben desaparecer en su conjunto, ya que por exigencia de funcionamiento del mecanismo y el principio de regularización íntegra ha de evitarse el enriquecimiento injusto en sede de IS.

- El ajuste contable de 61.000 euros. La regularización parte de denegar la deducibilidad de un gasto que deriva de la contabilización en 2012 de la reversión (menor ingreso) de dos facturas que la sociedad emitió en 2009 y 2010 a su socio único. La reversión tendría origen en la negativa en el procedimiento de comprobación del IRPF del socio de admitir el servicio facturado. Pero lo cierto es que esa liquidación fue anulada, por lo que las facturas han pasado a formar parte de la realidad fiscal del contribuyente.

Cuarto.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

1.- Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la Resolución de 13 de mayo de 2021 del TEAR de Cataluña, que estimó en parte la reclamación económico-administrativa interpuesta por Herrador Abogados, SLP, contra dos acuerdos de liquidación provisional por el concepto del IS, ejercicios 2012 y 2.013.

2.- La regularización se inició el 19 de julio de 2016 y finalizó con la notificación el día 10 de noviembre de 2018 de dos liquidaciones, en las que i) se valoró a precio de mercado las prestaciones de servicios desempeñadas por el socio Hugo a favor de la sociedad Herrador Abogados, SLP; ii) el socio percibió como retribuciones en especie en forma de gastos privados y familiares, y; iii) no se consideró correcta la contabilización en 2012 de un gasto consistente en la reversión de dos facturas que habían sido emitidas por la entidad a la persona de su socio, por un importe global de 61.000 euros más IVA.

Una de las liquidaciones reclamadas (A02- NUM001) tuvo carácter provisional y a cuenta, en el que se practicó exclusivamente el ajuste bilateral como consecuencia de la valoración a precios de mercado de la operación vinculada, en virtud de la cual el socio y administrador único prestó servicios personales a su sociedad. En esta sede se aumentaron los gastos deducibles de la entidad, como consecuencia del previo ajuste correlativo en el socio, a quien se aumentaron los ingresos en la misma medida, lo que generó una deuda a devolver de 38.878,96 euros.

La otra liquidación de la entidad (A02- NUM002) tuvo carácter recapitulativo, en la que se regularizaron todos los elementos incluidos en el alcance de las actuaciones, además de la regularización derivada de la existencia de la vinculación, lo que generó una cuota de 0 euros.

Contra estas liquidaciones presentó la entidad sendas reclamaciones económico-administrativas en fecha 10 de diciembre de 2018, que fueron resueltas mediante la Resolución que constituye el objeto de este proceso, dictada en la misma fecha en la que el TEAR anuló por prescripción la liquidación del IRPF del socio Hugo, en cuya causa se practicó el ajuste bilateral a la entidad con cuota negativa.

3.- Establecido todo esto, la Resolución del TEAR desestima la totalidad de los motivos de las reclamaciones, que consistieron en: 1) vulneración de los derechos del contribuyente en la actuación de la unidad inspectora; 2) que la sociedad cuenta con medios personales y materiales para desarrollar su actividad; 3) determinación de la contraprestación del sr. Hugo; 4) no procede la anulación del asiento contable de 61.000 euros, y; 5) que no existen retribuciones encubiertas inexistentes.

Si bien la Resolución esto, formalmente expresa que la estima parcialmente, pues " Llegados a este punto y en relación con el ajuste por operaciones vinculadas y el necesario carácter bilateral y simétrico del mismo, debemos estar a las consideraciones de haber declarado en sede del socio la prescripción del derecho a liquidar esos mismos ejercicios que se ajustan en sede de la entidad. (...) Así, pues, en la medida en que no sea posible practicar el ajuste bilateral correspondiente, no habrá lugar a tal ajuste por operaciones vinculadas en sede de la entidad reclamante, lo que, en último término, determina la estimación parcial de esta reclamación."

Lo que ha provocado que en su ejecución la Administración Tributaria expidiese nuevas liquidaciones, una con cuota a ingresar de 40.424,64 euros en sustitución de la que dio lugar a la cuota a devolver, y la otra con cuota a ingresar de 20.206,52 euros en sustitución de la que dio lugar a una cuota 0 euros.

Segundo.

1.- El primer motivo de la demanda aduce que se ha producido una reforma peyorativa en su situación jurídica con ocasión de la interposición de la reclamación económico-administrativa, pues ha pasado de obtener una devolución de casi 40.000 euros como consecuencia de las liquidaciones provisionales contra las que interpuso la reclamación, a tener que ingresar más de 60.000 euros tras la resolución de su impugnación.

Esta situación no es discutida por la demandada, que sin embargo aduce que " la reformatio in peius no resulta aplicable a un caso como el presente", ya que -a su sentir- no debe impedir la regularización íntegra, menos cuando los intereses económicos de las partes vinculadas son inescindibles, al tratarse de una sociedad de socio único.

2.- La LGT, en su artículo 237, establece que:

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

2. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones."

Este precepto, en cuanto recuerda la proscripción de la reformatio in peius, es coincidente con igual principio derivado del de seguridad jurídica contenido en el artículo 119 de la Ley 39/2015, PACAP, por el que:

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

3.- Sobre esta institución, las STC 56/1.999 y 16/2.000 sientan que <<La interdicción de la reformatio in peius no está expresamente enunciada en el art. 24 CE, pero que representa un principio procesal que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva a través del régimen de garantías legales de los recursos y, en todo caso de la prohibición de la indefensión (STC 54/1.985, 84/1.985, 115/1.986)>>, que tiene como precipitado y consecuencia la <<imposibilidad de alterar en su perjuicio la posición jurídica del apelante por efecto exclusivo de su recurso, como consecuencia del principio tantum devolutum quantum appellatum. Esta prohibición resulta constitucionalmente exigible en la medida en que su desconocimiento comporte indefensión o pueda contravenir la necesaria congruencia que en el recurso ha de existir entre pretensión impugnatoria y el correspondiente fallo de la Sentencia, esto es, cuando la modificación no sea la consecuencia de una petición deducida ante el órgano judicial, por medio de la adhesión a la apelación de alguna de las partes apeladas>>. Sentencias recaídas con respecto la reforma peyorativa producida en el ámbito de los recursos jurisdiccionales, pero de análoga significancia en lo que nos ocupa.

En el mismo sentido, recogiendo la anterior doctrina, la Sentencia de 13 de octubre de 2.011 sec. 2ª TS3ª (recurso 5.908/2007), declara que <<este Tribunal viene señalando que "la prohibición o interdicción de la reforma en los términos expuestos constituye un principio procesal ampliamente admitido por la jurisprudencia de esta Sala en interpretación del artículo 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo ", habiéndose " sentado que al resolver un recurso de alzada no cabe agravar la situación de la parte que recurre". " Actualmente -hemos dicho- se encuentra plasmado con un carácter más general en el párrafo segundo del artículo 89 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y en cuanto a los recursos administrativos de la forma que expresa el artículo 113.3 in fine de la misma Ley, que sigue la línea de la ley procedimiento anterior al establecer que en ningún caso puede agravarse la situación inicial del recurrente". " Se reputa, por tanto, una garantía del régimen de los recursos fuere en vía jurisdiccional como administrativa que encuentra su apoyo en el principio dispositivo e, incluso en la interdicción de la indefensión y en el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Es evidente que si se aceptase que los órganos

competentes para resolver los recursos pueden modificar de oficio, en perjuicio de los recurrentes, la resolución impugnada por éstos, se introduciría un elemento disuasorio para el ejercicio del derecho a los recursos legalmente establecidos" [Sentencia de 29 de enero de 2008 (rec. cas. 810/2005, FD Tercero; en términos casi idénticos, Sentencias de 23 de noviembre de 2005 (rec. cas. núm. 5169/2003), FD Séptimo; y de 2 de junio de 2003 (rec. cas. núm. 2821/1999), FD Tercero]. Por todas sentencia de 3 de junio de 2009 del Tribunal Supremo.>>.

4.- A modo de resumen, el legislador es libre de articular o no un determinado medio impugnatorio contra las decisiones de la Administración; ahora bien, si finalmente establece un recurso contra determinada actuación - como es en este caso, los acuerdos de liquidaciones tributarias-, no cabe en vía de recurso agravar la situación jurídica individualizada del recurrente con ocasión de su propio recurso.

Tercero.

1.- Dicho esto, que se produzca o no la situación de reforma peyorativa que en términos económicos quedó resumida en el principio del fundamento anterior (de obtener la demandante una devolución de casi 40.000 euros, pasó con ocasión de su reclamación a tener que pagar más de 60.000 euros) no depende de la anécdota formal que la Resolución diga que "estima en parte la reclamación", a pesar de ser evidente que no lo hace, pues desestima la totalidad de su motivos y pretensiones.

Por consiguiente, más allá de ese forzado juego de la semántica, la cuestión que en se suscita es si cabe considerar el resultado global resultante entre los distintos sujetos vinculados en vía de recurso.

La solución no puede pasar por desconocer lo que ordena el art. 237 LGT citado, que vincula a la totalidad de los aplicadores del Derecho, incluido el TEAR cuando resuelve reclamaciones, " sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante ".

2.- El fundamento 11º de la Resolución del TEAR introdujo de oficio (como cuestión nueva y sin previa audiencia del interesado, de lo que nada decimos al no formar parte de los términos del recurso) un reajuste de las situaciones jurídicas individualizadas de las distintas personas vinculadas, a pesar de tratarse de reclamantes dotados de su propia y diferenciada personalidad jurídica, sin que por esta principal razón debiera resolver empeorando la situación de la sociedad reclamante, en razón de las cuestiones afectantes a los restantes.

La anulación por prescripción del ajuste positivo de una operación vinculada en sede de la persona física, ejercicios 2.011 y 2.012, podrá, en su caso, repercutir en el ajuste simétrico con cuota negativa efectuado en sede de la sociedad profesional, con la finalidad de evitar el enriquecimiento injusto que pone de manifiesto la Resolución impugnada, pero esto únicamente mediante el empleo de los instrumentos que habilite el Ordenamiento jurídico, entre los que no se encuentra la revisión en vía de recurso, pues de este modo el obligado tributario ve empeorada su situación inicial como consecuencia de la interposición de su propio recurso, en contra de la interdicción que establece la Ley en garantía de los principios de seguridad jurídica y del derecho de defensa.

Así resulta también de la Sentencia de 23 de junio de 2014 sec. 2ª TS3ª (recurso 2771/2012), que, reiterando la doctrina sentada en los asuntos idénticos en Sentencia de 3 de julio de 2.012, 18 de julio de 2.013 y 26 de mayo de 2.014 (recurso 240/2.010, 4.143/2.013 y 1.862/2012, respectivamente), con respecto en un supuesto en el que se imputaba, en ejecución de una Resolución del TEAC, una nueva cuota resultante de la imputación de renta de sociedades transparentes cuyas bases fueron modificadas, declara que <<no media razón jurídico-tributaria alguna para unificarlas en un resultado global a la hora de aplicar el principio de reformatio in peius>>.

3.- En definitiva, para la consideración del citado principio debe analizarse la situación individualizada de la sociedad recurrente, y en este caso es palpable que se produce una reforma peyorativa de su situación con ocasión de su propio recurso.

La estimación de este motivo hace innecesaria la continuación sobre el restante, relativo a la improcedencia que el ajuste sea en todo caso bilateral y simétrico, siendo en todo caso en la hipotética resolución en la que se practique la corrección del ajuste bilateral donde y cuando pueda articular el motivo.

Cuarto.

1.- Propone a continuación el recurso la nulidad de la Resolución del TEAR, que no considera como gasto la reversión contable de dos facturas emitidas por la sociedad a la persona de su socio por un importe conjunto de 61.000 euros más IVA.

Se trata de dos facturas que por ese importe global emitió la sociedad Herrador Abogados, SLP a Hugo en los años 2.009 y 2.010, y que como dichas facturas no se admitieron en trámite de gestión tributaria como gasto de la actividad profesional de la persona física, la sociedad procedió a minorar sus ingresos de su declaración del IS del ejercicio 2.012, en la misma cantidad mediante un adeudo contable por igual importe.

Y establecido esto, la demanda afirma que la Administración tributaria no puede cambiar sus actos de valoración que le vinculan, y manifestar en sede de IRPF que esas facturas no son reales y lo contrario en IS.

2.- El argumento no puede estimarse: la liquidación provisional, que en sede de IRPF declaró que esas facturas no respondían a un gasto de la actividad profesional de Hugo, fue anulada (de nuevo, por prescripción de la deuda tributaria), lo que significa que mantiene su validez en esa sede, como en la correlativa y bilateral en IS.

3.- Propone por último la demanda que el efecto de la anulación del ajuste contable se impute en el ejercicio 2.017 (al dictarse en el 2.016 la Resolución del TEAR que anuló la regularización del IRPF de los años 2.009 y 2.010), y no en el ejercicio 2.012 (que es cuando se realizó el adeudo contable).

El motivo se limita a la consideración de las fechas indicadas y a la afirmación que se cae en el absurdo de dar a la resolución efectos retroactivos, pero sin que a la par cuestione los fundamentos jurídicos contenidos en la liquidación y en la Resolución del TEAR, consistentes en que i) las circunstancias de que no fueran consideradas aquellas facturas como gastos admisibles en la actividad profesional de Hugo eran independientes de la naturaleza que, como ingreso, tuvieran en la sociedad prestadora del servicio (de igual manera que se consideró que los gastos de mantenimiento de vehículos no era un gasto correlacionado con la actividad profesional, pero esto no hacía perder la consideración de ingresos para quien prestó dicho servicio), y; ii) la reversión no se ha tratado como una corrección de la facturación, sino como una simple minoración de ingresos en su declaración del IS del 2.012, que existirá o no, pero en todo caso afecta a dicho ejercicio.

Dicho esto, la demanda no cumple con la carga de aportar la fundamentación que desacredite la motivación específica de la actuación administrativa, limitándose a aquella exposición de carácter general, ni ser función de este Tribunal integrar de oficio los escritos procesales, más en esta jurisdicción, en la que el deber de congruencia se predica de los concretos términos en los que se delimita el recurso y la oposición.

Quinto.

Los anteriores motivos conducen a la estimación parcial del recurso contencioso-administrativo, anulando la Resolución del TEAR objeto de este proceso en el extremo que incurre en reformatio in peius al "estimar en parte" la reclamación económico-administrativa; desestimándolo en todo lo demás.

Y dada la estimación parcial de la demanda, no se efectuará especial imposición de las costas causadas.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS:

1º.- Estimar en parte el presente recurso contencioso-administrativo, en los términos contenidos en el primer párrafo del fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º.- No efectuar especial imposición de las costas causadas.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se unirá certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

PUBLICACIÓN.- La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado Presidente. Doy fe.

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.