

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1574/2019 de 13 Nov. 2019, Rec. 1675/2018

Ponente: Díaz Delgado, José.

Nº de Sentencia: 1574/2019

Nº de Recurso: 1675/2018

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:TS:2019:3677

INTERÉS CASACIONAL. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Operaciones vinculadas. Revisión de la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación generaría en aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización. La Inspección debe regularizar completa y bilateral la situación, pues de lo contrario se daría un enriquecimiento injusto. En el caso de tributos en los que exista un deber legal de repercusión, la existencia de terceros interesados cuya situación fiscal puede ser afectada como consecuencia del resultado de las actuaciones en marcha exige que la Administración les llame al procedimiento, o al menos acredite la inexistencia de la repercusión o ingreso por el tercero de la cantidad repercutida, carga que le corresponde, y además a la que tiene fácil acceso.

El Tribunal Supremo estima parcialmente recurso de casación interpuesto contra sentencia de la sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 y 2007, que casa y anula en cuanto confirmó las sanciones administrativas impuestas a la obligada tributaria.

La regularización de operaciones vinculadas debe ser completa y bilateral pues de lo contrario se daría un enriquecimiento injusto de la Administración

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.574/2019

Fecha de sentencia: 13/11/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1675/2018

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 17/09/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1675/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1574/2019

Excmos. Sres.

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 13 de noviembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **1675/2018** interpuesto por la Procuradora Doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de "**CYL IBERSNACKS, S.L.**", (Sociedad absorbente de Ibersnacks Snacks Co-Maker, S.L.), bajo la dirección letrada de Doña Inés Tascón Herrero, contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, de 11 de diciembre de 2017 (PO 352/2016), interpuesto frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de fecha 2 de marzo de 2016 que desestima la reclamación económica administrativa interpuesta contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (TEARCyL) de 31 de mayo de 2013 recaída en los expedientes acumulados NUM000 y NUM001 relativos, respectivamente, a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, y las sanciones conexas.

Siendo parte recurrida la Administración del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado don Vicente Bartual Ramón.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva que copiada literalmente dice:

"Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por CYL IBERSNACKS, S.L., Unipersonal, (sociedad absorbente de IBERSNACKS SNACKS CO- MAKER, S.L.), y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Inés Tascón Herrero, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de marzo de 2016, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos y, con ella, la in admisión acordada, con imposición de costas a la recurrente".

SEGUNDO.- Notificada la anterior sentencia por IBERSNACKS SNACKS CO-MAKER, S.L.), y en su

nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Inés Tascón Herrero se preparó recurso de casación, y la Sala de instancia lo tuvo por preparado y remitió las actuaciones a este Tribunal con emplazamiento de las partes. IBERSNACKS SNACKS CO- MAKER, S.L.), y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Inés Tascón Herrero.

TERCERO.- Recibidas las actuaciones, el auto de 9 de mayo de 2018 de la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir el recurso de casación y determinar cuál era la cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que efectuó en los términos que se indican más adelante en el apartado de "*fundamentos de derecho*" de la actual sentencia.

CUARTO.- La representación de la parte recurrente presentó escrito de interposición de su recurso de casación de fecha 4 de julio de 2018, en el que termino solicitando que se tenga por presentado este escrito y por interpuesto recurso de casación contra la Sentencia dictada el 11 de diciembre de 2017 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional desestimatoria del recurso contencioso- administrativo nº 352/2016 y, previos los trámites oportunos, dicte sentencia conforme a las pretensiones y pronunciamientos expuesto.

QUINTO.- El Abogado del Estado, en el trámite de oposición al recurso de casación que le fue conferido, argumentó en los términos a los que más adelante se hará referencia.

En relación con la cuestión doctrinal suscitada postulaba la siguiente interpretación:

"No tratándose de la aplicación de las normas entre partes vinculadas contenidas en el art. 16 TRLIS aplicable al caso, la regularización en el Impuesto sobre Sociedades que supone un aumento de la base imponible por considerar que determinado gasto no reúne los requisitos exigibles para su deducción, no obliga a la Administración a regularizar la situación del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades que hubiera podido declarar el ingreso pues no hay fundamento ninguno para presumir en estos casos que se produce un enriquecimiento injusto y corresponde a los obligados tributarios elegir la opción de tributación que les resulte más favorable".

Y finalizó su oposición con esta petición:

"..Se dicte sentencia por la que, fijando como doctrina la que se postula en el apartado anterior, desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho."

SEXTO.- En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado de 24 de septiembre de 2019, y a cuya terminación se inició la deliberación para la votación y fallo del recurso, que continuó en sesiones sucesivas, hasta que finalmente concluyó con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Hechos y actos administrativos litigiosos; proceso de instancia; e indicación de quien es aquí la parte recurrente en la actual casación.

En el fundamento jurídico primero de la sentencia recurrida se recoge lo siguiente:

"Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de marzo de 2016 que desestima la reclamación económica administrativa interpuesta contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 31 de mayo de 2013 recaída en los expedientes acumulados NUM000 y NUM001 relativos, respectivamente, a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, y las sanciones conexas.

La regularización que se encuentra en el origen del presente recurso, consistió:

1.- Se incrementa la base imponible tanto del año 2006 (1.632.311,61 euros) como del año 2007

(1.687.104 euros) al considerar que las cantidades pagadas a GREFUSA, SL, entidad que poseía en los años comprobados el 100% del capital de la sociedad interesada, como consecuencia del contrato marco de prestación de servicios, no son deducibles ya que no se ha probado la realidad de la prestación de los servicios.

2.- Se incrementa la base imponible del año 2006 en 32.085,85 euros y la del 2007 en 22.373,39 euros, al entenderse que parte de los intereses pagados en concepto de préstamo a GREFUSA, son en realidad una liberalidad que encubre una retribución del capital o una utilidad derivada de la condición de socio.

3.- No se consideran deducibles los importes de los gastos contabilizados en concepto de alquiler de automóvil y viaje ya que han sido pagados a Don Ignacio, ya que no pertenece a Ibersnacks. El importe total contabilizado asciende a 8.587,77 euros en el año 2006.

4.- Se minoran las dotaciones a la amortización en 30.310,04 euros en el año 2006 y en 28.914,47 euros en el año 2007 derivado fundamentalmente de haber utilizado incorrectamente los porcentajes de amortización aplicables en función de la naturaleza de los bienes.

5.- Se incrementa la base imponible del año 2007 en 47.822,88 euros al considerar que la dotación a la provisión por retribución variable por objetivos no es deducible hasta el momento en el que sea exigible la retribución.

6.- No se consideran deducibles determinados gastos ya que deben ser calificados como inversiones. En consecuencia, se incrementa la base imponible del año 2006 en 11.354,15 euros. Se considera deducible la amortización en 2006 al tipo del 12%.

Como consecuencia de la indicada regularización se impusieron las correspondientes sanciones.

7- Contra la sentencia se interpuso casación, al entender que (i) el TSJ realizaba una interpretación de las normas de derecho estatal en las que fundamenta el fallo, contradictoria con la de otros órganos jurisdiccionales, en este caso la Audiencia Nacional y el TSJ de Madrid, que en supuestos idénticos consideraban que la Administración debía declarar en unidad de acto la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas por el proveedor cuya operación han considerado simulada y (ii) que dicha interpretación afectaba a un gran número de situaciones".

SEGUNDO.- El auto de admisión.

La Sección Primera de esta Sala, por Auto de 9 de mayo de 2018 acordó:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/1675/2018, preparado por CYL Ibersnackcs, S.L., mediante escrito presentado el 12 de febrero de 2018 contra la sentencia dictada el 11 de diciembre de 2017 por la sección segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que falló desestimar el recurso 352/2016.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración.

TERCERO.- Escrito de interposición de la recurrente.

Sostiene la recurrente que la sentencia recurrida incurre en infracción de los principios de seguridad jurídica y de prohibición del enriquecimiento injusto.

Parte, del hecho de que en los ejercicios a que se refiere la comprobación, 2006 y 2007, Ibersnacks

Snacks Co-maker, S.L., y la sociedad Grefusa, S.L., eran sociedades vinculadas de conformidad con lo establecido en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), en la medida que Grefusa era la propietaria de la totalidad de las participaciones en el capital de Ibersnacks. La sociedad Ibersnacks se había constituido el 22 de octubre de 2004, con la denominación "Grefusa Producción Medina, S.L.", y comenzó su actividad en el ejercicio 2005, tras la ampliación de capital efectuada por Grefusa, en la que se aporta la rama de actividad de fabricación y suministro de productos de aperitivo para su cliente Mercadona desde las instalaciones de Medina del Campo específicamente dedicadas a ello, y la modificación de la denominación social que pasa a ser Ibersnacks Snacks Co-maker, S.L. Dicha vinculación dejó de existir en febrero de 2009, momento en que Grefusa transmite la totalidad de sus participaciones en Ibersnacks a la sociedad CABDAL MEDITERRÁNEO, S.L., sin vinculación alguna con Grefusa.

En el Acuerdo de Liquidación, dictado el 22 de julio de 2011 por la Dependencia Regional de Inspección de Castilla y León, relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, que está en el origen del presente recurso de casación, la Inspección efectuó, en lo que aquí interesa, la siguiente regularización:

1.- Consideró que no eran deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los gastos por servicios de apoyo a la gestión recibidos de Grefusa, S.L., por importe de 1.632.311,61 euros en el ejercicio 2006 y 1.687.104 euros en el ejercicio 2007, porque la documentación aportada *"no es suficiente para justificar la realización de servicios por parte de GREFUSA a IBERSNACKS que amparen los pagos efectuados por esta, derivados del contrato marco de prestación de servicios"*.

2.- Consideró que no era deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades el gasto por intereses derivados de un préstamo concedido por Grefusa, S.L., por importe de 32.085,85 euros en el ejercicio 2006 y 22.373,69 en el ejercicio 2007, por calificar dicho préstamo como un crédito comercial no susceptible de devengar intereses.

En el escrito de formulación de demanda presentado en la instancia, Ibersnacks, ¿sin perjuicio de defender que, atendiendo a la documentación obrante en el expediente y a las reglas sobre el reparto de la carga de la prueba, debía considerarse acreditada la realidad de los servicios prestados por Grefusa a Ibersnacks con arreglo al contrato marco de prestación de servicios de 1 de enero de 2006 y su modificación para el ejercicio 2007?, articuló como motivo de impugnación de la regularización contenida en el Acuerdo de Liquidación la vulneración de los principios de seguridad jurídica y prohibición del enriquecimiento injusto de la Administración, al haber realizado la Inspección una regularización incompleta y asimétrica de las citadas operaciones realizadas entre Grefusa e Ibersnacks, consistente en regularizar únicamente a la sociedad que dedujo el gasto, incrementando su base imponible en el importe del referido gasto, y no efectuar la correlativa regularización a la sociedad que computó el ingreso, disminuyendo su base imponible en el mismo importe, tal y como el TRLIS impone en el supuesto de que la regularización hubiese venido motivada por la valoración de las citadas operaciones por su valor normal de mercado, con prohibición expresa de que pueda producirse en estos casos la tributación de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación, para el conjunto de personas vinculadas que la hubiesen realizado.

En consecuencia, la recurrente defendió la anulación de la liquidación por ser dicha regularización fruto de una actuación inspectora tendencialmente dirigida a producir un enriquecimiento injusto a favor de la Administración, al no constar en el expediente que la Inspección realizara comprobación alguna en relación con la sociedad Grefusa para verificar si los importes correspondientes a las referidas facturas o los intereses deducidos por ella habían sido computados como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la citada sociedad para, en caso afirmativo, efectuar la correlativa regularización minorando la base imponible de dicha sociedad en el mismo importe, sobre

la base de que con arreglo a la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo, entre otras, en sus Sentencias de 7 de octubre de 2015 (recurso de casación nº 2622/2013) y 25 de junio de 2013 (recurso de casación nº 282/2010), en aplicación de los principios de seguridad jurídica y prohibición del enriquecimiento injusto, las consecuencias de considerar que las facturas no responden a servicios o intereses reales, no sólo deben trasladarse a la sociedad que dedujo el gasto, sino también a la sociedad vinculada que computó el correlativo ingreso, de tal forma que no se produzca la tributación de una renta superior a la que corresponda a la operación considerando en conjunto las dos sociedades vinculadas que intervienen en la misma.

En este sentido, recuerda la recurrente las sentencias de esta Sala de fecha 7 de octubre de 2015, recurso de casación nº 2622/2013), que se refiere a un supuesto en el que la Inspección negó la deducibilidad de la cuota de IVA soportada y deducida por una sociedad como consecuencia de la adquisición de un terreno por considerar que la operación no estaba sujeta a IVA, sin regularizar simultáneamente al transmitente que había incluido en su autoliquidación de IVA la cuota indebidamente devengada y repercutida. Frente a dicha liquidación, concluyó el Tribunal Supremo en la citada sentencia que *"no podemos dejar de señalar que este tipo de situaciones conflictivas, que tratan de resolverse mediante los preceptos invocados en el recurso de casación, surgen de una actuación previa de la Inspección que esta Sala no comparte, pues la regularización que se lleva a cabo no resulta completa, al regularizar el IVA indebidamente soportado y no proceder, en cambio, a reconocer el derecho a devolución de su importe. Se trata de una actuación administrativa a doble cara, siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado, para, posteriormente, prolongar dicha situación hasta la firmeza de aquella, al amparo de la normativa que el Abogado del Estado considera infringida"*

Alega igualmente la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2015 (recurso de casación nº 3857/2013), que reitera la anterior.

También cita la sentencia de esta Sala de 25 de junio de 2013, recurso de casación nº 282/2010) que se refiere a un caso en el que la Inspección inició actuaciones inspectoras en relación con una sociedad que había efectuado pagos por servicios a otras sociedades vinculadas a sus directivos, concluyendo que los pagos a dichas sociedades constituían en realidad un mayor rendimiento del trabajo personal de los directivos, adicional al que percibían vía nómina, por lo que dictó liquidación a la sociedad por el concepto de Retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que en la medida que los pagos se habían hecho a sociedades, no se había practicado ningún tipo de retención por el IRPF. Tras el obligado tránsito por la vía económico-administrativa, la sociedad planteó como motivo de impugnación en la vía judicial que la regularización debió efectuarse simultáneamente en sede de los directivos personas físicas y de las sociedades interpuestas que habían facturado los servicios, con la finalidad de evitar un enriquecimiento injusto a favor de la Administración, bien porque la totalidad o parte de las rentas hubieran tributado en el IRPF de las personas físicas; o bien porque la totalidad o parte de las rentas hubieran tributado en el Impuesto sobre Sociedades de las sociedades interpuestas a las que el recurrente había pagado los servicios facturados. Y el Tribunal Supremo, en la citada sentencia de 25 de junio de 2013, fijó la siguiente doctrina:

"La sentencia recurrida infringe la jurisprudencia de este Tribunal en diversos aspectos:

a) No ha sido probada la inexistencia de enriquecimiento injusto por la Administración, que es a quien corresponde la carga de la prueba, porque es obvio que se produce una tributación de la renta en el Impuesto sobre Sociedades. Adicionalmente se vuelve a tributar al distribuirse los dividendos de las sociedades entre las personas físicas o al abonar dichas sociedades los correspondientes sueldos o contraprestaciones.

b) Ha prescrito el derecho a liquidar el IRPF en el sujeto pasivo del impuesto. Carecería por completo de sentido jurídico que se exigiera la retención a cuenta de una obligación prescrita. De este modo, a causa de la imposibilidad de repercutir la cantidad no retenida la sociedad retenedora soportaría el pago final del Impuesto, dejando de tener la naturaleza de pago a cuenta.

c) Esta Sala ha sido clara al señalar que "estos problemas se resolverían si en los expedientes en los que se discuten las retenciones se llamara al procedimiento a los sujetos del IRPF, o sea a los empleados, exigiéndoles a los que no declararon verazmente sus retribuciones no la cuota por retención sino la cuota diferencial pertinente, en la que estaría incluida la cuota que debió serles retenida" (STS de 16 de julio de 2008). Sin embargo, la Administración no ha traído al proceso las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades, ni los IRPF de las personas afectadas".

Recuerda la recurrente que esta jurisprudencia ha sido posteriormente reiterada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2017 (recurso de casación para unificación de doctrina nº 785/2016).

De ello deduce la recurrente que sobre la cuestión objeto de debate el Tribunal Supremo tiene fijada la siguiente doctrina:

1º.- Que en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, en las que de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación el criterio seguido para dictar una liquidación tributaria a un sujeto pasivo, les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, es necesario llamar al procedimiento a los sujetos pasivos afectados.

2º.- Que la carga de la prueba de la inexistencia de enriquecimiento injusto corresponde a la Administración.

3º.- Que el principio de seguridad jurídica exige que en este tipo de situaciones la Administración efectúe una regularización completa de la situación tanto en la parte que le beneficia como en la parte que le perjudica, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración.

Como sostiene la recurrente, la sentencia recurrida desestimó este motivo de impugnación afirmando que *"este ajuste bilateral debe solicitarlo de Hacienda la entidad que obtuvo el ingreso, acreditando los extremos correspondientes, pero dicha entidad no es aquí actora, ni resulta acreditado que tal ajuste haya sido solicitado de la Hacienda"*.

Sostiene la recurrente que en este punto la sentencia de instancia está vulnerando la jurisprudencia del Tribunal Supremo establecida en las sentencias citadas con anterioridad porque, al determinar que el ajuste bilateral debe solicitarlo de Hacienda la entidad que obtuvo el ingreso, con dicha respuesta está considerando:

(i) que la Administración no está obligada a efectuar la regularización completa de la situación jurídica comprobada, sino que es la sociedad matriz, que facturó los servicios intra-grupo y los intereses, quien debe promover las actuaciones necesarias para la completa regularización de la operación comprobada;

(ii) que no era necesario llamar al procedimiento a la sociedad matriz que, de aplicarse el criterio seguido por la Inspección, habría tenido un exceso de tributación susceptible de regularización;

y (iii) que la carga de la prueba de la existencia de un enriquecimiento injusto de la Administración no corresponde a ésta sino al sujeto pasivo que ha soportado el exceso de tributación.

Sostiene que la Sentencia de instancia es consciente del problema de enriquecimiento injusto que suscita la regularización inspectora, pero considera que dicho problema se soluciona mediante la solicitud del ajuste bilateral por la sociedad que obtuvo el ingreso que debe ser corregido. Sin embargo, a juicio de la recurrente, obligar a la sociedad que obtuvo el ingreso a iniciar un

procedimiento de rectificación de autoliquidaciones presentadas hace 11 y 10 años, vulnera frontalmente el principio de seguridad jurídica que inspira la jurisprudencia del Tribunal Supremo anteriormente descrita, cuando dentro del propio procedimiento de inspección le hubiera resultado a la Administración sumamente fácil comprobar o no tal circunstancia, como ocurre, por mandato legal expreso, en los procedimientos en los que las correcciones de las operaciones entre personas o entidades vinculadas derivan del ajuste de las mismas al valor normal de mercado.

Además, sostiene que la sentencia de instancia no sólo vulnera la jurisprudencia del Tribunal Supremo anteriormente reseñada, si no que *"tal proceder resulta irrespetuoso con el principio de buena administración, de tan arraigada raigambre en el Derecho Europeo forjado en la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y plasmado en el art. 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea-que aún no aplicable al caso en concreto que nos ocupa dado su ámbito material, no puede desconocerse su proyección práctica en general-, principio implícito en la Constitución, arts. 9.3 y 103, proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común, art. 3.1.e) de la Ley 40/2015. Evitar la doble imposición y la prohibición del enriquecimiento injusto en el ámbito tributario enlaza con un sistema tributario basado en el principio superior de Justicia y el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica de cada uno; lo que constituye un mandato a los responsables de gestionar el sistema impositivo, a la propia Administración Tributaria, de observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y de garantizar la protección jurídica que haga inviable la doble imposición y el enriquecimiento injusto de la Administración..."* (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de abril de 2017, recurso de casación para unificación de doctrina nº 785/2016).

Por lo expuesto, a juicio de la recurrente, la cuestión que, según el Auto de admisión del presente recurso de casación, presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, debe ser resuelta en el sentido de señalar que el principio de seguridad jurídica obliga a la Administración, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, en los que de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación el criterio mantenido por la Administración a la sociedad objeto de comprobación, generaría en éstos un exceso de tributación susceptible de regularización, a efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración.

En consecuencia, considera que la sentencia objeto del presente recurso de casación infringe los principios de seguridad jurídica y de prohibición del enriquecimiento injusto aplicados a las liquidaciones tributarias resultantes de los procedimientos de aplicación de los tributos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida, entre otras.

CUARTO.- Posición del Abogado del Estado.

Sostiene el representante de la Administración que el primer argumento del recurrente derivaría de la necesaria aplicación al caso de la normativa sobre valoración a precios de mercado en operaciones vinculadas, concretamente, del art. 16 TRLIS. Reconoce que el art. 16 TRLIS prevé el procedimiento a seguir en caso de revisión de los valores asignados en las transacciones entre partes vinculadas, garantizando los derechos de todas las partes afectadas por la regularización. y que si se tratara de valorar a precios de mercado los servicios prestados por GREFUSA a la entidad recurrente, podría invocarse el art. 16 TRLIS. Sin embargo, entiende que no es así, porque no se trata de valorar operaciones vinculadas a precios de mercado sino que la regularización descansa en la inexistencia o falta de acreditación de los servicios prestados y del préstamo que generaría intereses y, por eso, junto al art. 16 TRLIS cobra especial trascendencia el art. 14 del TRLIS que regula los gastos deducibles.

Recuerda que el apartado 1 del Fto. Segundo de la sentencia de instancia expone la base sobre la que se asienta la regularización en lo que afecta a los servicios supuestamente prestados por GREFUSA:

"Pues bien, lo que se recoge en el acuerdo de liquidación es que no cabe en modo alguno reconocer la deducibilidad de los referidos gastos derivados del contrato marco de prestación de servicios, ya que no existe prueba de haberse prestado los mismos, que es la misma fundamentación recogida en el acta de disconformidad. La mención al artículo 16.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades lo es meramente enunciativa del régimen aplicable, en el caso en que se hubiesen probado los servicios. Pero lo cierto es que la decisión de no admitir la deducción no se basa en el régimen jurídico aplicable sino en la falta de prueba de la prestación de tales servicios.

Y este mismo planteamiento es el recogido en el Acta ya que la Inspección considera que no se ha justificado ni probado la efectiva prestación de los servicios, ni siquiera grosso modo, ni tampoco la utilidad que la teórica prestación de los mismos haya reportado a IBERSNACKS y, ni siquiera, que, de haber existido tales servicios, el precio asignado esté en consonancia con el precio de mercado.

Por lo tanto no ha existido rectificación de la propuesta, pues el motivo de denegación no ha variado, solo la referencia a una fundamentación jurídica (la liquidación, además de citar el artículo 14 del RDL 4/2004, se refiere al 16.5 del mismo Texto Legislativo), que es puramente retórica, pues lo que se afirma es que no se acredita la prestación de servicios, y, por ello, es innecesario entrar a examinar si los mismos, en caso de haberse prestado, cumplirían con los requisitos legales para la deducción".

Y respecto de la regularización consistente en no admitir la deducción del gasto por intereses derivados de un préstamo concedido por GREFUSA, el apartado 5 del Fto. Segundo declara que es *"la naturaleza de la relación económica la que impide calificarla de préstamo a los efectos de la deducción, naturaleza que no ha sido desvirtuada por la actora."*

Por tanto, sostiene que, en los términos en que resulta de las resoluciones recurridas, GREFUSA ni ha prestado servicios, ni ha prestado dinero a CYL IBERSNACKS, de manera que no se está revisando el valor asignado a los servicios o el tipo de interés pactado, que es lo que permitiría invocar la infracción del art. 16 TRLIS, sino que simplemente se niega su realidad. Podría decirse que la falta de realidad de los servicios y la inexistencia del préstamo determinan que la vinculación entre la recurrente y GREFUSA sea irrelevante respecto del alcance de la regularización en lo que afecta al gasto por servicios e intereses.

Frente a la afirmación del recurrente de que debe anularse la liquidación por ser la regularización *"fruto de una actuación inspectora tendencialmente dirigida a producir un enriquecimiento injusto a favor de la Administración, al no constar en el expediente que la Inspección realizara comprobación alguna en relación con la sociedad Grefusa para verificar si los importes correspondientes a las referidas facturas o los intereses deducidos por mi representada habían sido computados como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la citada sociedad para, en caso afirmativo, efectuar la correlativa regularización minorando la base imponible de la citada sociedad"* el Abogado del Estado sostiene que el recurrente efectúa un mero juicio de intenciones; y no es suficiente con afirmar que si la recurrente no puede deducirse los gastos, la sociedad que ha declarado los ingresos debe minorar la base imponible. Ese automatismo puede darse respecto de otras obligaciones tributarias (en particular, en los casos examinados por el Tribunal Supremo, pero no en el Impuesto sobre Sociedades al margen de los ajustes bilaterales en operaciones vinculadas.

Sostiene que si los servicios no se prestaron por GREFUSA, el gasto no será deducible para la recurrente pero GREFUSA ha obtenido un beneficio por el que debe tributar, sin que ello suponga enriquecimiento alguno para la Administración. Y si, siguiendo el razonamiento de la Inspección, las cantidades ingresadas por GREFUSA pudieran calificarse de dividendos y dieran lugar a la deducción por doble imposición no disfrutada por GREFUSA, no por ello se produciría un enriquecimiento

injusto, ya que la posibilidad de calificar los ingresos de una u otra forma quedaba en manos de la entidad. Además, en un caso como el presente en el que no se ha acreditado la realidad de los servicios, nos encontramos ante una situación fraudulenta que impide hablar de enriquecimiento injusto.

Respecto a la jurisprudencia de la sala, considera que un examen de estas sentencias conduce, a descartar que pueda aplicarse la doctrina a un caso como el presente.

En efecto, la STS de 7-10-2015, rec. cas. 2622/2013, se pronuncia sobre una liquidación por IVA por improcedencia de la deducción de cuotas indebidamente repercutidas y, en ese contexto, reconoce que esta Sala afirma que *" la regularización que se lleva a cabo no resulta completa, al regularizar el IVA indebidamente soportado y no proceder, en cambio, a reconocer el derecho a devolución de su importe"* por cuanto *" el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva"* Considera que la procedencia de una regularización íntegra en esos casos tiene sentido porque el IVA se asienta sobre el principio básico de neutralidad (algo que no puede decirse del Impuesto sobre Sociedades) y, además, es el mismo obligado tributario el que tiene derecho, en virtud de la regularización, a la devolución de las cuotas ingresadas en el Tesoro (circunstancia que no concurre en el presente recurso). En estos supuestos, en que se niega la deducibilidad de una cuota de IVA que ha sido ingresada, resulta evidente que, si no se reconoce el derecho a la devolución, la Administración se enriquece injustamente. Se ingresa la cuota y además no se deduce. Ese automatismo no se da en el Impuesto sobre Sociedades en el que un gasto puede no ser deducible para una entidad y constituir un ingreso que integra la base imponible de otro sujeto pasivo del Impuesto.

La segunda sentencia invocada por el recurrente es la de 25-6-2013, (RCs 282/2010), se pronuncia sobre una liquidación por retenciones de IRPF,. En estos casos, los pronunciamientos de la Sala toman en consideración la peculiar naturaleza de las retenciones tributarias, pues, según sus palabras *" lo que parece lógico es que, cualquiera que sea la naturaleza de la retención (obligación accesorio de otra principal, obligación dependiente de otra, obligación en garantía del cumplimiento de otra), es imposible su permanencia cuando ha sido cumplido la obligación principal, la obligación de la que depende o la obligación que garantiza"* y *"el cumplimiento de la obligación principal determina la imposibilidad de exigir la cuota correspondiente a la retención"*. La regularización por retenciones también da lugar a un riesgo evidente de enriquecimiento si ya se ha tributado por la obligación principal y, sobre esa base del riesgo evidente y puesto que la Administración tributaria es la que dispone de la

-información, el TS declara que pesa sobre la misma la carga de acreditar que no se produce ese enriquecimiento.

A modo de conclusión sostiene que la sentencia, al negar la procedencia de la regularización íntegra, en los términos interesados por la recurrente, no ha vulnerado el principio de seguridad jurídica, ni la prohibición de enriquecimiento injusto. Admitiendo, sin embargo que la conclusión podría haber sido distinta si fueran aplicables al caso las normas sobre valoración a precios de mercado entre partes vinculadas.

No tratándose de la aplicación de las normas entre partes vinculadas, la regularización en el Impuesto sobre Sociedades incrementando la base imponible por considerar que determinado gasto no reúne las condiciones para su deducción, no obliga a la Administración a regularizar la situación del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades que hubiera podido declarar el ingreso pues no hay fundamento ninguno para presumir en estos casos que se produce un enriquecimiento injusto y corresponde a los obligados tributarios elegir la opción de tributación que les resulte más favorable.

QUINTO.- El principio de íntegra regulación: significado y fundamentos.

Esta Sección ha tenido ocasión de pronunciarse recientemente sobre un supuesto parecido en la sentencia de fecha 10 de octubre de 2019 recaída en el recurso número 4809/2017, y en la sentencia de fecha 25 de septiembre de 2019 recaída en el recurso de casación número 4786/2017 y en la de fecha 10 de octubre de 2019 recaída en el recurso 4153/2017 acerca de este principio.

Decíamos en el fundamento jurídico de la primeramente citada que:

"La existencia de un procedimiento inspector determina la entrada en escena del invocado principio de íntegra regularización con relación a la situación tributaria del inspeccionado y que, de acuerdo con nuestra jurisprudencia, opera tanto en las actuaciones inspectoras de alcance general como en las de alcance parcial, siempre que se respete dicho alcance, lo que obliga a atender a todos los componentes que conformen el ámbito material sobre el que se desarrolle la actuación inspectora de carácter parcial (véase, por todas, la sentencia de 26 de enero de 2012 (rec. 5631/08, FJ 3º).

Esta sentencia analiza la operatividad del principio de íntegra regularización en el procedimiento de comprobación limitada: "se ha puesto de manifiesto que el artículo 140.1 de la Ley General Tributaria de 2003 ha venido a suplir el vacío de que adolecía el artículo 123 de la Ley homónima de 1963, que nuestra jurisprudencia intentó colmar apelando al principio de íntegra regularización de la situación tributaria del obligado, tanto en las actuaciones generales como en las de alcance parcial o limitado, debiendo atenderse, en este segundo caso, a los componentes que conforman el ámbito material sobre el que se desarrolla la actuación" (sentencia de 26 de enero de 2012 (rec. 5631/08, FJ 3º).

De esta manera, el principio de íntegra regularización contextualiza la prohibición de una nueva regularización -a la que se refiere el artículo 140.1 LGT, en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada -con relación a las circunstancias del objeto tributario comprobado (obligación tributaria, elementos de la misma y ámbito temporal objeto de la comprobación).

En nuestra sentencia de 25 octubre 2015 (rec. 3857/2013) rechazamos la incongruencia omisiva aducida por la Administración recurrente por la circunstancia de que, en su opinión, la sentencia de instancia no se había pronunciado sobre el procedimiento adecuado para la devolución de las cuotas de IVA. Además, enfatizamos que el incumplimiento de los requisitos formales previstos para la devolución de las cuotas de IVA soportadas no puede implicar, contradiciendo el principio de neutralidad, la negación del derecho a la devolución del IVA: "[e]sta Sala reiteradamente ha reconocido en este mismo tributo la necesidad de la regularización íntegra de los sujetos pasivos inspeccionados y la prevalencia del cumplimiento de los requisitos materiales sobre el de los requisitos formales en aplicación del principio de neutralidad del impuesto."

Prácticamente de forma coetánea, en nuestra sentencia de 7 octubre 2015, ref. 2622/2013 mantuvimos la tesis que patrocina la parte recurrente sobre la base del principio de íntegra regularización, pese a que declaramos sin objeto el recurso de casación que, en aquella ocasión, también había interpuesto el Abogado del Estado.

En efecto, esta sentencia da respuesta a la cuestión que nos ocupa de forma clara y, además, contiene una nutrida referencia a la jurisprudencia existente: "no podemos dejar de señalar que este tipo de situaciones conflictivas, que tratan de resolverse mediante los preceptos invocados en el recurso de casación, surgen de una actuación previa de la Inspección que esta Sala no comparte, pues la regularización que se lleva a cabo no resulta completa, al regularizar el IVA indebidamente soportado y no proceder, en cambio, a reconocer el derecho a devolución de su importe. Se trata de una actuación administrativa a doble cara, siempre favorable a la Administración, pues se exige el importe de la cuota indebidamente repercutida sin proceder a la devolución de lo ingresado, para, posteriormente, prolongar dicha situación hasta la firmeza de aquella, al amparo de la normativa que el Abogado del Estado considera infringida. En cambio, el obligado tributario no solo soporta dicha situación, sino que, además, a veces, como ocurrió en el presente caso, se ve sometido a la actuación de la Administración autonómica que le gira liquidación por el Impuesto de Transmisiones

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por el contrario, como ya hemos dicho con anterioridad, el principio de seguridad jurídica protege la situación de quien habiendo deducido el importe de una repercusión indebida se ve sometido a una actuación inspectora de regularización que da lugar a una duplicidad impositiva, mediante la exigencia del impuesto indebidamente deducido sin devolución simultánea del importe de la repercusión indebida -en el presente caso, incluso constaba en la Base de Datos de la AEAT la declaración de ingreso del IVA de la parte vendedora, según hemos indicado en el primero de los Antecedentes-, razón por la que en supuestos de repercusión sin que existiera sujeción a IVA hemos reconocido el derecho a devolución por parte de quien no solo soportó aquella, sino que se vio sometido a regularización de la deducción efectuada. Así, SSTTS 3 de abril de 2008 (recurso de casación 3914/2002), 18 de septiembre de 2013 (recurso de casación para la unificación de doctrina 4498/2012), 23 de enero de 2014 (recurso de casación 5668/2011), 2 de octubre de 2014 (recurso de casación 2178/2012), 23 de octubre de 2014 (recurso de casación 2945/2012), 6 de noviembre de 2014 (recurso de casación 3110/2012)."

Cierto es que la sentencia parcialmente transcrita -como pone de manifiesto el Sr. Abogado del Estado-, se refiere a la improcedencia de tributar por IVA al reconocer que, en realidad, debía aplicarse el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, incompatible con el primero.

Ahora bien, nuestra doctrina no puede limitarse exclusivamente a estos supuestos de incompatibilidad, en la medida que lo que se censura a la Administración es una regularización incompleta, con independencia de que el obligado tributario *no solo soporte dicha situación, sino que, además, a veces, se ve sometido a liquidación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.*

En cualquier caso, la posición que mantiene ahora el Abogado del Estado dista mucho de la interpretación que de nuestra jurisprudencia hace el Tribunal Económico-Administrativo Central. Así, en su resolución 14 de diciembre de 2017 (RG 3516/2014) afirma que "[e]n palabras del TS, cuando un contribuyente se ve sometido a una comprobación por la Inspección y se regulariza la situación, para evitar un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo lo que puede ser perjudicial al mismo, sino también lo favorable (incluso en supuestos en los que se concluía que se había producido simulación por diversas entidades de un grupo, el TS reconoce que procede la devolución del IVA derivado de la anulación de las cuotas de IVA repercutidas de forma indebida, Sentencia de 25 de octubre de 2015, recurso 3857/2013).

De acuerdo con la jurisprudencia del TS, en los casos en que el destinatario de unas operaciones (debemos considerar incluso en el supuesto de que estas operaciones sean inexistentes) hubiera deducido el importe de las cuotas de IVA de forma indebida (así cuando las cuotas fueron repercutidas improcedentemente, por la causa que fuese) y se vea sometido a una actuación inspectora de regularización, la Inspección no puede limitarse a no admitir la deducción de las cuotas indebidamente repercutidas, y practicar liquidación para que obligado tributario que está siendo objeto de comprobación que fue destinatario de la repercusión de las cuotas del impuesto ingrese de nuevo dichas cuotas indebidamente deducidas e intereses de demora y posteriormente, restablecida la situación, instar la devolución del ingreso indebido, sino que la Administración tributaria debe adoptar la solución más favorable para el interesado, que evite una duplicidad impositiva y el consiguiente enriquecimiento por parte de la Administración, debiendo efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si efectivamente tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA, garantizando así la neutralidad del impuesto.

No consta en el acuerdo impugnado pronunciamiento alguno en cuanto al derecho a la devolución a favor del obligado tributario comprobado de las cuotas indebidamente repercutidas, antes, al

contrario, exige que el acto sea firme para que el interesado inste la devolución de las cuotas, por lo que, de acuerdo con la jurisprudencia y los criterios establecidos por el TS, la solución adoptada por la Administración tributaria es contraria al principio de proporcionalidad y neutralidad del IVA. Esto es, si bien es correcta la regularización de la oficina gestora en cuanto que el adquirente no podía deducir las cuotas, en realidad soportó la repercusión, por lo que practicar liquidación para que ingrese de nuevo las cuotas indebidamente deducidas más los intereses de demora, independientemente de la regularización sobre la no deducción legal de las cuotas, no puede considerarse razonable por los graves perjuicios que se ocasionan al obligado tributario objeto de comprobación tributaria y conduce a una situación improcedente, con el consiguiente perjuicio para quien soportó las cuotas, en cuanto comporta una doble tributación por unas mismas operaciones que sólo puede ser reparada si al final se consigue la devolución del IVA.

La inspección debió, además de determinar la inexistencia del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, reflejar la improcedencia de la repercusión de las cuotas de IVA, y acordar si efectivamente el reclamante tiene derecho a la devolución del IVA indebidamente repercutido, regularizando así la situación con respecto al IVA, por lo que, al no quedar acreditado en el expediente que el reclamante no tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, se acuerda confirmar la regularización practicada, no procediendo exigibilidad de cuota alguna en la medida en que no exceda de aquella que fue soportada por el reclamante."

SEXTO.- La delimitación de la controversia: las perspectivas sustantiva y procedimental.

En el fundamento jurídico séptimo de las sentencias recientes citadas en el anterior fundamento se sostenía lo siguiente:

"A la vista de cuanto se acaba de exponer, la Administración detectó que determinados servicios facturados a la recurrente, por terceros no conformaban, en realidad, el hecho imponible del IVA, al apreciar un supuesto de simulación.

Esta circunstancia no se discute en el debate jurídico que nos ocupa por cuanto, de entrada, ambas partes coinciden en reconocer la improcedencia de la repercusión de cuotas de IVA que fueron soportadas por la recurrente. Es a partir de aquí donde surgen las divergencias, específicamente centradas en torno al derecho a la devolución de esas cuotas.

Con relación a esta cuestión subyace un doble planteamiento que conviene tener en cuenta. Una cosa es, por un lado, determinar y, en su caso, declarar la existencia del derecho a la devolución de las cuotas y, otra distinta, delimitar el cauce procedimental para llegar a dicha conclusión.

La primera cuestión comporta una dimensión netamente sustantiva mientras que la segunda sugiere, más bien, una perspectiva de carácter procedimental.

En el presente caso, la sentencia objeto de este recurso de casación, si bien considera que el derecho a *a regularización completa, incluso de oficio, ha sido reconocido por un criterio jurisprudencial constante*, desestima el recurso contencioso administrativo y *acuerda que por la Administración se inicie de oficio un procedimiento de devolución de ingresos sin prejuzgar su resultado*.

De este modo, la Sala de Barcelona se pronuncia desde esa segunda perspectiva, la procedimental, rechazando la tesis de la recurrente en torno al principio de integral regularización que, en su opinión, hubiese determinado junto al rechazo de la deducción, acordar, en unidad de acto, la devolución de las cuotas en el seno del procedimiento de inspección.

El *corpus argumental* de la sentencia impugnada tiene en cuenta que *siendo el presupuesto de la devolución el ingreso por los remitentes de las facturas, hay que ponderar el hecho de que éstos tributaban por el régimen simplificado*. Aunque la sentencia no lo exprese, todo parece indicar que esta última circunstancia (que los repercutidos tributasen por el *régimen simplificado*) comporta una dificultad añadida a la hora de determinar la procedencia (y cuantía) de la devolución en el

procedimiento inspector, como así se puso de manifiesto en la vista por el representante de la Administración.

Desde la óptica sustantiva, en casos como el que nos ocupa, es decir, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades (en este caso, antes de concluirse su improcedencia, las cuotas soportadas por la recurrente.), únicamente procederá la devolución cuando concurren los requisitos expresados por el artículo 14.2.c del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, precepto ya transcrito anteriormente.

Al respecto, la discusión se centra sobre el hecho de saber si las cuotas indebidamente repercutidas han sido o no ingresadas (artículo 14.2.c). 2º). En la vista, el recurrente en esta casación y el Abogado del Estado coincidieron en que, efectivamente, se desconoce si dichas cuotas fueron o no ingresadas por los terceros repercutidores.

Ahora bien, mientras que la Administración considera que dicha circunstancia se debe dirimir en un procedimiento independiente, la recurrente mantiene que en el procedimiento de inspección deberían haberse determinado todos los requisitos que establece el artículo 14.2.c del Real Decreto 520/2005 para determinar la procedencia de la devolución, entre otros, averiguar si, efectivamente, dichas cuotas habían sido o no ingresadas.

Consecuentemente, como así recoge el propio auto de admisión, es aquí donde se encuentra el elemento nuclear de la controversia, lo que nos lleva necesariamente, a indagar la segunda de las perspectivas anteriormente enunciadas, es decir, la procedimental, a la vista de la virtualidad del principio de íntegra regularización al que se refieren las partes de este recurso".

SÉPTIMO.- La devolución de tributos indebidos en el caso de tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión.

Como decíamos en el fundamento jurídico octavo de las sentencias antes mencionadas:

"Ambas partes fundamentan, principalmente, sus posturas en una visión contrapuesta del principio de íntegra regularización.

Por un lado, el recurrente defiende que, en unidad de acto, procedía en el procedimiento de inspección acordar la devolución de las cuotas indebidamente soportadas.

Por otro lado, la Administración entiende que la operatividad de ese principio ha sido reconocida jurisprudencialmente para otros supuestos, apuntando, además, que no cabe su aplicación a los efectos pretendidos en situaciones de fraude o abuso.

Sin perjuicio del principio de íntegra regularización, cuya virtualidad en el seno del procedimiento inspector se analizará en el siguiente fundamento de derecho, conviene poner de manifiesto que, a partir de la lectura conjunta del artículo 14.3 con relación al artículo 14.1 c) del Reglamento de revisión en vía administrativa, el derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos se confiere - por lo que aquí importa- a la persona o entidad que haya soportado la repercusión *cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión*.

Pues bien, de conformidad con el artículo 14.3 del Reglamento de revisión en vía administrativa, ese derecho a la devolución de ingresos indebidos podrá solicitarse por el obligado tributario que soportó la repercusión indebidamente, instando *la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido*.

En estos casos específicos, el artículo 14.3 del Reglamento 2005 conecta con la previsión del artículo 120.3 LGT que habilita al obligado tributario que considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, a instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo

con el procedimiento que reglamentariamente se establezca; y con el artículo 221.4 LGT en cuya virtud, cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del art.120 de la LGT.

Ahora bien, estos preceptos se refieren a procedimientos específicos, en virtud de los cuales un obligado tributario insta la devolución de los ingresos indebidos, específicamente, de las cuotas indebidamente repercutidas.

Sin embargo, el escenario en el que nos encontramos es aquí otro distinto, pues existe ya un procedimiento de inspección cuyo objeto versa, precisamente, sobre la improcedencia de tributar por IVA y, por ende, de repercutir cuotas, de soportar la repercusión y, en definitiva -si se considera que concurren los requisitos anteriormente referidos del artículo 14 del reglamento de 2005-, de obtener la devolución de dichas cuotas.

Por tanto, no cabe mantener aquí la procedencia de acudir a un eventual procedimiento autónomo (específico de devolución) cuando de manera nuclear y principal, las cuestiones a solventar no son sino una consecuencia directa e inmediata de lo que se discutió, analizó y comprobó por la Administración en el seno del procedimiento de inspección".

OCTAVO.- La aplicación del principio de íntegra regulación a la vista de las circunstancias del caso.

Decíamos en el fundamento jurídico noveno de las citadas sentencias que:

"Ciertamente, cuando se trata de cuotas indebidamente repercutidas, determinar la devolución puede entrañar cierta complejidad desde el momento que, al menos son tres elementos diferentes los que concurren: sujeto pasivo, sujeto repercutido y Administración tributaria. Es decir, siendo varios los *obligados tributarios* el grado de complejidad es mayor, pero en modo alguno cabe eludir la doctrina general de que el derecho a la devolución de las cuotas ha de determinarse dentro del procedimiento de inspección.

Tampoco la circunstancia de que quienes repercutieron las cuotas de IVA tributen -e ingresen- el mismo a través del *régimen simplificado* puede empañar la anterior conclusión. Al fin y al cabo, semejante dificultad resultará también predicable en el ulterior procedimiento de devolución que según la Administración debería instarse posteriormente.

A estos efectos, conviene dejar espacio para la reflexión sobre el alcance real del procedimiento de inspección y su objeto, lo que, obviamente, se encontrará condicionado por cierto casuismo.

Ahora bien, a tenor (i) del ejercicio de las funciones administrativas que el artículo 141 LGT reconoce a la inspección tributaria, (ii) del objeto del procedimiento de inspección (artículo 145 LGT) y (iii) del alcance de las actuaciones del procedimiento de inspección (artículo 148 LGT) resulta difícil negar que el procedimiento de inspección es adecuado para comprobar los requisitos que para la devolución establece el artículo 14.2 c) del Reglamento de 2005. De hecho, la Administración en ningún momento justifica lo contrario.

Además, sin perjuicio del soporte que proporciona la seguridad jurídica, una elemental consideración de los principios de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa (artículo 103 CE) y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario (artículo 3.2 LGT) refuerza el entendimiento que sostenemos del principio de íntegra regularización.

Descendamos ahora al caso. El procedimiento de inspección aumenta la base imponible de la recurrente por considerar no deducible el IVA consignado como soportado en una serie de facturas, que fueron analizadas por la Administración con relación a personas físicas y jurídicas determinadas y que le permitieron concluir que no respondían a operaciones reales, en definitiva, a servicios efectivamente prestados, sino que, en realidad, documentaban un supuesto de simulación. Las

propias actuaciones inspectoras detallan con minuciosidad dichas circunstancias, incluyendo la descripción de la situación económica, profesional e, incluso, familiar, de los terceros repercutidos, por lo que cabe considerar que semejante contexto resulta adecuado, de entrada, para averiguar si los mismos ingresaron las cuotas que la recurrente soportó indebidamente.

Por otro lado, la regularización íntegra -sobre la base de la liquidación practicada-, debería permitir determinar con mayor precisión las consecuencias sancionadoras de la conducta de los contribuyentes, ofreciéndoles, además, una visión que, por incorporar mayor información sobre las consecuencias últimas de su conducta, posibilitaría un mejor ejercicio de sus derechos que, de esta forma no verían pospuestos -o fraccionados- a momentos distintos, pese a tratarse de la regularización de la misma situación tributaria.

En cualquier caso, el propio escrito de oposición del Abogado del Estado parece otorgar carácter general a una regularización que comprenda no sólo la improcedencia de la deducción del IVA indebidamente soportado sino también la devolución de esas cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos.

No obstante, dicha regla parece que se exceptuaría -según el Abogado del Estado- cuando *concurra una situación de fraude o abuso en que la devolución deberá efectuarse, en su caso, previa tramitación del correspondiente procedimiento iniciado con esa finalidad al margen del procedimiento inspector*, apoyando su argumentación en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 28 de julio de 2016, Giuseppe Aston, C-332/15).

No compartimos dicho razonamiento.

En primer lugar, porque las consecuencias de abuso o fraude (en este caso, de la simulación constatada) deben dar lugar -si procede-, al ejercicio de la potestad sancionadora, como por lo demás, aquí así ha ocurrido. En otras palabras, la regla procedimental de unidad de acto -que, conforme hemos expresado, entendemos procedente-, no puede subordinarse a la etiología material que, en cada caso, pueda subyacer al eventual derecho a la devolución.

En segundo lugar, cierto es que el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, razón por la que, específicamente, puede llegar a denegarse el derecho a la deducción (sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bono, C-285/11; y de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport "Italmoda" Mariano Previti y otros, C-131/13, C-163/13 y C-164/13).

Sin embargo, el caso que nos ocupa parte de un supuesto diferente al que evoca esa jurisprudencia de Luxemburgo puesto que, mientras que en esta última, resultaba aplicable el tributo y los contribuyentes mantenían su derecho a deducir el IVA, en el caso que nos ocupa, -específicamente, a diferencia de lo que ocurría en Giuseppe Astone-, no procede tributar por IVA, hasta el punto que Autocars Ravigo, S.L., lejos de mantener su derecho a la deducción, considera todo lo contrario, es decir, que al habersele repercutido indebidamente unas cuotas de IVA no tenía derecho a la deducción ni debía, por tanto, haberlas soportado, razón que -de acuerdo a su propia argumentación- justifica, precisamente, su petición de que les sean devueltas"

Y concluían dichas sentencias fijando el siguiente contenido interpretativo:

"Teniendo en consideración la cuestión suscitada en el auto de admisión, con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que, en las circunstancias específicas del caso, el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, interpretado a la luz del principio de regularización íntegra, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se dedujo las cuotas de IVA

que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó".

Y terminaban dando lugar al recurso de casación contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Cataluña, al remitir al recurrente a un ulterior procedimiento de devolución y, con anulación de la liquidación impugnada, ordenar la retroacción de actuaciones en el seno del procedimiento de inspección a los efectos de que la Administración tributaria regularice la situación tributaria de la entidad recurrente no sólo respecto de la improcedencia de la deducción de las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, sino analizando también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó.

NOVENO. Aplicación de este principio de regularización integra al caso concreto.

De la jurisprudencia citada de esta Sala se desprende que efectivamente, cuando en el curso de un procedimiento se llegue a la conclusión de la existencia de terceros interesados cuya situación fiscal puede ser afectada como consecuencia del resultado de las actuaciones en marcha, como ocurre en el caso de tributos en los que exista un deber legal de repercusión, la regularización ha de ser integra, lo que exige que la Administración les llame al procedimiento, o al menos acredite la inexistencia de la repercusión o ingreso por el tercero de la cantidad repercutida, carga que le corresponde, y además a la que tiene fácil acceso.

Principio general que no es sino aplicación del general de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución y que evita además el enriquecimiento injusto por parte de la Administración.

Sin embargo el Abogado del Estado, admitiendo que en el caso de las sentencias alegadas por la recurrente, Referidas a IVA y Renta en relación con las cantidades repercutidas el principio le parece adecuado y conforme a derecho, discrepa en el caso del Impuesto de Sociedades, pues un mismo hecho puede ser objeto de gravamen para una sociedad y no para otra, admitiendo sin embargo, que en el caso del artículo 16 de la Ley del impuesto, cuando se trata de operaciones vinculadas, existe un supuesto legal de aplicación del principio que obliga en el caso de comprobación de valores a una regularización integra de la operación entre las sociedades vinculadas. A juicio de la Sala, estamos en el caso del artículo 16 ante una aplicación del principio general, que no excluye a priori la posible existencia de otros supuestos distintos, Por otra parte a la Administración le es fácil saber el tratamiento fiscal que la sociedad vinculada le ha dado a la operación.

No obstante en el presente caso se da la circunstancia de que la Administración niega la existencia de una de las operaciones discutidas, la supuesta cooperación en la gestión de la sociedad gravada por parte de la Sociedad en su día vinculada y dominante, y en cuanto al préstamo de la primera a la segunda, considera que estamos ante una liberalidad, especulando en su caso con la calificación fiscal del mismo.

DÉCIMO.- Fijación del criterio interpretativo.

A la pregunta formulada por la Sección Primera, discernir si, al socaire de salvaguardar el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar o no una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración, ha de responderse afirmativamente, ha de efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto.

UNDÉCIMO.- Resolución del recurso.

La cuestión sin embargo la analiza la sentencia desde el punto de vista de la legitimación de la recurrente, no para cuestionar este recurso, sino para solicitar la anulación de un acuerdo alegando que reconoce que estuvo vinculada, aunque admite que dejó de estarlo, un defecto formal en la tramitación del procedimiento que beneficiaría sólo a un tercero y no directamente a ella, cuando según reconoció además en la vista celebrada, no solicitó en ningún momento, durante la tramitación administrativa, la presencia de la entidad supuestamente vinculada, lo que debió hacer en virtud del principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre los administrados y la Administración, En este sentido tiene razón la sentencia recurrida cuando sostiene que en todo caso corresponde a la entidad supuestamente perjudicada alegar dicha inacción procedimental, si entiende que le causó indefensión. Por ello el recurso en este punto ha de ser desestimado.

En cuanto a la infracción de la jurisprudencia por falta de acreditación de la concurrencia del elemento subjetivo o de culpabilidad en la imposición de la sanción, sostiene el recurrente que la sentencia incurre en infracción de la doctrina contenida en diversas sentencias de esta Sala relativa a la acreditación de la concurrencia del elemento subjetivo o de culpabilidad para la imposición de sanciones tributarias.

La sentencia recurrida, tras recoger la doctrina de esta Sala, en su fundamento jurídico tercero sostiene lo siguiente:

"En relación a las conductas concretas sancionadas, se realiza la imputación subjetiva a título de negligencia, desarrollando el Acuerdo sancionador los siguientes razonamientos:

"Como dice el instructor en el expediente, el contrato, por su importancia cuantitativa y cualitativa, hubiera exigido una mayor transparencia en su ejecución. La circunstancia de encontrarnos ante un llamado autocontrato, los dos firmantes tienen la condición de administradores tanto de Grefusa como de Ibersnacks, sin reflejo ni en el informe de auditoría ni en el de gestión, la negativa a intentar justificar la existencia de servicios concretos y su coste, la también negativa a clarificar los criterios seguidos en la determinación del precio fijado a los teóricos servicios a prestar, la posibilidad de que se hubieran realizado con personal propio de Ibersnacks, la indeterminación jurídica de la fecha del contrato, su inexistencia en el año anterior, siendo idénticas las circunstancias, y demás aspectos recogidos en los hechos manifiestan un comportamiento cuando menos culposo en la medida que puede estarse retribuyendo al capital, Grefusa tiene una participación del 100%, a través de un contrato inexistente en su ejecución. El obligado tributario, cuando suscribió el contrato con Grefusa, debió haber conservado toda la documentación necesaria que hiciese prueba de los servicios a que se refiere el mismo, circunstancia más exigible aun cuando estamos ante empresas que a la firma del mismo, pertenecían a un grupo y en consecuencia, había vinculación entre ambas. Lo mismo puede predicarse del contrato de préstamo suscrito entre ambas entidades en la parte del mismo relativo a una cuenta con carácter comercial. La empresa debió haber podido realizar una identificación precisa de los servicios prestados, los costes de todo género incurridos, así como los criterios de reparto empleados y, sin embargo, no lo ha hecho, por lo que puede predicarse la existencia al menos de simple negligencia, entendida en palabras del Tribunal Económico Administrativo Central como "un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos en la misma". En cuanto a la dotación a la provisión para el pago de objetivos, ésta no cumple los requisitos que establece el artículo 13 del TRLIS para su deducibilidad, sin que tal conducta pueda ampararse en una interpretación razonable de la norma. Ha de tenerse en cuenta que los incumplimientos que han dado lugar a la regularización efectuada no parten de un ciudadano común, sino de una sociedad que realiza operaciones económico financieras de cuya complejidad deriva un profundo conocimiento de la normativa tributaria, lo que convierte su actuación, cuanto menos, en negligente, lo que hace que su conducta sea sancionable, aunque sea en su grado mínimo, como se ha propuesto en el presente caso. Por otra parte, la conducta descrita tampoco halla acomodo en ninguna de las excepciones previstas en el artículo 179.2 mencionado,

exculpatorias de responsabilidad. En particular, a nuestro juicio, no cabe ninguna razonable interpretación de esas normas que ampare la conducta del interesado. Es evidente que la infracción se ha cometido por medio de una conducta voluntaria y culpable, y, por ende, debe merecer el reproche sancionador que la norma establece para ese tipo de acciones. Como ya quedó dicho, resulta clara la normativa, que ningún margen deja a la interpretación en contrario, sin que, por otra parte, sea lo bastante compleja como para plantear problemas de comprensión en quien deba de aplicarla. No obstante, lo anterior, esta instancia, rectificando al actuario, considera que no es sancionable la deducción de una amortización superior a la permitida por la norma por su incorrecta calificación, al poder ampararse en una interpretación razonable de la norma y, habida cuenta de su deducibilidad en ejercicios posteriores".

Pues bien, la culpa se produce cuando las acciones se realizan sin la diligencia debida o el cuidado necesario y producen un resultado prohibido. La Administración explica las circunstancias de las que deduce la existencia de, al menos negligencia, y lo hace de forma certera, pues la operativa que hemos descrito anteriormente, no pudo realizarse si no es como consecuencia de una notable desatención a la regulación aplicable. De lo expuesto resulta la desestimación del recurso"

Como vemos la sentencia en este punto se remite sin más a lo que se sostiene en la resolución administrativa que no consiste sino en la presunción de un incumplimiento de una norma fiscal que se considera clara y cuyo conocimiento ha de presumirse en sociedades mercantiles, lo que a nuestro juicio no cumple con las exigencias de la doctrina de esta Sala que la sentencia recoge ampliamente, por lo que ello, unido al hecho de que se reconoce la existencia de un incumplimiento formal por parte de la Administración al no llamar al procedimiento a la entidad mercantil vinculada, procede la estimación parcial en este punto del recurso contencioso y la anulación de las sanciones impuestas.

DUODÉCIMO.- Costas.-

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia que, el principio de seguridad jurídica, en los expedientes en los que se cuestiona la realidad de operaciones entre sociedades del grupo o entre las que existe algún tipo de vinculación, que en caso de aplicarse a otros sujetos pasivos intervinientes en la operación les generaría a aquellos un exceso de tributación susceptible de regularización, la Administración debe efectuar una regularización completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto de la Administración.

Segundo. Estimar parcialmente el recurso de casación que con el número 1675 de 2018, interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en representación de la mercantil CYL Ibersnackcs, S.L., quien mediante escrito presentado el 12 de febrero de 2018 preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 11 de diciembre de 2017 por la sección segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que se casa y anula en cuanto confirma las sanciones administrativas.

Tercero.- Ha lugar a estimar parcialmente el recurso 352/2016, interpuesto frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de fecha 2 de marzo de 2016 que desestima la reclamación económica administrativa interpuesta contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (TEARCyL) de 31 de mayo de 2013 recaída en los expedientes acumulados NUM000 y NUM001 relativos, respectivamente, a la liquidación por el

Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 y 2007, anulando las sanciones conexas, que se dejan sin efecto.

Cuarto.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni las de instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jose Diaz Delgado estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.