

Resumen: Impuesto sobre Sociedades. Ejercicios 1996 a 1999. Incidente de ejecución. Cosa juzgada administrativa respecto de cuestiones firmes resueltas por la resolución que se ejecuta en relación a otros aspectos, concretamente sobre la **reordenación de las compensaciones de las bases imponibles negativas. Reformatio in peius. Cálculo de intereses de demora.**

Jurisdicción: Contencioso-Administrativo

Ponente: Emilio Frías Ponce

Origen: Tribunal Supremo

Fecha: 13/10/2015

Tipo resolución: Sentencia

Sala: Tercera **Sección:** Segunda **Número Recurso:** 30/2013

ENCABEZAMIENTO:

SENTENCIA .

En la Villa de Madrid, a trece de Octubre de dos mil quince..

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación 30/2013, interpuesto por Josel, S.L, representada por el Procurador D. Antonio Sorribes Calle, contra la sentencia de 29 de noviembre de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, en el recurso número 60/2010 , relativo a liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1999, en ejecución de la resolución del TEAC de 17 de abril de 2008..

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado..

ANTECEDENTES DE HECHO:

PRIMERO.- La sentencia impugnada desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por JOSEL, S.L, contra la resolución del TEAC de 3 de diciembre de 2009, desestimatoria, a su vez de los escritos de reclamación económico-administrativa y de incidente de ejecución presentados contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña de 17 de abril de 2009, dictado en ejecución de la resolución del TEAC de 17 de abril de 2008, estimatoria parcial de los recursos de alzada promovidos contra las liquidaciones giradas en 29 de enero de 2004, por el Inspector Regional, por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1996 a 1999, por importe de 1.969.713,21 euros (1.556.421,14 euros de cuota y unos intereses de demora de 413.291,71 euros), como consecuencia del acta de disconformidad levantada en 11 de noviembre de 2003, y contra la sanción derivada, por importe de 687.606,22 euros..

La Sala mantuvo la improcedencia de la tramitación de la reclamación interpuesta ante el TEAR de Cataluña, por entender que afectaba a un acto que se dicta en ejecución de una resolución, siendo, pues, correcta la calificación dada por la Administración al

escrito presentado, ante lo que dispone el art. 68.1 del Reglamento General de Revisión en vía administrativa, todo lo cual impedía un nuevo pronunciamiento sobre cuestiones firmes..

A su vez, la Sala rechazó la alegación articulada en forma subsidiaria, sobre la existencia de reformatio in peius en la nueva liquidación dictada, porque aunque el importe inicial de las liquidaciones de 29 de enero de 2004 ascendió a 1.969.713 euros y la sanción a 687.606,23 euros, y tras la estimación del recurso de alzada por el TEAC y anulación de una y otra, se giró en 2009 una liquidación de 3.075.594,19 euros y una sanción de 830.074,34 euros, comparando la situación anterior con la posterior, el resultado global suponía una posición más beneficiosa para la actora, teniendo en cuenta que el 31 de octubre de 2008 la Inspección Regional de Cataluña había procedido a ejecutar otra resolución del TEAC de 17 de abril de 2008, que había estimado parcialmente el recurso de alzada núm. 566/06, interpuesto por Josel, S.A, como sucesora de Promotora Europea de Inmuebles, S.A, en relación con las liquidaciones, por importe de 554.144,95 euros (cuota de 394.739,92 euros e intereses de 159.414,03 euros), por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1995 y 1996 y sanción derivada por importe de 252.253,20 euros, compensando las bases imponibles negativas procedente de Josel, S.A de los años 1991, 1992 y 1993 por los importes que figuran en el acuerdo de ejecución con una liquidación sin resultado de cuota a ingresar, cuantificándose la sanción en 54.887,82 euros por acreditación improcedente de bases imponibles a ingresar en ejercicios futuros..

SEGUNDO.- Contra la referida sentencia, la representación de Josel, S.L, preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, fue interpuesto, articulando diez motivos, y solicitando sentencia que anule la recurrida y resuelva de conformidad a la súplica del escrito de demanda..

TERCERO.- La Sección Primera, por Auto de 27 de junio de 2013, acordó declarar la inadmisión del recurso de casación respecto de las liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1996, 1998 y 1999, por razón de su cuantía, inferior a la legalmente establecida, y la admisión del recurso en lo que respecta a la liquidación de 1997, al ascender la cuota liquidada a la cantidad de 1.483.460,43 euros..

CUARTO.- Remitidas las actuaciones a esta Sección se confirió traslado al Abogado del Estado para el trámite de oposición, suplicando sentencia desestimatoria con costas..

QUINTO.- Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia de 7 de octubre de 2015, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal..

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,.

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

PRIMERO.- Para la mejor comprensión del presente recurso conviene recordar los siguientes antecedentes:.

1) Josel, S.A, el 28 de noviembre de 1997, absorbió a la entidad Promotora Europea de Inmuebles S.A. Como consecuencia de ello aplicó a sus declaraciones las bases imponibles negativas pendientes de la entidad absorbida, concretamente compensó en el ejercicio 1996 las cantidades de 43.899.701 pts que procedían de 1995 y 30.507.055 pts de 1996, y en el ejercicio de 1997, 105.088.996 ptas con origen en 1996 y 91.995.521 ptas del ejercicio 1997..

La entidad absorbida fue objeto de comprobación inspectora por la Unidad Provincial de Barcelona, por los ejercicios 1995 y 1996, (periodos comprendidos entre el 1 de diciembre de 1994 y el 30 de noviembre de 1995 y entre el 1 de diciembre de 1995 y el 30 de noviembre de 1996), que culminó con acta de disconformidad levantada el 18 de diciembre de 2001, en la que se determinaba que la base imponible negativa atinente a 1995 era totalmente incorrecta, pues realmente correspondía una base positiva, y que el importe de la base imponible negativa atinente a 1996 era, en realidad, de 88.107.097 pts en vez de 135.596.051 ptas declaradas por Promotora Europea de Inmuebles, S.A, proponiéndose una liquidación con una cuota de 394.730,92 euros y unos intereses de 159.414.103 euros. Además se impuso sanción de 252.253,23 euros..

2) Josel, S.A, a su vez, como sujeto pasivo, fue objeto también de comprobación inspectora por la Dependencia Regional de Cataluña por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1996 a 1999, (periodos comprendidos entre el 1 de diciembre de 1996 y el 30 de noviembre de 1997, 1 de diciembre de 1997 a 30 de noviembre de 1998, 1 de diciembre de 1998 a 30 de noviembre de 1999 y 1 de diciembre de 1999 a 30 de noviembre de 2000), en la que, como consecuencia de la regularización realizada a la absorbida, se procedió a minorar las bases imponibles compensadas por Josel S.A, en 74.406.756 ptas en el ejercicio 1996 (43.899,701 pts de 1995 y 30.507.055 pts de 1996) y en 16.918.899 pts en 1997, estableciéndose que las bases imponibles a compensar por Josel S.A, al inicio del ejercicio 1996, ascendían a 399.585.113 pts (302.895.003 pts, procedentes de Josel de años anteriores a 1995 y 96.690.110 pts procedentes de 1996, (88.107.097 con origen en la sociedad Promotora Europea de Inmuebles y 8.583.013 pts con origen en la sociedad Apartamentos y Pisos, S.A), y en cuanto a 1997 que las bases negativas que Josel podía compensarse, procedentes de compañías absorbidas, ascendían a 34.048.170 pts de Inmobiliaria Cubi, a 91.995.521 pts de Promotora Europea y a 9.445.771 pts de Apartamentos y pisos..

El resultado final representaba por la compensación -22.364.354 pts en el ejercicio 1996 y 113.672.009 pts en 1997..

Por otra parte, a Josel S.A, en esta regularización como sujeto pasivo no se le admiten los beneficios del diferimiento por reinversión y de la corrección monetaria declarados correspondientes a los rendimientos obtenidos en la enajenación de tres inmuebles definidos como "Obra Travesera de Gracia 47-49", "Obra Gran Via 633" y "Obra Gran VIA 511", al ser considerados como existencias y no como inmovilizado, proponiéndose las siguientes modificaciones por este último concepto.

a) 1996, 84.559.013 pts.

b) 1997, 591.548.127 pts.c) 1998, - 13.793.418 pts (se elimina el aumento de cuota que efectuó por los diferimientos anteriores..

d) 1999, - 13.736.389 pts (se le restituye el aumento que efectuó en cuota).

Como resultado de la total regularización, tras corregirse errores aritméticos, se practicó liquidación con una cuota de 1.556.421.50 euros y 413.291,71 euros de intereses, con el siguiente detalle:.

1996 1997 1998 1999.

21.774.431 pts 246.827.047 pts 4.826.993 pts 4.807.736 pts.

130.886,96

□ 1.483.460,43 □ 29.010,81 □ 28.985,08 □.

A efecto del cálculo de los intereses se tuvieron en cuenta los siguientes parámetros con estos intereses ::.

- No ingresado 1996 , 10.329.706 pts. - 3.360.904 pts.

-Devolución indebida 1996 , 11.444.725 pts. - 2.952.660 pts.

- No ingresado 1997 , 246.827.047 pts. - 64.163.198 pts.

- Ingresado de más 1998, -4.826.993 pts. - 1.001.138 pts.

-Ingresado de más 1999, - 4.807.736 pts. - 709.668 pts.

Total pts , 258.966,74 pts. 68.765.956 pts.

Total euros, 1.556.421,50. 413.291,71.

Además, iniciado expediente sancionador por la conducta referente a la aplicación indebida de los beneficios fiscales, (art. 79 a) LGT de 1963), no por la relativa a la compensación improcedente de bases imponibles negativas de la absorbida, se le impuso una sanción por importe de 687.606,77 euros..

Además, respecto del ejercicio 1996, se entiende producida la infracción tipificada en el art. 79.d) LGT de 1963 , al haber acreditado improcedentemente el contribuyente una base negativa de 134.304,29 euros a compensar en ejercicios futuros...

3) Las liquidaciones y sanciones que derivaron de las actuaciones inspectoras seguidas frente a Promotora Europea de Inmuebles, S.A y Josel S.A, fueron objeto de sendas reclamaciones ante el TEAR de Cataluña, el cual dictó resoluciones desestimatorias en 6 de octubre de 2005, que fueron recurridas en alzada ante el TEAC..

La alzada frente a la liquidación como sucesora de Promotora Europea de Inmuebles, S.A fue tramitada con el núm. 566/06, y las relativas a la liquidación y sanción como sujeto pasivo con los números 578 y 588/06..

Ambas alzadas fueron resueltas por acuerdos de 17 de abril de 2008, estimándose parcialmente los recursos, al aceptarse la alegación relativa a la existencia de bases

imponibles negativas de ejercicios anteriores que debieron ser compensadas por la Inspección y que ésta no lo hizo, pese a que le fue manifestada la opción por Josel, por considerar que las mismas ya habían sido compensadas en ejercicios posteriores, ordenándose la procedencia de una reordenación de las compensaciones de las bases negativas, con retroacción de actuaciones a los efectos de que manifestase Josel, S.A, su voluntad al respecto de cuando deseaba compensarse las bases imponibles negativas procedentes de la entidad Promotora Europea de Inmuebles, S.A..

Sin embargo, la resolución del TEAC, en relación a la alzada promovida por Josel como sujeto pasivo, confirmó la no aplicabilidad al interesado de los beneficios fiscales de diferimento por reinversión y corrección monetaria, al calificar los elementos transmitidos como existencias y no como inmovilizado, sin que se presentara en su momento recurso jurisdiccional...

En cuanto a las sanciones el TEAC reconoció la procedencia de las mismas, aunque las bases deberían ajustarse a lo que resultase de la compensación ordenada..

4) En ejecución de las resoluciones del TEAC se dictaron por la Dependencia Regional de Inspección de Cataluña los siguientes acuerdos:.

a) Uno, de fecha 31 de octubre de 2008, en relación a las liquidaciones de 1995 y 1996 como sucesora de la entidad extinguida, en el que ante la ausencia de manifestaciones del obligado en el plazo concedido para que manifestase su voluntad al respecto de cuando deseaba compensarse las bases imponibles negativas, se procedió a la compensación de las siguientes bases imponibles negativas:.

año procedencia empresa procedencia importe.

1991 Josel, S.A 34.577.693.

1992 Josel, S.A 51.216.778.

1993 Josel, S.A 101.856.138.

A su vez, se le impusieron las siguientes sanciones por indebida aplicación de partidas a compensar..

ejercicio base sanción porcentaje sanción sanción.

1995 43.899.701 pts 10% 4.389.970 pts.

1996 47.425.954 pts 10% 4.742.595 pts.

El resultado final fue :Cuota.- 0 y sanción por importe de 54.887,82 euros.

b) Otro, de fecha 17 de abril de 2009, relativo a las liquidaciones que le correspondían como sujeto pasivo, en el que se parte de unas bases negativas a compensar de 211.997.544 pts pendientes de 1996, y de 135.489.462 de 1997, con un resultado final de 3.075.594,19 euros, y la imposición de sanciones por un importe de 830.074,34

euros..

El detalle de la liquidación arroja las siguientes cifras:.

1996 1997 1998 1999.

cuota 585.597,89

1.483.460,43 29.010,91 28.895,08

intereses 323.288,87

1.288.693,61 14.603,76

La suma de las cuotas resultates fue de 1.951.152,42 euros, frente a la inicial que ascendió a 1.556.441,50 euros, y los intereses ascendieron en 1.124.411,72 , una vez calculados sobre las nuevas cuotas determinadas, desde el día siguiente en que finalizó el plazo del periodo voluntario de presentación de las correspondientes declaraciones-autoliquidaciones y el día de la práctica de la nueva liquidación, teniendo en cuenta los siguientes parámetros:.

- no ingresado 1996, 76.007.405 pts.

- devolución indebida 1996, 11.444.725 pts.

- no ingresado 1997, 246.827.047 pts.

-ingresado de más 1998, - 4.826.993 pts.

-ingresado de más 1999, 4.807.776 pts.

Total conceptos, 324.644,448 pts (1.951.152,42).

En cuanto a las sanciones se imponen las siguientes:.

a) Por dejar de ingresar 173.519,02 en 1996 y 552.000,00 en 1997, en cuenta que el TEAC confirmó la infracción tributaria, pero sobre las nuevas bases resultantes, y que inicialmente en la imposición a la sanción correspondiente al dejar de ingresar relativa al periodo de 1997 se sancionó únicamente la parte de la liquidación que procedía de la anulación de la reinversión, que representaba un 83,88% , por lo que se parte de una base de sanción de 207.038.527 pts (83,88% de 246.827.047 pts)..

b) Por devolución indebida en 1996, 35.392,01 ..

c) Por acreditación indebida de bases imposables a compensar en 1996, 99.349,84 .

5) Frente a las nuevas liquidaciones por los ejercicios 1996 a 1999 y sanciones impuestas, Josel, S.A presentó un primer escrito el 20 de mayo de 2009, calificado como de reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional, por entender improcedentes las mismas, postulando de nuevo la aplicabilidad de los beneficios por diferimiento y corrección monetaria denegados, y la improcedencia de las sanciones, al estimar viable la impugnación al haberse procedido en su día a la anulación de las primeras liquidaciones y de la sanción, ordenando el TEAC su sustitución; y luego otro

escrito el 22 de mayo de 1999, que calificaba como incidente, ceñido a la existencia a la existencia de reformatio in peius que, a su parecer, concurría ya que las liquidaciones iniciales contenían una deuda de 1.969.713,21 y una sanción de 687.

mientras que las nuevas liquidaciones contemplaban una deuda de 3.075.594,19 (cuota de 1.951.152,42 reses de los 1.244.441,77 y una sanción de 830.094,34 ..

6) Sin embargo, remitidos ambos escritos por la Inspección al TEAC, éste en resolución de 3 de diciembre de 2009, previa calificación de ambos como incidente de ejecución, confirmó la liquidación girada y sanción derivada, negando la existencia de reformatio in peius, y sin entrar a conocer de las cuestiones de fondo planteadas inicialmente, en concreto sobre la procedencia del diferimento por reinversión de beneficios extraordinarios aplicado y la corrección por depreciación monetaria reclamada y sobre la improcedencia de la sanción impuesta ante la ausencia de tipicidad y culpabilidad..

Según el TEAC el principio de "non reformatio in peius" debía interpretarse de forma global, plurianual y sin tener en cuenta el importe de los intereses de demora, explicando que al tratarse de la compensación de bases negativas en diferentes ejercicios, las cuotas a comparar habían de ser aquéllas afectadas por la nueva aplicación de las bases negativas, incluidas las resultantes del acuerdo de 31 de octubre de 2008, dictado en ejecución de la otra resolución del TEAC que afectaba también a Josel S.A como sucesora de Promotora Europea de Inmuebles de Cataluña, ..

En cuanto a las sanciones, por importe de 830.074,34 aunque admitidas superiores a su importe a las inicialmente impuestas y luego anuladas, (686.606,77) mantiene que la comparación ha de hacerse también en conjunto con las sanciones impuestas en todos los periodos en que tuvieron influencia las variaciones de las bases imponibles negativas compensada..

En base a esta argumentación concluye que no puede hablarse en el caso de violación del principio ante el resultado de la comparación, que era el siguiente:

-Cuota Josel, S.A como sujeto pasivo, situación anterior 1.556.421,50, situación posterior 1.951.152,42 .

-Cuota Josel, S.A, sucesor, situación anterior 394.730,92 , situación posterior 0.

- Total comparativa cuotas, 1.951.152,42, situación posterior 1.951.152,42 .

- Sanción Josel, S.A, sujeto pasivo, situación anterior 687.606.77, situación posterior 830.074,34 ..

- Sanción Josel sucesor, situación anterior 252.253,23 situación posterior 54.887,82

- Total comparativa de sanciones, situación anterior 939.860,00, situación posterior 884.962,16 .

-Comparativa total, situación anterior 2.892.123,42 , situación posterior

SEGUNDO.- Al amparo del art. 88.1 de la Ley Jurisdiccional la recurrente articula diez motivos de casación..

En el primero se alega la infracción del derecho a la tutela judicial efectiva, con vulneración del art. 24.1 de la Constitución y de la doctrina constitucional que lo interpreta, porque el criterio de la Sala de instancia, al no examinar las alegaciones de

fondo sobre la aplicabilidad del diferimiento por reinversión declarado correspondiente a los beneficios obtenidos en la enajenación de tres inmuebles en Barcelona, y sobre la improcedencia de la sanción, supone una interpretación rigorista del acceso a la jurisdicción dado que la retroacción de actuaciones ordenada implica, por definición, la práctica de nuevas liquidaciones y sanciones que pueden impugnarse sin ninguna cosa juzgada administrativa..

En el segundo se aduce la infracción, por inaplicación, del art. 235.3 de la Ley 56/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, porque interpuesta reclamación económico administrativa ante el TEAR de Cataluña contra las nuevas liquidaciones y sanciones derivadas de la resolución de la Inspección Regional de Cataluña, denominada "acto de ejecución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de abril de 2008", la Inspección no remitió el escrito al TEAR, sino al TEAC, ignorando el contenido del citado precepto, encontrándose en esta actuación el origen de la patente indefensión padecida, al negarse tanto el TEAC, como, sobre todo, la sentencia de la Audiencia Nacional, a entrar en el fondo del asunto sobre la procedencia o no de los beneficios fiscales declarados..

El tercer motivo se refiere a la infracción, por interpretación indebida, del art. 110.2 de la Ley 30/1992, y del art. 30.9 del Reglamento General de Revisión aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por no resultar ajustado a Derecho que la Dependencia de Inspección, ante la que se presenta un escrito de interposición de una reclamación económico-administrativa, no lo remita al Tribunal al que va dirigido, dándole una calificación diferente, para lo cual carece manifiestamente de competencia, ya que la calificación del escrito o recurso es privativa de la parte que lo promueve, limitándose la potestad administrativa a calificarlo de forma diferente en los casos de error, circunstancia que no se daba en el caso, habiendo entendido la sentencia impugnada que no son aplicables los citados preceptos al no existir duda que la calificación que corresponda al escrito presentado no era otra que la de incidente de ejecución..

El cuarto motivo denuncia la infracción por aplicación indebida del art. 68.2 del Reglamento de Revisión aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de Mayo, porque el precepto impone la inadmisibilidad de los incidentes de ejecución sobre cuestiones planteadas o que pudieren plantearse en la reclamación. Insiste la parte de que si se ordena la retroacción de actuaciones, no se puede estar ante una ejecución de la resolución del TEAC, sino ante unas nuevas liquidaciones y sanciones que han de ser objeto de reclamaciones económico-administrativas nuevas e independientes de las primitivas, por lo que no resulta de aplicación el art. 68.1 del Reglamento de Revisión, al no encontrarnos ante un acto dictado en ejecución de la resolución, sino ante un acto independiente, dictado después de retrotraer y reanudar las actuaciones..

El quinto motivo se formula por la ausencia de cosa juzgada administrativa, con infracción, por aplicación indebida, del art. 222.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, y de la jurisprudencia acerca de la denominada cosa juzgada administrativa..

Mantiene que no concurren las identidades que exige la institución de la cosa juzgada, que sólo puede predicarse de los fallos o partes dispositivas de la sentencia o

resoluciones y nunca de las consideraciones que llevan a ellos, y que la parte dispositiva de la resolución del TEAC de 2008 no desestimó las pretensiones formuladas, sino que anuló explícitamente tanto la liquidación como la sanción..

Cita en su apoyo la sentencia de 10 de enero de 2001 que declara que "una vez practicada la nueva liquidación paralela, motivada debidamente y notificada a esta empresa, con toda corrección jurídica, tendrá derecho a impugnarla en toda su integridad, incluida la cuestión de fondo", doctrina que se reitera en la de 26 de abril de 2004, ratificando que la cosa juzgada sólo puede predicarse en vía jurisdiccional, pero no en vía administrativa..

Los motivos sexto y séptimo denuncian la vulneración de los artículos 15.11 y 21 de la ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con el art. 184 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y con el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en su tercera parte, Grupo 2, y con la norma 6-i) de las Normas de elaboración de la cuenta de pérdidas y ganancias, contenida en la Orden de 28 de diciembre de 1994, que aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, defendiéndose la procedencia del diferimento por reinversión de beneficios extraordinarios y la corrección por depreciación monetaria con ocasión de la venta de los tres inmuebles, cuestión que la Sala dejó indebidamente de examinar, con lo que queda confirmada la liquidación basada en no constar la utilización previa del bien por la entidad..

El motivo octavo se refiere a la sanción, aduciéndose la infracción por inaplicación del artículo 77.4 a) de la ley General Tributaria de 1963 y de la doctrina jurisprudencial que lo interpreta, porque la resolución del TEAC de 17 de abril de 2008 no apreciaba la concurrencia de la eximente de interpretación razonable de la norma, conclusión contraria a la doctrina jurisprudencial recaída sobre estas cuestiones que ha estimado recursos en supuestos prácticamente idénticos, en lo que se refiere a la sanción tributaria..

Finalmente, los dos últimos motivos, se formulan con carácter subsidiario..

El noveno, por la infracción del principio de no reformatio in peius, con inaplicación de los artículos 113.3 de la ley 30/1992 y 237.1 de la ley 58/2003, al ser evidente el agravamiento y el empeoramiento de la situación de la recurrente, como consecuencia de la interposición de la reclamación económico administrativa, pues se le exigía una deuda tributaria que hubo de avalar para obtener la suspensión en más de un millón de euros, sin que excluyan la patente reformatio los razonamientos de la resolución del TEAC de 2009 que la Sala reproduce y se limita a ratificar, esto es, que deben tenerse en cuenta, además de las cuotas que ahora se liquidan, aquellas que liquidó la Inspección mediante el acto deducido el 31 de octubre de 2008, en ejecución de la resolución del TEAC, alzada 566/2006, y que no hay perjuicio porque las ejecuciones solo se diferenciaban en un traslado a periodos anteriores de unas bases negativas compensadas en periodos posteriores, porque estas consideraciones no se ajustan a derecho desde el momento en que no se procedió a efectuar una inspección conjunta de los ejercicios tributarios en cuestión, sin que tal exigencia pueda ser suplida en el momento de ejecución, siendo insólita en el proceder de la propia Inspección, que nunca

procede a regularizar otros ejercicios u otras entidades cuando hay un incremento de cuota liquidada en unas determinadas actuaciones inspectoras, no ajustándose tampoco a derecho las interpretaciones que se hacen sobre el principio no reformatio in peius de forma global, plurianual, y sin que el mismo resulte afectado por el importe de los intereses de demora..

El décimo se refiere al cálculo de los intereses de demora, al discrepar, por un lado, de la fecha de inicio del devengo(el del vencimiento del plazo de declaración de cada uno de los ejercicios del Impuesto) así como de la fecha final en que se lleva a cabo la liquidación, que se toman en el acuerdo, en cuanto no tiene en cuenta que las liquidaciones iniciales quedaron anuladas por la resolución del TEAC de 17 de abril de 2008, ordenándose su sustitución por otras..

A estos efectos se invoca la doctrina jurisprudencial sentada a partir de las sentencias de 14 de junio de 2012 , que considera como día final de los intereses de demora la fecha en que se dicta la liquidación que después se anula; doctrina es reiterada en las posteriores de 25 de octubre de 2012 y 19 de noviembre de 2012..

Por otro lado, se señala que la liquidación de interese no tiene en cuenta los retrasos en la tramitación de las reclamaciones económicos- administrativas..

Finalmente, la recurrente también discrepa de los tipos de interese aplicados, que son los de demora fijados en las respectivas Leyes de Presupuestos anuales, a pesar de que constan aportados avales bancarios para la suspensión, siendo exigible en estos casos el tipo correspondiente al interés legal, por ordenarlo así el art. 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ..

TERCERO.- Comenzando por el primero de los motivos articulados su rechazo se impone, al no existir ninguna interpretación rigorista de la Sala de instancia, al negarse a entrar en el fondo de las cuestiones, que quedaron firmes, por no ser objeto de impugnación la resolución del TEAC de 17 de abril de 2008.

En efecto, la firmeza de esta resolución, en cuanto a la improcedencia de los diferimentos por reinversión declarados correspondientes a los beneficios obtenidos en la enajenación de los inmuebles, impedía la interposición de una nueva reclamación con motivo de la ejecución de dicha resolución que obligaba sólo a liquidar, procediendo a una reordenación de las compensaciones de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, como consecuencia del resultado final de la comprobación efectuada a la entidad que había absorbido ..

No cabe olvidar que la regularización tuvo lugar por dos motivos distintos, y que el tema del diferimento quedó definitivamente resuelto y denegado, así como la procedencia de la sanción, aunque, al final, se acordara retrotraer las actuaciones para que se practicara nuevas liquidaciones y sanciones, ante la estimación de la reclamación que afectaba a la regularización de las bases imponibles negativas..

CUARTO.- Idéntica suerte han de seguir los motivos segundo, tercero, y cuarto, pues cuando el TEAC, controlando la actuación de la Inspección, estima en parte la reclamación, indicando los criterios a los que ha de ajustarse, se ha de tener en cuenta

que las cuestiones que puedan suscitarse con la nueva liquidación pertenecen al ámbito propio de la ejecución, que han de dilucidarse por el cauce previsto para ello, sin necesidad de instar otra vía económico- administrativa..7

Ante esta realidad, hay que reconocer que tanto la Inspección como el TEAC actuaron correctamente al calificar todos los escritos presentados por la parte como incidentes de ejecución de la inicial resolución del TEAC, en cuanto ya no era posible una nueva reclamación económico-administrativa y la única vía procedente era la del incidente de ejecución, todo ello según lo dispuesto en el art. 68.1 del Reglamento General de Revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo..

En definitiva, acierta la Sala de instancia al considerar que no era aplicable el art. 235.3 de la Ley 58/2003 , por referirse al inicio del procedimiento en única o primera instancia, ni el art. 110 de la Ley 30/1992 , previsto para supuestos distintos al enjuiciado, no siendo posible aceptar tampoco la vulneración del art. 68.2..

Ha de insistirse que si la parte hubiera recurrido la resolución del TEAC de 17 de abril de 2008 hubiera podido impugnar sus pronunciamientos desestimatorios en cuanto a los beneficios cuestionados y en cuanto a la procedencia de sancionar por esa conducta, pues la estimación de la alzada fue sólo puntual y nada impedía presentar un recurso contencioso administrativo referido a aquellos aspectos que la parte consideraba no conformes a derecho. Al no haberlo hecho, tiene que soportar las consecuencias, resultando totalmente inadecuado soslayar ese extremo, aduciendo que se está en presencia de nuevas liquidaciones y sanciones..

QUINTO.- El motivo quinto alude a la ausencia de cosa juzgada administrativa, con la consiguiente infracción, por aplicación indebida del art. 222.1 de la Ley 1/2000 , de 7 de enero..

Este motivo ha de correr igual suerte que los anteriores..

Aunque propiamente no pueda hablarse de cosa juzgada administrativa, al ser ésta una institución de las resoluciones judiciales en sus dos aspectos, uno de carácter negativo, que se identifica con la firmeza o impugnabilidad y que consiste en la imposibilidad de sustituir con otra la resolución pasada en autoridad de cosa juzgada, otro de carácter positivo, el de la efectividad u obligado respeto del Tribunal a lo dispuesto en la resolución con fuerza de cosa juzgada, con la consiguiente necesidad jurídica de atenerse a lo resuelto, y de no decidir ni proveer diversa o contrario a ello, la expresión de cosa juzgada administrativa que utiliza la Sala de instancia hay que entenderla como equivalente a firmeza administrativa, que es lo que ocurre en el caso de autos, al pretender Josel, S.L, volver a plantear temas ya resueltos definitivamente y en sentido desestimatorio por la resolución del TEAC de 17 de abril de 2008,..

Por otra parte, nada tiene que ver la sentencia de esta Sala de 10 de enero de 2001 que se cita con la cuestión presente, en cuanto en el caso que aquélla analiza se trató de reconsiderar el irregular proceder de los Tribunales Económicos, que, no obstante anular una liquidación por vicios de forma, ordenando practicar otra, entraron sin ser de su competencia, a examinar los fundamentos de la liquidación a dictar, al ser esta tarea

de los órganos de gestión, cuya revisión sí corresponde a los Tribunales Económicos, pero una vez producida la liquidación..

En cambio, en el caso de autos no se produjo anulación de las liquidaciones, ni por defectos de forma, ni de fondo. Simplemente se estimó la pretensión deducida de que se ajustaran las liquidaciones a la compensación de bases imponibles negativas entre la sociedad absorbida y la absorbente, atendiendo a lo solicitado por la reclamante, pero confirmándose la procedencia de las liquidaciones por el fondo..

Finalmente, los motivos sexto, y séptimo y octavo del recurso de casación, en cuanto se refieren al diferimiento por reinversión y a la sanción no pueden ser examinados, ante la firmeza de los pronunciamientos de la resolución del TEAC de 17 de abril de 2008..

SEXTO.- Procede examinar ahora el motivo noveno que se plantea con carácter subsidiario..

Los razonamientos de la Sala, en la misma línea que la Administración, parten de la necesidad de tener en cuenta, además de las cuotas que afectan a Josel, S.A, como sujeto pasivo, aquellas cuotas que no liquidó la Inspección mediante el acto dictado el 31 de octubre de 2008 en ejecución de la resolución del TEAC recaída en la alzada 566/2006..

Ahora bien, este criterio sólo tiene incidencia en el ejercicio 1996, respecto del cual no fue admitido el recurso de casación, por lo que ha de estarse al pronunciamiento de la Sala de instancia..

Así se deduce del examen de las actuaciones, que impide apreciar la infracción del principio respecto de 1997, al partir la nueva liquidación de las modificaciones iniciales por la anulación de la reinversión (591.548.127 ptas) y por la regularización de la compensación de bases imponibles negativas (113.672.009 pts)..

Lo mismo cabe predicar de las sanciones, pues las modificaciones se producen en el ejercicio 1996, quedando en cambio, inalterada la relativa al ejercicio 1996..

SÉPTIMO.- Queda por examinar el motivo último, que afecta al cálculo de los intereses girados, encontrándonos, igualmente, limitados por el Auto de la Sección Primera de 27 de junio de 2013, que acordó declarar la inadmisión del recurso de casación respecto de las liquidaciones de los ejercicios 1996, 1998 y 1999..

En relación con el ejercicio de 1997 el cálculo de los intereses ascendió a 137.863.049 ptas, al tomarse un periodo, sobre la cantidad de 246.827 .047 ptas, que se inicia el 25 de junio de 1999 y finaliza el 17 de abril de 2009, aplicándose en cada año el correspondiente interés de demora..

Esta manera de proceder, como se alega acertadamente en el motivo contradice nuestra última jurisprudencia, sentada a partir de las sentencias de 14 de junio de 2012 , en las que se fija como día final para el cómputo de los intereses la fecha en que se dictó la liquidación definitiva originariamente anulada, cuando se anula por defectos de forma, al no poder imputarse en estos casos el retraso consecuencia en el pago de la deuda

tributaria al contribuyente ante la ilegalidad cometida por la propia Administración..

Esta doctrina se recogió posteriormente en la sentencia de 19 de noviembre de 2012 , y se reitera en la de 9 de diciembre de 2013, cas. 4494/2012 , que además declara que el tipo del interés debe ser el legal del dinero, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado haya establecido otro diferente, a lo largo de todo el periodo de liquidación , excepto por el periodo en el que la ejecución de la deuda haya estado suspendida y garantizada por aval solidario de una entidad de crédito o de una sociedad de garantía recíproca o mediante un certificado de seguro de caución, en cuyo caso el interés será el legal del dinero..

En la misma línea se encuentra también la sentencia de 31 de marzo de 2014, cas. 2083/2013 ..

Al no haberse atendido la Administración a nuestra más reciente doctrina jurisprudencial el motivo tiene que prosperar..

OCTAVO.- Por lo expuesto procede estimar parcialmente el recurso de casación y, por las mismas razones, estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto, en lo que afecta a la liquidación de 1997, única que ha tenido acceso a a casación, que se anula, en lo relativo a los intereses, debiendo procederse la Administración a un nuevo cálculo de los mismos teniendo en cuenta lo que se declara en el Fundamento de Derecho Séptimo..

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución..

FALLO:

PRIMERO.- Estimar parcialmente el recurso de casación interpuesto por Josel, S.L, contra la sentencia de 29 de noviembre de 2012, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional , que se anula, en relación con la liquidación de 1997..

SEGUNDO.- Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC, que se anula, así como la liquidación que confirma, relativa al ejercicio 1997, en lo que afecta a los intereses de demora exigidos..

TERCERO.- No hacer imposición de costas en casación, ni en la instancia..

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Emilio Frias Ponce Joaquín Huelin Martínez de Velasco José Antonio Montero Fernández Manuel Martín Timón Juan Gonzalo Martínez Mico Rafael Fernández Montalvo.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frias Ponce hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mí la Secretaria. Certifico..



Asociación Profesional
de Expertos Contables
y Tributarios de España

El presente texto proviene del Centro de Documentación del Poder Judicial. Su contenido se corresponde íntegramente con el del CENDOJ.