

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071931

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Málaga)

Sentencia 662/2018, de 26 de marzo de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 238/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Compensación de bases imponibles negativas. Ejecutoriedad de los actos administrativos. La entidad fue comprobada respecto a los ejercicios 2008-2010 y se regularizó el IS reduciendo las bases negativas. Al comprobar la Administración los ejercicios 2013 y 2014 rectificó las bases negativas compensadas, según la comprobación previa de 2008-2010 a lo que la entidad se opone alegando que los acuerdos de liquidación que redujeron las bases negativas estaban recurridas y su ejecutividad suspendida. Sin embargo, la suspensión solo alcanza a la ejecutividad de la liquidación, pero no afecta la presunción de validez del acta de inspección. **Ejecutividad y ejecutoriedad.** No es posible hacer equivalente «inmediata ejecutividad» a «ejecución forzosa». Respecto a la modificación de las bases imponibles negativas carecía de efectos de ejecución forzosa al haber sido suspendida, pero ello no impide que siga vigente la presunción de legalidad del acto que obligaría a la Administración y al interesado en tanto no sea declarada su ilegalidad. **Doctrina de los actos propios.** La comprobación limitada del ejercicio 2012 practicada por la administración no se había pronunciado sobre las bases negativas anteriores, por lo que la entidad entendía que en virtud de la doctrina de los actos propios no se pueden modificar después. Sin embargo, nada impide que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección se puedan modificar si se descubren nuevos hechos o circunstancias.

PRECEPTOS:

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 57, 94, 95 y 111.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 25 y 46.

Ley 58/2003 (LGT), art. 140.

PONENTE:*Don Santiago Macho Macho.*

Magistrados:

Don FERNANDO DE LA TORRE DEZA

Don SANTIAGO MACHO MACHO

Doña MARIA BELEN SANCHEZ VALLEJO

SENTENCIA Nº 662/2018

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA

RECURSO Nº 238/2017

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:

PRESIDENTE

D. FERNANDO DE LA TORRE DEZA

MAGISTRADOS

D. SANTIAGO MACHO MACHO
D^a. BELÉN SÁNCHEZ VALLEJO

Sección Funcional 2^a

En la Ciudad de Málaga a 26 de marzo de 2018.

Esta Sala ha visto el presente el recurso contencioso-administrativo número 238/2017, por el Procurador Sr. Castillo Lorenza, en nombre de SUELO VILLAQUILAMBRE, S.L., asistida por la Letrada Sra. Gómez Docampo, frente a resolución de Málaga del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA, Administración, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. SANTIAGO MACHO MACHO, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el reseñado en la encabezamiento fue presentado escrito el 3/03/2017 en esta Sala interponiendo recurso contencioso-administrativo contra la desestimación por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, de 26/01/2017, que desestima las reclamaciones números 29/1054/2015 y 29/1141/2016.

Segundo.

El recurso es admitido el con resolución de 7/04/17 que también acuerda su tramitación conforme a lo dispuesto en el capítulo I del título IV de la Ley 29/1.998.

Seguido el curso de los autos es sustanciada demanda el 11/07/17 pidiendo sentencia por la que, estimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto se anule y deje sin efecto la resolución del TEAR de ANDALUCIA dictada en sesión celebrada el 26 de enero de 2017, por la que se acordaba desestimar la reclamación nº 29/1054/2015 y acumulada 29/1141/2016 que fueron interpuestas contra las liquidaciones provisionales dictadas por la Oficina de Gestión Tributaria de Marbella de la Delegación de Málaga de la AEAT en relación al concepto tributario de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 y 2014, por no resultar ajustadas a Derecho.

Dado traslado a la parte demandada para contestar a la demanda, fue realizada mediante escrito de 31/07/17, que se da por reproducido, en el que pide sentencia desestimando íntegramente la demanda y confirmando la resolución administrativa impugnada.

Tercero.

En resolución de 6/09/17 es fijada la cuantía del procedimiento en 332.552,43 euros, siendo dictado en igual fecha auto que recibe el pleito a prueba y admite las que en el mismo constan.

Una vez practicadas las pruebas que constan en autos, son puestas de manifestó a las partes para conclusiones, que son presentadas el 19/09/17 por la recurrente y el 25/09/17 por el Abogado del Estado, quedan los autos pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, teniendo lugar el pasado día veintiuno.

Cuarto.

En la tramitación de este procedimiento se han observado las exigencias legales, con la demora en el señalamiento derivada de la acumulación de asuntos pendientes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Objeto del recurso presente es determinar si se ajustan a derecho la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, de 26/01/2017, que desestima las reclamaciones números 29/1054/2015 y 29/1141/2016, interpuestas por la ahora recurrente contra la regularización practicada por la Oficina de gestión Tributaria de Marbella de la Delegación de Málaga de la AEAT, en los ejercicios 2013 y 2014, como consecuencia de la comprobación tributaria dirigida a comprobar que los importes declarados en concepto de compensación de bases imponibles negativas originados en periodos anteriores, coinciden con los saldos a compensar, en su caso, declarados o comprobados por la Administración en declaraciones de periodos anteriores..

Segundo.

La parte recurrente expone, en síntesis:

- En su día se iniciaron actuaciones inspectoras respecto de la entidad SUELO VILLAQUILAMBRE, S.L por los conceptos Impuesto sobre Sociedades e IVA, ejercicios 2007/2008/2009 y 2010 que dieron lugar a Actas en disconformidad firmadas en fecha 30 de octubre de 2013 y finalizaron con la notificación, entre otros actos, de un acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades por el que se modificaban las bases imponibles negativas pendientes de aplicación en ejercicios futuros.

Considerando dicha liquidación no ajustada a Derecho, se interpuso contra la misma, en primer lugar, reclamación económico-administrativa y, a continuación, recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia (PO 15150/2016) contra la Resolución desestimatoria del TEAR de Galicia, de fecha 5 de octubre de 2015.

Tanto en vía económico-administrativa como en vía contenciosa, se solicitó y se acordó la suspensión de la ejecución del acuerdo de liquidación dictado respecto del Impuesto sobre Sociedades ofreciendo como garantía la constitución de una hipoteca sobre dos viviendas, propiedad de SUELO VILLAQUILAMBRE S.L., situadas en la Plaza de Ferrol nº 6, planta 5ª, puertas C y D de Lugo e inscritas en el Registro de la Propiedad Nº1 de Lugo con el Nº de finca 79358.

Obra en el expediente administrativo, por haber sido aportado como bloque documental nº1 al escrito de alegaciones a la reclamación n 29/1141/2016 la siguiente documentación:

Copia del acuerdo de fecha 6 de mayo de 2014, dictado por la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Galicia, por el que se concede la suspensión de la deuda tributaria con clave A2785013026000271, por importe de 190.810,06A, correspondiente a la liquidación practicada por el Impuesto sobre Sociedades, 2007-2010.

Para que la Sala pueda verificar este último extremo, se aporta ahora copia del acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Galicia de la AEAT por el Impuesto sobre Sociedades, 2007-2010, como DOCUMENTO Nº1.

Copia de la escritura pública de constitución de hipoteca debidamente diligenciada por el Registro de la Propiedad.

Copia del oficio de aceptación de hipoteca con el justificante de inscripción registral.

Nótese que en el Otorgan Segundo de la citada escritura expresamente se dispone que la garantía prestada se mantendrá y conservar su vigencia y eficacia durante la sustanciación del procedimiento en todas sus instancias, y, en su caso, hasta la finalización de la vía contencioso-administrativa.

La Oficina de gestión Tributaria de Marbella de la Delegación de Málaga de la AEAT, dictó respecto de SUELO VILLAQUILAMBRE SL, en fechas 23 de diciembre de 2014 y 25 de noviembre de 2015, respectivamente,

sendas propuestas de liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2013 y 2014 en las que se modificaba el resultado declarado por la entidad al considerar que eran incorrectos los importes declarados como bases imponibles negativas pendientes de aplicación en períodos futuros y provenientes de ejercicios anteriores, tomando como punto de partida la liquidación derivada del procedimiento inspector concerniente a los ejercicios 2007-2010.

Las alegaciones formuladas fueron, en ambos casos, desestimadas, procediendo la Oficina de Gestión Tributaria de Marbella a dictar resolución con liquidación provisional de contenido idéntico a las propuestas previamente notificadas.

En fechas 3 de marzo de 2015 y 29 de febrero de 2016, respectivamente, SUELO VILLAQUILAMBRE SL interpuso reclamación económico-administrativa contra los referidos actos administrativos al entender improcedente la regularización practicada ya que la ejecutividad del acuerdo de liquidación del que traían causa se hallaba suspendida.

En fecha 26 de enero de 2017 el TEAR de Andalucía dictó la Resolución por la que desestimaba las reclamaciones interpuestas.

-Inciso previo: Dado que las liquidaciones provisionales correspondientes a los ejercicios 2013 y 2014 no fueron coetáneas en el tiempo, las reclamaciones interpuestas tampoco lo fueron. Ocurrió que en el escrito de alegaciones a la reclamación nº 29/1054/2015 (correspondiente al 2013) se expusieron sucintamente los fundamentos de derecho que sustentaban la postura de SUELO VILLAQUILAMBRE SL. Con posterioridad, en el escrito de alegaciones a la reclamación nº 29/1141/2016 (correspondiente al 2014) dichos fundamentos fueron expuestos de un modo más detallado.

Así las cosas, en el primer escrito de alegaciones se aludía a la imposibilidad de que la Administración rectificase las bases imponibles negativas pendientes de compensación declaradas en el ejercicio 2013, sobre la base de un acuerdo de liquidación que se hallaba recurrido en vía económico-administrativa.

Con ello se quería decir que el acuerdo de liquidación del que trata causa la posterior regularización no era firme y que su ejecutividad se encontraba suspendida por haber sido acordada por la Dependencia Regional de Recaudación, previa aportación de garantía suficiente por el contribuyente. Si bien, es cierto que no se aportó con el escrito de alegaciones justificación documental de la suspensión acordada, la cual sí fue aportada con el escrito de alegaciones a la reclamación formulada contra la regularización correspondiente al 2014.

El TEAR de Andalucía acumula ambas reclamaciones pero, en la resolución ahora impugnada, parece tener en cuenta única y exclusivamente el escrito de alegaciones y la documentación presentados en relación con la reclamación y no a la segunda. Así pues:

* En el Antecedente de hecho segundo dice lo siguiente: se alega que la regularización practicada no procede por estar pendientes de resolución las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra las liquidaciones practicadas por la Inspección de los Tributos de la AEAT para regularizar el I.S. de los ejercicios 2007 a 2010 y contra las sanciones impuestas.

Omite pues, la referencia explícita que en la reclamación correspondiente al ejercicio 2014 se hizo a la suspensión de la ejecutividad del acuerdo de liquidación dictado por la Inspección así como lo dispuesto en el fundamento segundo de aquella reclamación, relativo a la previa validación por la Administración en una comprobación realizada a SUELO VILLAQUILAMBRE SL en el ejercicio 2012, de las bases imponibles declaradas y modificadas en los ejercicios 2013 y 2014.

*En el último párrafo del Fundamento de Derecho segundo afirma que la pretensión de la reclamante no puede prosperar, pues la mera interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa no suspende la ejecución del acto impugnado.

Es cierto lo señalado por el Tribunal pero también lo es que la ejecución del acto impugnado quedar suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder, en los términos que se establezcan reglamentariamente (art. 233 LGT) y, en el presente caso, dicha suspensión fue solicitada y acordada por la AEAT por lo que el razonamiento utilizado por el Tribunal para desestimar las reclamaciones deviene improcedente.

- Resulta improcedente modificar el importe declarado por la entidad SUELO VILLAQUILAMBRE S.L. como bases imponibles negativas pendientes de aplicación en períodos futuros en su declaración del Impuesto sobre

Sociedades correspondiente a los ejercicios 2013 y 2014 con base en un acuerdo de liquidación cuya ejecutividad se encontraba suspendida.

Establece el artículo 94 de la Ley 30/1992, lo siguiente: (...)

Por tanto, del tenor literal del precepto transcrito se deduce que los actos administrativos no serán inmediatamente ejecutivos en aquellos casos, como el presente, en el que se ha acordado su suspensión.

Interesa a esta parte recalcar el momento temporal en el que fue dictado cada acto administrativo que es el que ha de tener en cuenta esta Sala a la hora de resolver, con independencia de si dichas circunstancias se mantienen o no en el momento actual. Veamos.

*La Dependencia Regional de Inspección de Galicia de la AEAT dictó acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades 2007-2010 por el que se minoraban las bases imponibles negativas pendientes de aplicación en periodo futuros, el cual fue notificado a SUELO VILLAQUILAMBRE SL el 3 de diciembre de 2013.

*En fecha 6 de mayo de 2014 la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT estimó la solicitud de suspensión de la ejecutividad del citado acto, formulada en fecha 17 de enero de 2014.

*Dicho acuerdo fue recurrido ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia y resulto mediante Resolución de fecha 5 de octubre de 2015 que, a su vez, fue impugnada en vía contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia de Galicia.

*El Tribunal Superior de Justicia de Galicia acordó el mantenimiento de la suspensión de la ejecutividad del acuerdo de liquidación al mantenerse vigente la garantía aportada en vía económico-administrativa y resolvió el recurso interpuesto mediante Sentencia de fecha 21 de diciembre de 2016.

Se aporta copia del auto dictado en la pieza separada de suspensiones como DOCUMENTO N 2.

De todo lo anteriormente expuesto concluimos que, al menos hasta el 21 de diciembre de 2016, el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades 2007-2010 por el que se modificaban las bases imponibles negativas pendientes de compensación en períodos futuros carecía de efectos ejecutivos como consecuencia de la suspensión acordada y, por ende, no era susceptible de desplegar efectos de ningún tipo; no existía en el mundo jurídico.

En definitiva, los actos administrativos posteriores (liquidaciones provisionales del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 y 2014, que ahora nos ocupan) al tener como punto de partida un acto previamente suspendido, deben ser anulados.

- Las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores y pendientes de aplicación en períodos futuros, ahora modificadas por el Departamento de Gestión Tributaria de la Administración de Marbella de la AEAT, ya fueron comprobados y validados previamente por esta Administración, incumpléndose, por tanto, la doctrina de los actos propios.

Asó, en fecha 9 de diciembre de 2013 la Oficina de Gestión Tributaria de Marbella de la AEAT inició un procedimiento de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2012 de SUELO VILLAQUILAMBRE S.L. (Referencia: 201220030980086J) mediante la notificación del trámite de alegaciones y propuesta de liquidación provisional, en cuyo apartado de motivación, entre otras cosas, expresamente se disponía lo siguiente:

Se han declarado incorrectamente las retenciones e ingresos a cuenta soportados, y/o los pagos a cuenta efectuados por la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva establecidos en el artículo 46 del texto refundido de la L.I.S., por lo que se ha modificado la cuota del ejercicio a ingresar o a devolver declarada.

Existe una diferencia de cálculo consecuencia de errores o discrepancias previamente señalados.

Se ha declarado incorrectamente la compensación de bases imponibles negativas pendientes de aplicación en períodos futuros establecida en el artículo 25 del texto refundido de la L.I.S., por lo que se han modificado los saldos de las mismas.

En fecha 12 de diciembre de 2013 la representante de la entidad prestó su conformidad a la propuesta de regularización efectuada.

En el apartado de detalle de la compensación de bases imponible negativas de la propuesta de liquidación provisional dictada respecto del Impuesto sobre Sociedades del 2012, se recogen bases imponible negativas pendientes de compensación en ejercicios futuros según el siguiente detalle:

Pues bien, estas bases imponible negativas son las mismas que ha consignado SUELO VILLAQUILAMBRE S.L. en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades 2013 y 2014 con dos salvedades:

La compensación de 32.620,36€ de la base imponible negativa proveniente del ejercicio 2008 en el ejercicio 2013 (61.991,44€ / 32.620,36€ = 29.371,08€ pendientes de compensar en el ejercicio 2014.)

La adición de la base imponible negativa generada en el 2012 por importe de 28.226,15€.

Obra en el expediente administrativo, por haber sido aportado como documento anexo nº3 al escrito de alegaciones a la reclamación nº 29/1141/2016, copia de la propuesta de regularización relativa al Impuesto sobre Sociedades 2012 así como de la conformidad prestada por SUELO VILLAQUILAMBRE SL.

Se reproduce a continuación extracto del apartado relativo al detalle de las bases imponible negativas de la declaración del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014 presentadas por SUELO VILLAQUILAMBRE S.L. (....)

De lo expuesto resulta que la modificación efectuada por la Administración en la resolución ahora impugnada contradice de plano una resolución anterior, que ha adquirido firmeza, esto es, la resolución dictada en el procedimiento de comprobación limitada iniciado respecto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2012. A mayor abundamiento, dicha resolución, expresamente aceptada por la entidad recurrente y firme en vía administrativa, ha generado en SUELO VILLAQUILAMBRE S.L. la confianza de que, si en los ejercicios posteriores declaraba como bases imponible negativas pendientes de aplicación en períodos futuros, los importes comprobados por la Administración en aquella resolución, no habría margen de discusión.

En el presente caso, por tanto, la Administración está actuando en contra de sus propios actos, sin ofrecer ninguna explicación que justifique suficientemente el cambio de criterio. Ello vulnera de forma flagrante la doctrina de los actos propios, que se formula en el sentido de que quien crea en una persona una confianza en una determinada situación aparente y la induce por ello a obrar en un determinado sentido, sobre la base en la que ha confiado, no puede además pretender que aquella situación era ficticia y que lo que debe prevalecer es la situación real

La Sala, podemos adelantarle, comparte en su práctica integridad la tesis de la entidad recurrente en relación con la nulidad de los actos recurridos -el acuerdo que declara el fraude de ley, las liquidaciones que traen causa de él y la resolución del TEAC que respalda todos ellos- por directa aplicación de la doctrina de los actos propios, conforme a la cual no es legítimo venir contra los actos propios, expresión de una voluntad inequívocamente manifestada y que se considera conforme a Derecho, contradiciéndolos con otros posteriores sin dar satisfacción suficiente acerca del cambio de criterio producido. Dicho principio, condensado en el viejo aforismo venire contra "factum" proprium non valet, no es sino una concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima y, desde luego, obliga a la Administración pública, que está, debe estar, al servicio de los ciudadanos, no en contra de ellos, y sirve, debe servir, con objetividad, los intereses generales, no los intereses particulares de la Administración en tanto que organización (Sentencia Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012).

Tercero.

La defensa de la Administración Estatal opone, en síntesis:

- Se niegan todos y cada uno de los hechos articulados de contrario, en tanto no resulten indubitablemente del expediente administrativo o sean cumplidamente acreditados durante el período probatorio, si lo hubiere
- La razón fundamental de la regularización efectuada en las liquidaciones recurridas se halla en que existe acta de inspección de fecha 30-10-2013, que minorra las bases imponible de los ejercicios 2008, que pasa de negativa a positiva, de 2009 que queda en -383.977.88 € y de 2010 que pasa de negativa a positiva. Dicha acta no fue tenida en cuenta pro el recurrente quien -pese a ello- declaró incorrectamente la compensación de bases imponible negativas pendientes de aplicación en períodos futuros.
- Sobre el alcance de la suspensión de las liquidaciones resultantes del acta de inspección de fecha 30-10-2013, que minorra las bases imponible de los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

La actora alega que la AEAT no puede incluir el resultado de la regularización practicada en el acta de inspección de fecha 30-10-2013, que minorra las bases imponibles de los ejercicios 2008, 2009 y 2010, en la medida en que el acuerdo de liquidación resultante de dicha acta de 2013 no era firme y su ejecutividad se encontraba suspendida por haber sido acordada por la Dependencia Regional de Recaudación, previa aportación de garantía suficiente por el contribuyente, lo que ha demostrado aportando el auto judicial de suspensión, dictado por el TSJ de Galicia, como medida cautelar en el proceso en que impugnó la resolución dictada por el Tribunal económico administrativo que confirmó dicha liquidación. En definitiva, considera improcedente modificar el importe declarado como bases imponibles negativas pendientes de aplicación en períodos futuros en su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2013 y 2014 con base en un acuerdo de liquidación cuya ejecutividad se encontraba suspendida. Y esgrime al efecto, el artículo 94 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

Entiende en su demanda que El TEAR de Andalucía omite este extremo pues basa el fallo en que "la pretensión de la reclamante no puede prosperar, pues la mera interposición de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa no suspende la ejecución del acto impugnado" por lo que el razonamiento utilizado por el Tribunal para desestimar las reclamaciones deviene improcedente.

Este razonamiento del recurrente no es acorde a lo que establece nuestro ordenamiento jurídico en materia de suspensión y confunde el recurrente dos planos, a saber el que afecta a la eficacia y presunción de validez de los actos administrativos y el que afecta a su ejecutividad en el marco general del procedimiento administrativo.

Así, con independencia de que el actor haya obtenido la suspensión de la ejecutividad del anterior acuerdo liquidatorio de la Inspección con ocasión de su impugnación por considerar que el acta de Inspección yerra al modificar las bases imponibles de los ejercicios 2008 a 2010, dicha suspensión únicamente alcanza a la ejecutividad de las liquidaciones impugnadas, de modo que entretanto se mantenga aquella la Administración no puede iniciar la vía ejecutiva para exigir el pago de las mismas, pero en modo alguno dicha suspensión afecta a la presunción de validez de acta de Inspección en que se funda el acuerdo, que proclama el artículo 57 de la Ley 30/1992 .

Por ello, la Administración tributaria puede y debe tener en cuenta la minoración de las bases resultante de un acta de inspección previa, con ocasión de la comprobación de ulteriores ejercicios como de hecho ha ocurrido en el caso de autos. No puede sostenerse que deba abstenerse la AEAT de comprobar los ejercicios por estar cuestionada el acta de Inspección en otro pleito. Es absurdo pretender que por haber obtenido la suspensión de las liquidaciones recurridas con anterioridad se extienda dicha suspensión a todas las futuras, como las aquí impugnadas. Prueba de ello es que el aval o garantía que se preste al efecto ha de ser suficiente para cubrir su importe en los términos de la LGT, y que la recurrente puede si quiere obtener la suspensión de las liquidaciones recurridas en el presente recurso, y como expresa el TEARA, de forma automática prestando los avales correspondientes.

El TEARA no omite en definitiva el hecho de que los anteriores acuerdos que impugnó la recurrente se hallaran suspendidos. Por el contrario, considera intrascendente si lo están o no, pues como literalmente concluye: "la sociedad debió autoliquidar el IS de los ejercicios 2013 y 2014 incluyendo como bases imponibles negativas pendientes de compensación las resultantes de la regularización efectuada por la AEAT, sin perjuicio de la posterior solicitud de rectificación, en caso de que la reclamación prosperase, circunstancia que para mayor abundamiento, no concurre en este caso, al menos por ahora".

En definitiva, las liquidaciones provisionales del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2013 y 2014, que ahora nos ocupan, a diferencia de lo que entiende el recurrente, han de tener en cuenta las actuaciones previas de comprobación tributaria, y en concreto las resultantes del acta de inspección de 2013, y ello con independencia de que los acuerdos liquidatorios de otros ejercicios fruto de dicha comprobación, hayan sido recurridos y el recurrente haya obtenido su suspensión, que evidentemente no afecta a liquidaciones diferentes de las recurridas.

- Sobre el alcance de la comprobación del ejercicio 2012.

Entiende la actora que las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores y pendientes de aplicación en períodos futuros, ya fueron comprobadas y validadas previamente por la Administración, incumpléndose, por tanto, la doctrina de los actos propios.

Ahora bien, según la actora, el procedimiento fue el de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2012 que finalizó con la notificación de la liquidación provisional que aceptó. Pues bien, esta liquidación únicamente impide una nueva regularización en relación con el concepto,

ejercicio y alcance comprobados, y además existe la salvedad de que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución (140 LGT). Así que ninguna vulneración del principio de confianza legítima existe.

Conforme a lo expuesto, en primer lugar, las liquidaciones ahora recurridas no afectan a dicho ejercicio 2012, sino a los ejercicios 2013 y 2014, y, por otra parte, se basan en una actuación de la Inspección de Tributos del año 2013, cuya legalidad está siendo cuestionada por la actora según alega en el oportuno procedimiento.

Así pues, entretanto no quede anulada el acta que modifica las bases imponibles de los ejercicios 2008 a 2010, esta comprobación vincula a la AEAT, precisamente en virtud de la presunción de validez de los actos administrativos y del principio de vinculación a sus propios actos.

Y todo ello, como dice el TEARA, sin perjuicio del efecto que una eventual resolución o sentencia estimatoria de las pretensiones del actor en cuanto a la actuación inspectora tenga en las liquidaciones impugnadas, pues evidentemente la actora podría obtener su rectificación, pero de momento no consta tampoco que haya obtenido pronunciamiento favorable a tales pretensiones.

Cuarto.

Con frecuencia se emplean como sinónimos los términos «ejecutoriedad» y «ejecutividad», pero siempre significando ejecución forzosa por la propia Administración

La doctrina emplea el término ejecutoriedad con dos diferentes significaciones. Ejecutoriedad, entendida como posibilidad de ejecución forzosa por la propia Administración, y ejecutoriedad en el sentido de facultad de crear e imponer unilateralmente obligaciones y eventualmente derechos a cargo o en beneficio de terceros.

Ahora bien, con más precisión, la imperatividad o posibilidad de creación e imposición unilateral de efectos jurídicos, cuando descansa en una presunción iuris tantum de legalidad, se denomina ejecutoriedad

El artículo 94 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, modificada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, en cuyo artículo 94, -aplicable al caso dado la fecha de los hechos: 2013 y 2014- y bajo el título de "Ejecutoriedad", se dispone:

"Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán inmediatamente ejecutivos, salvo lo previsto en los artículos 111 (suspensión de ejecución) y 138 (demora de la ejecución de sanciones al fin de la vía administrativa), y en aquellos casos en que una disposición establezca lo contrario o necesiten aprobación o autorización superior".

La calificación como "inmediatamente ejecutivos", es consecuencia de la presunción de legalidad y legitimidad de los actos administrativos, expresada, sin reservas, por el artículo 57 del mismo texto legal:

"Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa".

Siendo reforzado en el artículo 95 de la misma ley, que habilita, previo apercibimiento, a la "ejecución forzosa" de los actos:

"Las Administraciones Públicas, a través de sus órganos competentes en cada caso, podrán proceder, previo apercibimiento, a la ejecución forzosa de los actos administrativos, salvo en los supuestos en que se suspenda la ejecución de acuerdo con la ley, o cuando la Constitución o la ley exijan la intervención de los Tribunales".

Tiene dicho el TC que "La potestad de la Administración de ejecución de las resoluciones y actos dictados por ella se encuentra en nuestro derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución. Es verdad que el artículo 117.3 de la Constitución atribuye el monopolio de la potestad jurisdiccional consistente en ejecutar lo decidido a los jueces y tribunales establecidos en las leyes, pero no es menos cierto que el artículo 103 reconoce como uno de los principios a los que la Administración Pública ha de atenerse el de eficacia "con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho ". Significa ello una remisión a la decisión del

legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios e instrumentos en que se concreta la consagración de la eficacia. Entre ellas no cabe duda que se puede encontrar la potestad de autotutela o de autoejecución practicable genéricamente por cualquier Administración Pública con arreglo al artículo 103 de la Constitución " (STC 22/1984, de 17 de febrero , ratificada por Ss. 137/1985 , 14/1987 y 293/1988) .

Las medidas cautelares, en desarrollo del artículo 111 LRJAP y del artículo 129 LJCA atienden a la específica función de evitar la frustración de la tutela judicial, determinado el deber de la Administración y de los Tribunales de acordar la suspensión cuando sea necesario para asegurar la plena efectividad de la actuación recurrida y la eficacia de la decisión judicial (SSTC 10 de diciembre de 1992 , 17 de febrero de 1992 , 25 de abril de 1993)

En definitiva, la inmediata ejecutividad se predica de todos los actos y acuerdos de la Administración no necesitados de aprobación. Desde el mismo instante en que nacen, todos los actos son ejecutivos, salvo la excepción recogida en la Ley.

Pero para proceder a la ejecución forzosa de un acto, se precisa: Primero, que contenga una obligación; segundo, que sea notificada al obligado; tercero, que el destinatario del acto no cumpla voluntariamente la obligación que se le ha impuesto. Naturalmente, no toda clase de actos administrativos contienen obligaciones -puesto que los hay que sólo crean derechos para el administrado -, ni es posible que todas las circunstancias expuestas coincidan en un acto inmediatamente a su existencia.

Por tanto nos, es posible, pues, hacer equivalente «inmediata ejecutividad» a «ejecución forzosa», lo que aplicado al caso implica que el acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades 2007-2010 por el que se modificaban las bases imponibles negativas pendientes de compensación en períodos futuros, carecía de efectos ejecución forzosa, al haber sido suspendida la posibilidad de la misma, pero ello no impide que siga vigente la presunción de legalidad en cuanto regula una situación jurídica a la que han de atenerse tanto la Administración que lo dicta como el interesado en ella, en tanto en cuando no sea declarada su ilegalidad.

Por ello la Administración actúa correctamente tomando como base su acuerdo de liquidación de esas anualidades para realizar los cálculo para las liquidaciones de los ejercicios 2013 y 2014.

Quinto.

Por otra parte, entiende la actora que las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores y pendientes de aplicación en períodos futuros, en concreto del 2012, ya fueron comprobadas y validadas previamente por la Administración, incumpléndose, por tanto, la doctrina de los actos propios.

Sin embargo, esa liquidación únicamente impide una nueva regularización en relación con el concepto, ejercicio y alcance comprobados, y además existe la salvedad de que en un procedimiento de comprobación limitada o de inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la resolución (140 LGT).

En este sentido, mutati mutandis, es aplicable la doctrina jurisprudencial sobre la posibilidad que la Administración no puede modificar las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos, al practicar la liquidación por Impuesto de Sociedades de un ejercicio no prescrito, pero puede realizar comprobación de los mismos a efectos de aplicar su resultado a los ejercicios no prescritos. En este sentido dice la STS del 20 de diciembre de 2017, Recurso: 94/2017 , en su FD 4º

" La recurrente se limita a señalar que, la Administración y por extensión la sentencia, no pueden modificar las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos, al practicar la liquidación por Impuesto de Sociedades de un ejercicio no prescrito. Y esa cuestión, tiene la respuesta en la sentencia recurrida -fundamento de derecho quinto- y la cita de sentencias del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2012 -recurso de casación 6330/2010 - y 6 de noviembre de 2013 -recurso de casación 4319/2011 -, cuando señala de forma resumida: "... art. 23.5 de la Ley 43/1995 ...En ese entendimiento el TS estimo que, de la lectura de tal precepto se desprendía que el sujeto pasivo le correspondía acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas exhibiendo la documentación a la que se refería dicho artículo y, a partir de ese momento, era la Administración la que debía demostrar que dichas bases no se ajustaban a la realidad o eran contrarias a lo dispuesto por el ordenamiento tributario, pudiendo así desplegar sus facultades de comprobación que, aun no afectando a la firmeza de la autoliquidación del ejercicio prescrito, si incidirían sobre el ejercicio impositivo en el que la compensación pretendiera llevar a cabo efectivamente " .

Sobre esta cuestión la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2015 , aborda la debatida cuestión relativa a la facultad de la Administración, y en particular de la Inspección, de comprobar la legalidad de determinadas operaciones realizadas en ejercicios prescritos en la medida en que éstas puedan producir efectos en liquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos, en este caso bajo el paraguas del art. 106.5 Ley 58/2003 (LGT), y sostiene en el fundamento jurídico cuarto que «...dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 sigue la línea del art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 , modificado por la Ley 24/2001 (art. 25.5 del Texto Refundido de 2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico »."

Sexto.

La desestimación del recurso, implica que proceda la condena en costas a la parte recurrente, conforme al art. 139.1 Ley 29/98 , en redacción dada por Ley 37/11. sin necesidad de más razonamiento, puesto que, como dice el ATS, Sala Contencioso-administrativo, Sección 1ª, del 01/12/16, Recurso: 368/2016 : "no existe un deber de motivación en los casos de vencimiento objetivo, ya que, como hemos expuesto en la sentencia de la Sala de 18 de enero de 2016 (recurso de casación nº 1096/2014), "la fórmula imperativa utilizada ("... impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones..."), parece indicar que la exigencia de razonamiento adicional ("... y así lo razone...") se reserva para la salvedad de que aprecie que "... el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho...", lo que determina que cuando la Sala de instancia aplique el criterio del vencimiento objetivo, sin hacer uso de la aplicación de la excepción, no necesitará motivar o razonar la imposición de las costas".

FALLAMOS

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

Primero.

Desestimar el presente recurso interpuesto en nombre de SUELO VILLAQUILAMBRE, S.L.,.

Segundo.

Imponer el pago de las costas a la recurrente.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma cabe, en su caso, interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo si pretende fundarse en infracción de normas de derecho estatal o de la Unión Europea que sean relevantes y determinantes del fallo impugnado o ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con la composición que determina el art. 86.3 de la Ley Jurisdiccional si el recurso se fundare en infracción de normas de derecho autonómico; recurso que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente a la notificación de la presente sentencia mediante escrito que reúna los requisitos expresados en el art. 89.2 del mismo Cuerpo Legal .

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Ilmos. Sres. al inicio designados.

PUBLICACIÓN. Léida y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.