

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086184

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 462/2022, de 20 de abril de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1510/2020

SUMARIO:

Reclamaciones económico-administrativas. Resolución. Ejecución. Deuda tributaria. Interés de demora. La cuestión planteada se refiere al alcance del principio de creación jurisprudencial denominado de «íntegra regularización», en el ámbito de la ejecución de una resolución, en este caso dictada en el procedimiento de reclamación económico administrativa. Por tanto, la ejecución se delimita por las condiciones específicas del caso, que, supusieron la estimación de la reclamación por cuestiones sustantivas, anulando la liquidación y estableciendo los criterios para dictar la nueva liquidación tributaria, sin que existiera retroacción de actuaciones. Lo que se plantea por la recurrente pretende suscitar, en abstracto, una nueva faceta del principio de íntegra regularización, a saber, la de su aplicabilidad en la fase de ejecución, en este caso de una resolución económico administrativa que estimó parcialmente y por motivos de fondo la impugnación de la liquidación por IS. Sin embargo, el examen detallado de las circunstancias del caso evidencia de inmediato que esta aproximación a la cuestión litigiosa es falaz, y que no estamos ante una actuación que haya desconocido tal principio, antes bien, lo ha respetado en el limitado alcance que podía tener, ya que la regularización del ajuste de la base imponible comprobada del ejercicio de 1996 tiene su correlato en la del ejercicio de 1997. En realidad, se pretende por la recurrente exceder el ámbito de la resolución ejecutada, e introducir una modificación de los elementos que determinaron el pronunciamiento, replanteando *ex novo* sus actos propios con trascendencia tributaria. El recurrente, con motivo de la ejecución de aquella resolución, cuyo contenido y alcance es el que se acaba de reseñar, intenta que se determine *ex novo* el importe de las ventas de cada ejercicio así como los costes de construcción, y que, por tanto, se practique una nueva liquidación, que difiere tanto de los elementos con trascendencia tributaria considerados en las actuaciones inspectoras, como también, y esto es lo relevante, de sus propios actos y declaraciones tributarias, hasta el punto de que la recurrente se aparta de su propia autoliquidación y de la contabilidad que soporta los datos expuestos en su autoliquidación. Lo que pretende la reclamante es introducir en el incidente de ejecución una modificación de sus actuaciones con trascendencia tributaria, y que, con una nueva base contable que sustenta en un informe pericial aportado una vez terminada la actuación inspectora y la vía económico administrativa -se aportó en fase judicial-, se modifique, no solo lo que resultó de sus propias actuaciones tributarias y de la documentación con trascendencia tributaria por ella presentada, sino también del propio acto administrativo firme. Por consiguiente, el recurso de casación de la mercantil ha de ser desestimado, declarando que no tiene acogida en el principio de íntegra regularización la pretensión del contribuyente de alterar las propias bases contables de su autoliquidación inicial en el curso de la ejecución de una resolución administrativa firme, en un caso como el presente, en que dicha pretensión no se hizo valer en el curso de las actuaciones de comprobación e inspección, ni en el curso de la reclamación económico-administrativa que concluyó con la resolución que alcanzó firmeza y cuya ejecución no ha supuesto la retroacción de actuaciones del procedimiento, sino el ajuste de la liquidación en los términos determinados en la propia resolución ejecutada. Por otro lado, respecto a la cuestión consistente en determinar si deben aplicarse los arts 26.4 y 240.2 LGT a liquidaciones tributarias practicadas, en ejecución de sentencia firme, con posterioridad a la entrada en vigor de dicha ley y, en particular, si deben ser descontados del cómputo de los intereses exigibles los derivados de retrasos imputables a la Administración anteriores a la entrada en vigor de la LGT, por aplicación del principio de responsabilidad por *mora accipiendi o creditoris*, la Sala se remite a su STS de 6 de julio de 2020, recurso n.º 681/2018 (NFJ078463) y declara que no deben ser descontados los intereses de demora devengados en el periodo en que se sobrepasó el plazo máximo de resolución en las reclamaciones económico-administrativas, cuando las mismas han sido objeto de ejecución mediante una nueva liquidación dictada por la anulación parcial, por motivos de fondo, de la originariamente impugnada, todo ello en aplicación del régimen transitorio previsto en la disp trans quinta. 3º LGT, por lo que procede anular la sentencia recurrida en el particular que anuló la resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016, citada, en cuanto a la liquidación de intereses de demora, aspecto en el que revocamos la sentencia recurrida y la dejamos sin efecto, confirmando las resoluciones administrativas impugnadas [Vid., SAN de 3 de diciembre de 2019, recurso n.º 557/2016 (NFJ077508) que se confirma salvo en el particular que anuló la resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016, citada, en cuanto a la liquidación de intereses de demora, aspecto en el que revocamos la sentencia recurrida y la dejamos sin efecto, confirmando las resoluciones administrativas impugnadas].

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TR LHL), arts. 23 y 61.
RDLeg 1/1994 (TRLGSS), art. 81.
RDLeg 8/2015 (TRLGSS), art. 104.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 7, 9, 35 y 36 y disp trans quinta.

PONENTE:

Don Rafael Toledano Cantero.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 462/2022

Fecha de sentencia: 20/04/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1510/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/04/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 1510/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 462/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 20 de abril de 2022.

Esta Sala ha visto los recursos de casación que, bajo el número de procedimiento 1510/2020, han sido promovidos respectivamente por el abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, y por la Promotora Bejycan, S.L., representada por el procurador de los Tribunales don Santos Carrasco Gómez, bajo la dirección letrada de don Alfonso del Castillo Bonet, contra la sentencia dictada el 3 de diciembre de 2.019, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 557/2016.

Comparecen como partes recurridas las mismas anteriormente citadas.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Los presentes recursos de casación se interpusieron por el abogado del Estado y por la Promotora Bejycan, S.L., respectivamente, contra la sentencia de 3 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo núm. 557/2016, interpuesto por la entidad mercantil Promotora Bejycan S.L. con relación al incidente de ejecución planteado por la mercantil respecto de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] de 8 de septiembre de 2.016 (R.G núm. 3628/2014), que desestima el incidente de ejecución instado contra el acuerdo de liquidación del Impuesto de Sociedades ["IS"], ejercicios 1996 y 1997, de 9 de mayo de 2.014, de la Inspectora Coordinadora de la Delegación Especial de Castilla-León, dictado en ejecución de la resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2.006.

Segundo.

La Sala de instancia estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo con sustento, en lo que aquí interesa, en los siguientes razonamientos:

"CUARTO.- En relación con el primero de los motivos de impugnación, no cabe decir que el acto dictado por la Agencia Tributaria en ejecución de la Resolución impugnada del TEAC de 14.9.2006 conforme al art.66 del RD 520/2005, haya vulnerado dicha resolución del TEAC, teniendo en cuenta, que en línea con lo declarado por la sentencia del Tribunal Supremo de 31.3.2014 sólo cabe imputar como ventas del ejercicio de 2.006 la cantidad contabilizada de 38.800.307 ptas., conforme a la regla 18ª del Plan General de Contabilidad y a la autoliquidación practicada. La actora pretende con la impugnación del acto de ejecución y el planteamiento del incidente extender dicha estimación a todas las ventas que entiende realizadas y omitidas en la autoliquidación, según el dictamen pericial aportado de 5.6.2007, que ya lo fue en el pleito anterior. Por consiguiente, plantea una cuestión ya resuelta por el TEAC y el TS en los términos expuestos, y a ello se ha ajustado el acto impugnado.

En este sentido procede desestimar el motivo expuesto, sin que resulte procedente la invocación del principio de íntegra regularización tributaria, que no guarda relación con el concepto ahora reclamado.

[...]

SEXTO.- [...] entendemos, en línea con lo expuesto por la parte recurrente, que los actos liquidatorios de ejecución dictados una vez entrada en vigor la Ley 58/2003 (1 de julio de 2.004) deben ajustarse a las previsiones de ésta, con independencia de lo indicado por la Disposición Transitoria 5ª de la LGT 58/2003, como ha entendido el Tribunal Supremo en reiteradas sentencias (STS de 9.12.2013, recurso 4494/2012 y 31.3.2014, recurso 2083/2013). Así expone la sentencia de 9.12.2013:

"TERCERO.- El caso que ahora nos ocupa presenta la misma factura que los abordados en las sentencias de 9 de diciembre de 2011 (casación 1205/11), 17 de enero de 2012 (casación 935/11) y 9 de diciembre de 2013 (casación 4494/12), pues se trata de una nueva liquidación tributaria, girada en ejecución de una sentencia, posterior al 1 de julio de 2004, estimatoria en parte por razones de fondo de las pretensiones del recurrente y, en consecuencia, anulatoria de la liquidación inicial aprobada por la Administración. Nada tiene que ver, sin embargo, con los resueltos en la sentencia de 12 de julio de 2013 (casación 3549/12) y 14 de marzo de 2014 (casación 4787/11), en las que el respectivo pronunciamiento jurisdiccional vino a confirmar en sus propios términos la liquidación tributaria acordada por la Inspección.

Pues bien, como señalamos en las sentencias de 9 de diciembre de 2011 (casación 1205/11 de diciembre de 2013 (casación 4494/12), y separándonos del criterio sentado en la de 17 de enero de 2012 (casación 935/11), hemos de ratificar ahora que la regulación legal sobre intereses a tomar en consideración ha de ser la incluida en Ley General Tributaria de 2003, en vigor desde el 1 de julio de 2004.

Defender lo contrario supondría desconocer que, en virtud del artículo 70 del Reglamento General de Desarrollo de la vigente Ley General Tributaria de 2003 en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo), "[l]a ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa", si bien, "[e]n todo lo que no se oponga a la normativa citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este capítulo [artículos 66 y 67]"; también equivaldría a olvidar que el apartado 2 del artículo 66 dispone que "[l]os actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en que tuviere su origen el acto objeto de la impugnación".

No estamos ante un supuesto en el que la revisión administrativa y la jurisdiccional han confirmado íntegramente la liquidación tributaria inicial, como acontecía en los casos examinados por las sentencias de 12 de julio de 2013 (casación 3549/12) y 14 de marzo de 2014 (casación 4787/11), circunstancia que determinaba la ejecución de la liquidación en sus propios términos sin necesidad de iniciar un nuevo procedimiento administrativo, una vez recuperada su suspendida ejecutividad durante la revisión administrativa y jurisdiccional.

Nos encontramos, por el contrario, ante un procedimiento administrativo de ejecución de una sentencia judicial firme, iniciado después del 1 de julio de 2004 , en cuyo seno se practica una nueva liquidación tributaria, recuperando aquellos elementos de la inicial anulada que eran conformes a derecho, en aplicación del principio general de conservación de actos y trámites del artículo 66 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre). Lo que significa que la Administración tributaria puede y debe dictar otra liquidación sin necesidad de nuevas actuaciones de comprobación e investigación. El único acto que se aprueba en ejecución de la sentencia es la liquidación que sustituye a la anulada.

CUARTO.- Llegados a este punto, hemos de suministrar la misma respuesta que la dada en la sentencia de 9 de diciembre de 2013 (casación 4494/12): nos encontramos ante el supuesto al que se refiere el artículo 26.5 de la Ley General Tributaria de 2003 , cuando dice que, en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, exigiéndose intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este dies ad quem pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.

Este planteamiento explica que la aplicación de este concreto precepto sea expresamente reconocida por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el acuerdo, adoptado el 2 de marzo de 2012, de ejecución de la sentencia de 15 de diciembre de 2011, que está en el origen de este pleito.

Al ser así, resulta también aplicable el artículo 26.6 de la vigente Ley General Tributaria de 2003 , como reconoce abiertamente el susodicho acuerdo de 2 de marzo de 2012, porque el procedimiento administrativo de ejecución de la sentencia judicial se inició después del 1 de julio de 2004 , que es cuando entró en vigor esta Ley 58/2003, como demanda su disposición transitoria primera, apartado 2, al establecer que lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 26, en materia de interés de demora e interés legal, será de aplicación a los procedimientos que se inicien a partir de su entrada en vigor..."

Por consiguiente, para este tipo de actos de ejecución es aplicable lo dispuesto en el art.240 de la LGT 58/2003, y en consecuencia, no cabe el devengo de intereses de demora más allá del tiempo del año en que debe

ser resuelta tanto la reclamación económica-administrativa interpuesta el 3.5.2000 como el recurso de alzada interpuesto el 19.10.2004. Por consiguiente, los intereses de demora devengados más allá de este período de tiempo deben entenderse por no conformes a derecho, y por tanto, debe ser anulada parcialmente la liquidación impugnada en el sentido de excluir esos intereses de la liquidación practicada, con pleno respeto a la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 28.11.1997, así como a lo dispuesto en el art. 26.5 de la LGT 58/2003.

En cuanto al abono de la tasa judicial, no consta su ingreso Y en cuanto a los gastos derivados de la constitución de la garantía procede su abono, sin necesidad de acudir al procedimiento contemplado en el art. 72 del RD 520/2005, conforme a la doctrina de la sentencia de 28.4.2017, recurso 321/2015, así como de las cantidades ingresadas a cuenta, con los intereses legales correspondientes.

SÉPTIMO.- A La vista de lo expuesto, procede anular la resolución del TEAC impugnada en autos, únicamente respecto de la confirmación del acuerdo de liquidación de intereses de demora, en cuanto que deben ser excluidos los que excedan del año de duración de la reclamación económico-administrativa y del recursos de alzada, confirmándose en cuanto a lo demás dicha resolución y el acuerdo de liquidación en lo que mantiene su validez. Deben ser abonados igualmente los gastos correspondientes derivados de la constitución de la garantía de la suspensión".

Tanto el abogado del Estado como la Promotora Bejycan, S.L. presentaron sendos escritos preparando, respectivamente, recurso de casación contra la meritada sentencia, en los que, por un lado, la Abogacía del Estado identifica como normas legales que se consideran infringidas los artículos 26.4 y 240.2 y la Disposición Transitoria Quinta.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; y, por otro, la Promotora señala como infringidos los artículos 66 y 68 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 (BOE de 27 de mayo) ["RGRVA"], haciendo alusión, asimismo, al artículo 241 Ter LGT.

La Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 22 de diciembre de 2019.

Tercero.

Emplazadas las partes para su comparecencia ante este Tribunal Supremo, con remisión de los autos originales y del expediente administrativo, tras personarse las mismas, por auto de 15 de octubre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/1510/2020, preparado por el abogado del Estado contra la sentencia de 3 de diciembre de 2019 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo nº 557/2016.

2º) Indicar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

Determinar si deben aplicarse los artículos 26.4 y 240.2 de la LGT a liquidaciones tributarias practicadas, en ejecución de sentencia firme, con posterioridad a la entrada en vigor de dicha ley y, en particular, si deben ser descontados del cómputo de los intereses exigibles los derivados de retrasos imputables a la Administración anteriores a la entrada en vigor de la LGT, por aplicación del principio de responsabilidad por mora accipiendi o creditoris.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 26.4 y 240.2 y la Disposición Transitoria Quinta.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

4º) Admitir el recurso de casación RCA/1510/2020, preparado por Promotora Bejycan, S.L., contra la sentencia indicada.

5º) Indicar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

Determinar si, en fase de ejecución de una resolución dictada por un tribunal económico-administrativo, el contribuyente tiene derecho a plantear que en la nueva liquidación que se practique por la Administración tributaria se tenga en cuenta el principio de íntegra regularización, de manera que, una vez realizado el previo reajuste de la contabilización de las operaciones, la nueva liquidación incluya la debida cuantificación del resultado contable de un ejercicio fiscal, con el fin de determinar la base imponible del IS, pese a que, frente al eventual error padecido en su autoliquidación inicial no instara su rectificación ni devolución de ingresos indebidos ni hubiera hecho valer el referido principio de íntegra regularización en las actuaciones de comprobación e investigación que dieron lugar a la liquidación tributaria, posteriormente anulada por el tribunal económico-administrativo.

6º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 66 y 68 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".

Cuarto.

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación procesal de la Promotora Bejycan, S.L., mediante escrito registrado el 22 de diciembre de 2020, interpuso el recurso de casación en el que aduce que "[...] la sentencia (i) infringe la correcta interpretación del artículo 66.1 y 68 RGRVA, en relación con el alcance del principio de regularización íntegra, al rechazar su operatividad en la fase de ejecución; y (ii) contraviene lo ordenado por este Tribunal Supremo en su sentencia de 31 de marzo de 2014 en relación con BEJYCAN" (pág. 7 del escrito de interposición). A su juicio, el artículo 66 del RGRVA "[...] no impide la toma en consideración de las consecuencias y los problemas inéditos que se planteen precisamente por la ejecución [...]", tal como sucede en este caso, que "[...] surge un tema no decidido en vía económico-administrativa ni en el procedimiento inspector porque en su momento era intrascendente, alcanzando relevancia al declararse aplicable la NV 18ª". Seguidamente pone de manifiesto "[...] que el Tribunal Supremo ya declaró en su sentencia de 31 de marzo de 2014 (recurso de casación 2374/2010; ES:TS:2014:1329) que este error debía manifestarlo BEJYCAN en fase de ejecución [...]", lo que le lleva defender que "[...] el artículo 66 RGRVA debe interpretarse en el sentido de que las resoluciones de los tribunales han de ejecutarse en sus propios términos teniendo en cuenta todos aquellos elementos (nuevos o no) necesarios para, precisamente, llevar a puro y debido efecto los pronunciamientos que contienen y, por ello, acometer la correcta aplicación de la norma que se ordena en la resolución de cuya ejecución se trate" (págs. 4-5).

Finalmente solicita el dictado de sentencia por la que, "[...] estimando el presente recurso, (i) case la Sentencia impugnada y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, (ii) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por es[a] parte contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central y, en última instancia, (iii) anule la liquidación de la que trae causa, (iv) con imposición de costas a la parte recurrida".

Mediante escrito presentado el 23 de diciembre de 2020, el abogado del Estado, en la representación y defensa que legalmente ostenta, interpuso recurso de casación en el que argumenta que la sentencia impugnada, al anular el acuerdo de ejecución únicamente en lo relativo al cómputo de los intereses de demora, vulnera "[...] los artículos 240.2 y 26.4 obviando lo prevenido en la disposición transitoria quinta. 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT/2003) que, por ello, se infringe así como la jurisprudencia mayoritaria interpretativa de los mismos" (pág. 7 del escrito de interposición). Tras reproducir los citados preceptos, defiende que únicamente son aplicables los artículos 26.4 y 240.2 LGT -que conlleva que no se exijan intereses de demora al contribuyente cuando se incumpla el plazo de un año para resolver las reclamaciones económico administrativas- a las liquidaciones tributarias practicadas en ejecución de una sentencia firme con posterioridad a la entrada en vigor de la LGT (1 de julio de 2004), sin que, por tanto, resulte posible su aplicación retroactiva, ya que tales preceptos serán de aplicación, en exclusiva, a aquellas reclamaciones y recursos interpuestos un año después de la entrada en vigor de la LGT, esto es, el 1 de julio de 2005, en virtud de la Disposición Transitoria Quinta.3 de la propia LGT, citando como doctrina que sustenta esta interpretación la sentencia de esta Sala y Sección "[...] de 9 de julio de 2020, c.1083/2019, rechazando la pretensión contraria del recurrente y afirmando que la buena doctrina es la tradicional, contenida la sentencia de 18 de octubre de 2010, rec. cas. 5704/2007, reiterada en el tiempo, como por ejemplo las sentencias de 12 de julio de 2013, rec. cas. 3549/2012, 22 de junio de 2015, rec. cas. 396/2014 ó 21 de diciembre de 2016, rec. cas. 3485/2015, siendo la última de las dictadas en este sentido la de 26 de enero de 2017, rec. cas. 2090/2015" (pág. 11).

Y, por último, advierte que "[...] en el presente caso la sentencia que se ejecuta nada dispuso sobre los intereses, por lo que en atención a las líneas jurisprudenciales antes trazadas con transcripción parcial de las citadas sentencias, a la cuestión que se interesa en el auto de admisión debería responderse que no debían de ser descontados los intereses del retraso imputable al TEAC al resolver el recurso de alzada en los términos vistos".

Por todo ello interesa de esta Sala que "[...] previa fijación de la doctrina legal interesada en el apartado 3 de este escrito [Que el régimen previsto en el artículo 240.2 en relación con el 26.4 y la Disposición Transitoria Quinta.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, solo será aplicable a las liquidaciones tributarias practicadas en ejecución de sentencia firme en reclamaciones económico administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de dicha Ley, no pudiendo, por tanto, ser descontados los intereses del retraso imputables a la Administración anteriores a dicha fecha], dicte sentencia que estime el recurso, casando la sentencia recurrida, para acto seguido desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAC impugnada".

Quinto.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 22 de marzo de 2021, escrito de oposición en el que considera que, "[...] en el estado actual de la cuestión y a la vista del tenor literal de los artículos que se dicen infringidos, no hay términos hábiles para plantear dicha cuestión en esa fase al tener que plantearse en puridad en el seno de las actuaciones de comprobación e investigación tributaria que llevaron definitivamente a la regularización total de la situación tributaria del contribuyente", por lo que interesa la desestimación del recurso.

Por su parte, el 25 de marzo de 2021, la representación de la Promotora Bejycan, S.L. formula oposición al recurso de casación de la Administración, en el que, tras apuntar la insuficiencia de la sentencia testigo del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2020 (recurso de casación 1083/2019; ECLI:ES:TS:2020:2409) para resolver el fondo del asunto "[...] porque se limita a la interpretación de los artículos 26.4 y 240, de acuerdo con la Disposición Transitoria Quinta de la LGT. Concretamente, niega la limitación de intereses a los casos de superación del plazo máximo para resolver las reclamaciones económico-administrativas interpuestas antes de la entrada en vigor de dichos artículos 26.4 y 240 LGT", aduce que "[...] la limitación de los intereses en caso de superación del plazo máximo de resolución por los Tribunales Económico-Administrativos y la estimación parcial de la reclamación no sólo se extraen del tenor de los artículos 26.4 y 240 LGT, sino también del principio constitucional de buena administración y el principio jurídico de mora creditoris. A mayor abundamiento, los artículos 26.4 y 240 LGT contienen un mandato jurídico general, no especial, lo que comporta una proyección expansiva en atención a los criterios hermenéuticos fijados en el artículo 3 del Código Civil (interpretación sistemática, histórica, sociológica y teleológica). Si la norma limitativa de la duración es similar antes y después de la LGT 2003; y los principios jurídicos de buena administración y mora creditoris no se han modificado, la consecuencia jurídica debe ser la misma" (págs. 1 y 5 del escrito de oposición).

En último lugar, sostiene que "[...] la liquidación de intereses de demora por el tiempo en que la Administración ha superado los plazos máximos legales de duración de la vía económico-administrativa comporta la violación del derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas, situación agravada porque la obligatoriedad de la vía económico-administrativa supone un retraso en la efectividad de la tutela judicial efectiva" (pág. 9) y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia por la que, desestimando el recurso de casación, confirme la sentencia impugnada en los aspectos impugnados por la AEAT; y, en su defecto, resuelva con plena potestad jurisdiccional el recurso contencioso-administrativo estimando el mismo en cuanto a la improcedencia de los intereses. Todo ello con imposición de costas a la parte recurrente".

Sexto.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 5 de abril de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. El objeto del recurso de casación.**

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de 3 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria parcial del recurso contencioso-administrativo núm. 557/2016 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"] de 8 de septiembre de 2016 (R.G núm. 3628/2014), que desestima el incidente de ejecución instado contra el acuerdo de liquidación del Impuesto de Sociedades ["IS"], ejercicios 1996 y 1997, de 9 de mayo de 2014, de la Inspectora Coordinadora de la Delegación Especial de Castilla-León, dictado en ejecución de la resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006.

La resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006, que es objeto del incidente de ejecución respecto al que ha recaído la sentencia ahora recurrida, revocó en alzada la desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional ["TEAR"] de Castilla y León, interpuesta contra acta de liquidación por Impuesto de Sociedades, ejercicios de 1996 y 1997. En su resolución de 14 de septiembre de 2006, en lo que ahora interesa, el TEAC anuló por motivos de fondo la liquidación del impuesto de sociedades ["IS"], ordenando practicar una nueva liquidación del IS, y apreció la existencia de la infracción cometida, siendo recurrida ante la propia Audiencia Nacional, que en sentencia de 4 de marzo de 2010 (recurso contencioso-administrativo 403/2016), estimó en parte el recurso contencioso-administrativo anulando la sanción impuesta, si bien confirmó en todo lo demás la resolución del TEAC. Recurrida en casación la sentencia de la Audiencia Nacional, fue confirmada por sentencia del Tribunal Supremo de 31 de marzo de 2014 (recurso de casación 2374/2010).

Suspendida en todo este tiempo la deuda tributaria tanto en vía económico-administrativa como en sede judicial contencioso-administrativa, la inspección tributaria dictó el 9 de mayo de 2014 acuerdo de ejecución de la

citada resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006, en virtud del cual se gira una nueva liquidación del IS de los ejercicios referidos por importe de 330.540,65 euros y se liquidan los intereses de demora por la suma de 504.380,84 euros, calculados desde el fin del periodo voluntario de cada ejercicio hasta la fecha en que se dicta el acuerdo.

Disconforme con esa resolución dictada en ejecución la recurrente formuló reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue rechazada por acuerdo de 8 de septiembre de 2016. Contra el mencionado acuerdo la Promotora interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 557/2016, que resulto estimado en parte por la sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional, de fecha 3 de diciembre de 2019, objeto de los recursos de casación que ahora conocemos.

Segundo. *El recurso de casación de la mercantil promotora Bejycan S.L.*

En el auto de admisión de 15 de octubre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda admitir el recurso de casación de la mercantil Promotora Bejycan S.L. con el siguiente alcance:

"[...]

4º) Admitir el recurso de casación RCA/1510/2020, preparado por Promotora Bejycan, S.L., contra la sentencia indicada.

5º) Indicar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

Determinar si, en fase de ejecución de una resolución dictada por un tribunal económico-administrativo, el contribuyente tiene derecho a plantear que en la nueva liquidación que se practique por la Administración tributaria se tenga en cuenta el principio de íntegra regularización, de manera que, una vez realizado el previo reajuste de la contabilización de las operaciones, la nueva liquidación incluya la debida cuantificación del resultado contable de un ejercicio fiscal, con el fin de determinar la base imponible del IS, pese a que, frente al eventual error padecido en su autoliquidación inicial no instara su rectificación ni devolución de ingresos indebidos ni hubiera hecho valer el referido principio de íntegra regularización en las actuaciones de comprobación e investigación que dieron lugar a la liquidación tributaria, posteriormente anulada por el tribunal económico-administrativo.

6º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 66 y 68 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".

Tercero. *Antecedentes del litigio.*

Los antecedentes necesarios para la comprensión de la cuestión litigiosa son los siguientes:

1) El 21 de diciembre de 1999 la inspección tributaria dictó resolución de liquidación tributaria a Promotora Bejycan, S.L., por el IS de los ejercicios de 1996 y 1997, por un importe de 359.635,52 euros. En la misma fecha se dictó resolución sancionadora por la cuantía de 247.073,31 euros. La mencionada liquidación tributaria fue el resultado de un procedimiento de inspección en el que se regularizaron tres aspectos de la auto-liquidación que la mencionada compañía había presentado en relación con el tributo mencionado de los dos ejercicios citados: (i) la valoración de las existencias finales de 1996 e iniciales de 1997, (ii) la consideración como ventas de 1996 de las entregas a cuenta correspondientes a inmuebles transmitidos en 1997 y (iii) la bonificación del beneficio obtenido en 1996 por la venta de valores mobiliarios.

2) En el acta de disconformidad A02 número 70219722, de 25 de noviembre de 1999, que los servicios de la Dependencia de Inspección de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria incoaron a la recurrente, se hacía constar lo siguiente:

A) El sujeto pasivo se había acogido a la bonificación prevista en la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de medidas fiscales (BOE de 31 de diciembre), declarando durante 1996, último año en el que estuvo en vigor la bonificación, unos beneficios antes de impuestos de 180.058.457 pesetas (1.082.173,12 euros), debidos básicamente a la revalorización de existencias de obras en curso, y no a ventas o ingresos.

B) En el curso de las actuaciones, el representante de "Bejycan" manifestó que "la valoración de las existencias de 1996 se realizó de acuerdo con el método del porcentaje, ya que se había realizado el 77,918% de la obra, porcentaje que se aplica al valor del ingreso estimado.

C) A juicio del actuario, procedía realizar, en lo que a este recurso de casación ahora interesa, las siguientes modificaciones en los datos declarados: (i) ajustar a la baja el valor de las existencias finales de 1996, e iniciales de 1997, en 700.309,45 euros (116.521.688 pesetas), de acuerdo con el criterio del coste de producción, que incluye existencias iniciales de 1996 añadiendo el importe de las compras y gastos realizados hasta el final de 1996, excluido

el impuesto sobre sociedades; y (ii) no considerar como ventas de 1996 las entregas a cuenta por importe de 233.194,54 euros (38.800.307 pesetas), en obras no terminadas, correspondientes a inmuebles entregados en 1997 y 1998. Este último aspecto es el que será objeto de controversia en el incidente de ejecución que fue confirmado tanto por resolución del TEAC como por la sentencia recurrida.

3) La anterior regularización, esto es, no considerar como ventas de 1996 las entregas a cuenta por importe de 233.194,54 euros (38.800.307 pesetas), en obras no terminadas, correspondientes a inmuebles entregados en 1997 y 1998, se dejó sin efecto por la resolución del TEAC, con base en el examen de la normativa contable, concretamente las previsiones de la norma de valoración 18ª (sobre las ventas), de la adaptación del Plan General de Contabilidad de 1990 a las empresas inmobiliarias, en cuya virtud se impone la contabilización como ventas del ejercicio de las derivadas de los contratos privados (no elevados aún a escritura pública) cuando las obras de los inmuebles en cuestión hubiesen incorporado más del 80% de sus costes, una vez excluido el valor de los terrenos. La Inspección tributaria sostuvo que no se había alcanzado ese porcentaje en relación con la obra de Piedrahita (primera fase) en el ejercicio 1996. Por el contrario, la hoy recurrente, Promotora Bejycan S.L. había aplicado este criterio, reflejando en su contabilidad como ventas de 1996 la cantidad citada de 38.800.307 ptas., correspondientes a entregas a cuenta en 1996 que corresponden a inmuebles entregados en 1997.

4) Frente a dicho acuerdo se interpuso recurso de alzada, que fue resuelto por el TEAC en fecha 14 de septiembre de 2006, en el sentido de anular el acuerdo de liquidación en relación al ajuste practicado por la Inspección consistente en no considerar como ventas de 1996 entregas a cuenta que corresponden a inmuebles entregados en 1997, confirmando la regularización en los demás extremos incluida la sanción. La resolución del TEAC, que resultará confirmada tanto en la sentencia de la Audiencia Nacional como por el Tribunal Supremo, en la sentencia dictada en casación el 31 de marzo de 2014, es, por tanto, la resolución objeto de ejecución. En la misma se acordó anular la liquidación impugnada, ordenando la práctica de una nueva "de acuerdo con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho Cuarto" (sic).

5) En ese fundamento cuarto el organismo central de revisión, deja constancia de que "Bejycan" recibió en 1996 cantidades a cuenta correspondientes a las obras de Piedrahita (primera fase) por importe de 38.800.307 pesetas (233.194,54 euros) -que fue la cantidad que esa mercantil contabilizó como ingreso del referido ejercicio de 1996, obra que fue terminada y entregada en 1997, lo que llevó a la Inspección a imputar ese ingreso a este último ejercicio. Seguidamente, la resolución del TEAC razona que, tratándose de un problema de imputación temporal, el análisis de la cuestión ha de partir del artículo 19.1 de la Ley 43/1995, que recoge fiscalmente como criterio general de imputación el criterio de devengo, deteniéndose inmediatamente después en la referida norma 18ª de valoración y concluyendo, a su tenor, que "el ingreso por venta de inmuebles se ha de imputar al ejercicio en que el inmueble esté en condiciones de entrega material, es decir, sustancialmente terminado, entendiéndose por ello que los costes pendientes no sean significativos. Y no son significativos cuando se hayan incorporado al menos el 80% de los costes de construcción, excluido el terreno".

Afirma que, en relación con esa norma contable, la resolución del Tribunal Regional de Castilla y León incurre en dos errores: (a) el primero (FJ 7º), "entender que la memoria social de la entidad ha de recoger en todo caso un porcentaje, de tal modo que si nada dice se ha de considerar que el porcentaje es del 100%", cuando "si la memoria guarda silencio, se habrá de tomar el porcentaje mínimo del 80%, y no el 100%"; y (b) el segundo (FJ 8º), "considerar que la presente norma sectorial de imputación temporal carece de eficacia fiscal, por apartarse del criterio de devengo que fija el artículo 19 de la LIS [...] da[ndo] lugar a una tributación inferior (por el juego de la bonificación en 1996), de acuerdo con el apartado 3 de dicho precepto", cuando "en ningún caso se aparta la norma sectorial del criterio de devengo, sino que simplemente recoge una especificación del mismo para las empresas inmobiliarias. [...] Por lo tanto, la norma sectorial en cuestión resulta aplicable fiscalmente, pues lo contrario supondría una vulneración del artículo 10 de la LIS, correspondiendo definir el resultado contable y los principios contables (entre ellos el de devengo) a la normativa mercantil, entre la cual se incluye tanto el plan general como los planes sectoriales de contabilidad".

Considera así el TEAC que "[...] la aplicación al caso que nos ocupa de la norma sectorial y del porcentaje del 80% (al no decir nada la memoria)", se refiere al porcentaje de ejecución alcanzado por "Bejycan", advirtiendo que "[p]ara esta cuestión sí resulta relevante la imputación de costes por obras (no así en la cuestión resuelta en el fundamento anterior [valoración de existencias finales de 1996]), pues resulta preciso conocer los costes incorporados a una concreta obra, la de Piedrahita, 1ª fase, a fin de imputar temporalmente la venta".

Entiende que la declaración efectuada por el representante de la entidad, en diligencia de 25 de octubre de 1999, utilizada por la Inspección como argumento a su favor, "no guarda relación con la norma sectorial de empresas inmobiliarias que nos ocupa" y "si bien se recoge en la manifestación un porcentaje del 77,918%, inferior por tanto al 80%, no se sabe muy bien a qué se refiere tal porcentaje, si a la obra de Piedrahita, a otra obra, o al conjunto de las obras en curso en 1996, pues sólo en el primero de los casos resultaría relevante".

Concluye la resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006 que "[...] [a]nte tales insuficiencias, debió la Inspección haber comprobado los costes incorporados a la obra en cuestión y no quedarse simplemente con una declaración que no se sabe muy bien a qué se refiere. Debe por lo tanto anularse el acuerdo de liquidación en lo

que a este ajuste se refiere". En definitiva, acogió las pretensiones de la reclamante, Bejycan S.L, tanto en su base jurídica, como en el resultado tributario de su aplicación, sobre la base de los propios datos aportados por la contribuyente. Por otra parte, declaró la existencia de una infracción tributaria en los términos del fundamento sexto de la misma.

6) Disconforme con dicho acuerdo, la Promotora Bejycan, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 403/2006 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, siendo estimado en parte por sentencia de 4 de marzo de 2010 (ES:AN:2010:928), que confirma la liquidación practicada y anula la sanción impuesta. En cuanto a la liquidación impugnada, la compañía recurrente pretendió corregir en la vía judicial lo que entendía era un error contable cometido por ella misma, proponiendo prueba pericial insaculada, en sede judicial, para acreditar que los costes de la obra de Piedrahita (primera fase), a 31 de diciembre de 1996, habían superado ya el 80% de los totales de esa obra; que por tanto todas las ventas efectuadas en 1996, en relación con esa primera fase, eran contablemente imputables al ejercicio 1996, no sólo la cifra de 38.800.307 pesetas que contabilizó, y, finalmente, que atendido el porcentaje de metros cuadrados de la promoción que debía considerarse vendidos en 1996 sobre el total de la promoción, debía fijarse el montante de los gastos imputables al ejercicio 1996 en la cantidad de 134.646.733 ptas., en lugar de los 38.800.307 ptas. contabilizados por ella misma, e instando la corrección, en esos términos, de las bases imponibles del impuesto sobre sociedades de 1996 y 1997. La sentencia de la Audiencia Nacional confirmó la liquidación impugnada y anuló la sanción impuesta.

7) Contra esa sentencia la mercantil interpuso recurso de casación 2374/2010, que fue desestimado por sentencia de 31 de marzo de 2014 (RCA 2374/2010; ES:TS:2014:1329), que rechaza el recurso de casación y, por lo que concierne a la liquidación, se razona que "[...] si el sujeto pasivo consideraba que había incurrido en un error en la autoliquidación presentada, fruto de una indebida contabilización previa de sus operaciones, debió acudir en tiempo y forma para desvirtuar la presunción de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las "declaraciones tributarias", que establecía el artículo 116 de la Ley General Tributaria de 1963 y que hoy dispone el artículo 108.4, párrafo primero, de la Ley homónima 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), al procedimiento diseñado en la entonces en vigor disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria (BOE 29 de septiembre) [véase la sentencia de 8 de octubre de 2012 (casación 5434/10 , FJ 3º), y las que en ellas se citan]. O, alternativamente, debió hacer valer esta circunstancia ante la Inspección de los Tributos en las actuaciones de comprobación e investigación que dieron lugar a la liquidación tributaria que está en el origen de este pleito. No hizo ni lo uno ni lo otro.

Siendo así, sólo le quedaba esperar a la ejecución de la resolución administrativa revisora para evidenciarlo ante la Inspección de los Tributos [...]. A continuación añade la STS de 31 de marzo de 2014, cit., que "[...] [...] [s]in perjuicio de lo expuesto, debemos recordar, una vez más [pueden consultarse, en tal sentido, las sentencias de 5 de noviembre de 2012 (casación 6618/10, FJ 2º) y 19 de enero de 2012 (casaciones 892/19 y 3799/10 , FJ 4º en ambos casos)], que la Inspección de los Tributos debe procurar la íntegra regularización del sujeto pasivo, de tal manera que "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", dado que bien pudiera derivar tal consecuencia, en este caso, de la reconocida aplicación de la norma 18ª de las de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, con efectos contables y fiscales[...]."

8) La inspección tributaria dictó el 9 de mayo de 2014 acuerdo de ejecución de la citada resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006, en virtud del cual se gira una nueva liquidación del IS de los ejercicios referidos por importe de 330.540,65 euros y se liquidan los intereses de demora por la suma de 295.091,16 euros, calculados desde el fin del periodo voluntario de cada ejercicio hasta la fecha en que se dicta el acuerdo. En dicha liquidación, el actuario se limita a consignar la introducción de modificaciones que refleja en los siguientes términos:

"[...] En aplicación de lo dispuesto en el fundamento tercero del fallo del Tribunal Económico Administrativo Central debemos: "confirmar el ajuste inspector de 116.521.688 ptas., como consecuencia del exceso de valoración de las existencias a finales de 1996".

En aplicación de lo dispuesto en el fundamento quinto del fallo del Tribunal Económico Administrativo Central: "el tercer y último de los ajustes practicados por la Inspección se refiere a la no bonificación del beneficio obtenido en 1996 por la venta de valores mobiliarios [...] deben desestimarse las alegaciones referidas a esta cuestión y confirmar el ajuste inspector [...]."

Aunque no hace mención explícita a la ejecución de lo declarado en el fundamento jurídico cuarto, en la liquidación dictada en sustitución de la anulada se cumplimenta el ajuste de las ventas computables en el ejercicio de 1996 en los términos que había dispuesto la resolución del TEAC, y que habían sido consignados en su autoliquidación por la recurrente, a saber, considerando como ventas imputables a 1996 las cantidades a cuenta correspondientes a las obras de Piedrahita (primera fase) por importe de 38.800.307 pesetas (233.194,54 euros),

que fue la cantidad que esa mercantil contabilizó como ingreso del referido ejercicio de 1996, obra que fue terminada y entregada en 1997.

9) Disconforme con esa resolución dictada en ejecución la recurrente formuló reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue rechazada por acuerdo de 8 de septiembre de 2016. En la resolución del TEAC se hacen las siguientes consideraciones respecto a este punto:

"[...] Lo ordenado por este Tribunal en el Fundamento de Derecho Cuarto de la resolución ejecutada es la anulación exclusivamente del ajuste consistente en no considerar como ventas de 1996 las entregas a cuenta que corresponden a inmuebles entregados en 1997, y no, como pretende la reclamante, que en aplicación de la regla 18ª del Plan General de contabilidad de las empresas inmobiliarias se determine el importe de las ventas de cada ejercicio así como los costes de construcción. Por ello, este Tribunal estima que la ejecución se ajusta a lo ordenado por el mismo en su Resolución [...]."

En el Fundamento de Derecho siguiente, la resolución del TEAC analiza los pronunciamientos tanto del Tribunal Supremo, como el de la Audiencia Nacional y considera que no alteran el alcance del pronunciamiento de la resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2016.

10) Contra el mencionado acuerdo la Promotora interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 557/2016, que resulto estimado en parte por la sentencia de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional, de fecha 3 de diciembre de 2019, tan sólo en cuanto al cálculo de los intereses de demora, con aplicación de lo dispuesto en el art. 240. 2 LGT. Esta sentencia es objeto de los recursos de casación que ahora conocemos.

Cuarto. El juicio de la Sala.

La cuestión que nos plantea el auto de admisión, respecto al recurso de la mercantil Promotora Bejycan S.L. se refiere al alcance del principio de creación jurisprudencial denominado de "íntegra regularización", en el ámbito de la ejecución de una resolución, en este caso dictada en el procedimiento de reclamación económico administrativa. Por tanto, la ejecución se delimita por las condiciones específicas del caso, que, como se ha explicado, supusieron la estimación de la reclamación por cuestiones sustantivas, anulando la liquidación y estableciendo los criterios para dictar la nueva liquidación tributaria, sin que existiera retroacción de actuaciones.

Sobre el principio de íntegra regularización existe una consolidada doctrina de esta Sala, que, por ejemplo, en lo referente al IS, se condensa en la STS de 13 de noviembre de 2019 (rec. cas. 1678/2018 - ES:TS:2019:3677). Ahora bien, más allá de una denominación común, los perfiles del principio de íntegra regularización son difícilmente separables de los casos concretos en que se ha ido configurando esta doctrina, porque sus efectos son específicos en cada una de las figuras impositivas en las que ha sido considerado. En el caso de la STS de 13 de noviembre de 2019, cit., la doctrina de interés casacional fijada es 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, 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 regulación completa y bilateral de la situación, evitando con ello el enriquecimiento injusto.[...]". Se hace referencia, así, al principio sustantivo básico de proscripción del enriquecimiento injusto, para cuya consecución plena se debe efectuar la íntegra regularización. Y es que, en verdad, el principio de regularización íntegra o completa bien puede considerarse como la derivación de un conjunto de otros ya consolidados en el tiempo y reconocidos legalmente, como son, además del de proscripción del enriquecimiento injusto, los principios de seguridad jurídica, de economía procedimental, de eficacia de la actuación administrativa y de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario. En definitiva, es una traslación en lo funcional o procedimental, de las exigencias de aquellos otros principios, por lo que su alcance solo se manifiesta en presencia de las singularidades de algunos procedimientos tributarios en los que debe actuarse de forma global para evitar situaciones de enriquecimiento injusto para la administración, lo que se produciría si se establecen separaciones artificiales entre periodos impositivos de un mismo impuesto, o distintos impuestos interrelacionados y excluyentes, o diferentes obligados tributarios en un mismo impuesto cuyas obligaciones guarden entre sí una conexión funcional. Ocurre que, en todos estos casos, una actuación tributaria aislada del resto de los periodos, figuras impositivas o sujetos interdependientes, podría generar el enriquecimiento injusto de uno de los sujetos de la relación tributaria, fundamentalmente de la Administración. Por consiguiente, nuestra jurisprudencia sobre el principio de íntegra regularización impone que la Administración tributaria deba regularizar tanto los aspectos que perjudican como los que favorecen al obligado tributario, evitando que la invocación de la estanqueidad de los periodos o conceptos impositivos objeto de la actuación administrativa, hagan posible que un gasto deducible no se deduzca en ningún periodo impositivo, que una cuota soportada no se deduzca en el ejercicio correspondiente y tampoco sea devuelta o sea deducida en otro distinto, o que se someta a tributación una operación por un tributo sin realizar

simultáneamente la devolución de otro "incompatible" por el que se haya tributado, o el ajuste correspondiente en el periodo impositivo del mismo tributo.

Lo que se plantea por la mercantil Bejycan S.L. en este recurso de casación pretende suscitar, en abstracto, una nueva faceta del principio de íntegra regularización, a saber, la de su aplicabilidad en la fase de ejecución, en este caso de una resolución económico administrativa que estimó parcialmente y por motivos de fondo la impugnación de la liquidación por IS.

Sin embargo, el examen detallado de las circunstancias del caso evidencia de inmediato que esta aproximación a la cuestión litigiosa es falaz, y que no estamos ante una actuación que haya desconocido tal principio, antes bien, lo ha respetado en el limitado alcance que podía tener, ya que la regularización del ajuste de la base imponible comprobada del ejercicio de 1996 tiene su correlato en la del ejercicio de 1997. En realidad, se pretende por la recurrente exceder el ámbito de la resolución ejecutada, e introducir una modificación de los elementos que determinaron el pronunciamiento, replanteando ex novo sus actos propios con trascendencia tributaria.

En efecto, en las circunstancias del caso, situado en el ámbito de la ejecución de una resolución firme, hay que estar al preciso alcance de la resolución que se ejecuta, que es la del TEAC de 14 de septiembre de 2006. Su contenido, ya se ha dicho, es mucho más limitado y preciso de lo que pretende hacer ver la parte recurrente. Con razón hace constar la resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016 que "[...] [!]lo ordenado por este Tribunal en el Fundamento de Derecho Cuarto de la resolución ejecutada [de 14 de septiembre de 2006] es la anulación exclusivamente del ajuste consistente en no considerar como ventas de 1996 las entregas a cuenta que corresponden a inmuebles entregados en 1997, y no, como pretende la reclamante, que en aplicación de la regla 18ª del Plan General de contabilidad de las empresas inmobiliarias se determine el importe de las ventas de cada ejercicio así como los costes de construcción [...]".

En realidad, el recurrente, con motivo de la ejecución de aquella resolución, cuyo contenido y alcance es el que se acaba de reseñar, intenta que se determine ex novo el importe de las ventas de cada ejercicio así como los costes de construcción, y que, por tanto, se practique una nueva liquidación, que difiere tanto de los elementos con trascendencia tributaria considerados en las actuaciones inspectoras, como también, y esto es lo relevante, de sus propios actos y declaraciones tributarias, hasta el punto de que la recurrente se aparta de su propia autoliquidación y de la contabilidad que soporta los datos expuestos en su autoliquidación. No se trata, como pretende el recurrente, que la resolución del TEAC determinase un elemento normativo nuevo, la aplicación de la Normas 18, y que lo hiciera en abstracto, sino que resolvió que la aplicación de la misma, que había sostenido la recurrente, era conforme a Derecho, y que lo era respecto a aquellos aspectos materiales del tributo que el contribuyente había hecho constar en su autoliquidación, y en su propia contabilidad. La parte recurrente, por el contrario, trata de introducir elementos ajenos a los que fueron examinada en la resolución a ejecutar, y hacer pasar por ejecución lo que no es sino una completa reelaboración tanto de su contabilidad, como de su propia autoliquidación, más allá de lo resuelto en la resolución a ejecutar. Para ello se apoya, no en los elementos obrantes en la actuación inspectora respecto a la que se dictó la resolución a ejecutar, sino en un dictamen pericial que incorporó en fase judicial en el recurso contencioso-administrativo núm. 403/2006, seguido ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 4 de marzo de 2010 (ES:AN:2010:928), -anterior a la que ahora es recurrida- y confirmatoria de la resolución del TEAC que se ejecuta. En la argumentación de la STS de 31 de marzo de 2014, pese a desestimar el recurso del recurrente, y rechazar la denuncia de incongruencia, vulneración del derecho de defensa y a la utilización y valoración de los medios de prueba, se consideró, no obstante, la posibilidad de que el planteamiento de la recurrente tuviera cabida en una eventual "regularización íntegra" a efectuar en fase de ejecución de la resolución del TEAC. Así, se indicó que al recurrente que le "[...], quedaba esperar a la ejecución de la resolución administrativa revisora para evidenciarlo ante la Inspección de los Tributos [...]" y, a continuación, se añade que "[...] [...] bien pudiera derivar tal consecuencia, en este caso, de la reconocida aplicación de la norma 18ª de las de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, con efectos contables y fiscales [...]".

En efecto, ya se ha dicho que lo ejecutado es la resolución del TEAC, y en la misma se atiende la pretensión del recurrente con el alcance que resultaba de sus alegaciones. La ejecución de esta resolución se cumple con la anulación exclusivamente del ajuste de la liquidación, consistente en no considerar como ventas de 1996 las entregas a cuenta que corresponden a inmuebles entregados en 1997, como hizo la nueva liquidación dictada en ejecución, pues, aunque en la misma no se diga expresamente, así resulta de su propio contenido, y la propia actora no lo niega. En esa liquidación se produjo, además, como es obvio, la correlativa corrección en el ejercicio de 1997. Así la base imponible comprobada en el ejercicio de 1996 se incrementa, de conformidad con lo reflejado por la actora en su contabilidad y en la base imponible declarada en su autoliquidación, en el importe de 38.800.307 ptas., y se disminuye correlativamente la del ejercicio de 1997 en ese mismo importe. El equilibrio de la actuación resultante de la regularización tributaria se mantiene, por tanto, en los dos ejercicios afectados. No existe, en consecuencia, sobre de enriquecimiento injusto a favor de la Administración, ni vulneración del principio de seguridad jurídica, o de buena administración, que son las bases en que se ha sustentado la construcción jurisprudencial del principio de íntegra regularización.

Lo que pretende la reclamante es introducir en el incidente de ejecución una modificación de sus actuaciones con trascendencia tributaria, y que, con una nueva base contable que sustenta en un informe pericial aportado una vez terminada la actuación inspectora y la vía económico administrativa -se aportó en fase judicial-, se modifique, no solo lo que resultó de sus propias actuaciones tributarias y de la documentación con trascendencia tributaria por ella presentada, sino también del propio acto administrativo firme. El art. 241 ter, LGT y el art. 66.1 del Real Decreto 605/2005, de 13 de mayo, de desarrollo de la LGT en materia de revisión, establecen que los actos resolutorios del procedimiento de revisión deberán ser ejecutados ajustándose exactamente a sus pronunciamientos, lo que excluye la introducción de cuestiones nuevas como pretende la recurrente. El art. 108.4 LGT establece la presunción de certeza para los obligados tributarios de los datos y elementos de hecho consignados en sus declaraciones, autoliquidaciones y demás documentos presentados, que solo podrán rectificarse mediante prueba en contrario. Las consideraciones, con el carácter de argumentación que hace la STS de 31 de marzo de 2014 sobre la pertinencia del principio de íntegra regularización en el incidente de ejecución, no prefiguran el resultado de la ejecución, ni desde luego alcanzan al contenido del acto a ejecutar, que lo ha sido en todo su alcance. Finalmente, la recurrente no aporta la menor justificación para explicar por qué no suscitó durante las actuaciones de inspección o en vía económico administrativa el pretendido error de su contabilidad, ni la alteración del contenido de sus autoliquidaciones tributarias en los términos que ahora pretende.

Quinto. *La doctrina jurisprudencial y la desestimación del recurso de casación de la Bejycan S.L.*

Por consiguiente, el recurso de casación de la mercantil Promotora Bejycan S.L. ha de ser desestimado, declarando que no tiene acogida en el principio de íntegra regularización la pretensión del contribuyente de alterar las propias bases contables de su autoliquidación inicial en el curso de la ejecución de una resolución administrativa firme, en un caso como el presente, en que dicha pretensión no se hizo valer en el curso de las actuaciones de comprobación e inspección, ni en el curso de la reclamación económico-administrativa que concluyó con la resolución que alcanzó firmeza y cuya ejecución no ha supuesto la retroacción de actuaciones del procedimiento, sino el ajuste de la liquidación en los términos determinados en la propia resolución ejecutada.

Sexto. *El recurso de casación de la Administración General del Estado.*

En el auto de admisión de 15 de octubre de 2020, la Sección de Admisión de esta Sala Tercera acuerda admitir el recurso de casación del abogado del Estado, en la representación de la Administración General del Estado, con el siguiente alcance:

"1º) Admitir el recurso de casación RCA/1510/2020, preparado por el abogado del Estado contra la sentencia de 3 de diciembre de 2019 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo nº 557/2016.

2º) Indicar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que consiste en:

Determinar si deben aplicarse los artículos 26.4 y 240.2 de la LGT a liquidaciones tributarias practicadas, en ejecución de sentencia firme, con posterioridad a la entrada en vigor de dicha ley y, en particular, si deben ser descontados del cómputo de los intereses exigibles los derivados de retrasos imputables a la Administración anteriores a la entrada en vigor de la LGT, por aplicación del principio de responsabilidad por mora accipiendi o creditoris.

3º) Identificar como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 26.4 y 240.2 y la Disposición Transitoria Quinta.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

La sentencia de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo en este punto, y entendió que debía de ser de aplicación lo dispuesto en el art. 240.2 y 26.4 LGT, sin atender a la disposición transitoria 5ª.3 de la LGT, al haber sido dictados los actos de ejecución con posterioridad a la entrada en vigor de la LGT, por más que la reclamación económico administrativa se hubiera interpuesto antes incluso de la publicación de la LGT de 2003.

Las argumentaciones de las partes recurrente, Administración del Estado, y recurrida, han quedado reseñadas en los antecedentes de hecho.

Séptimo. *El juicio de la Sala.*

La cuestión planteada en el recurso de casación interpuesto por la Administración ha sido resuelta en nuestra sentencia de 26 de junio de 2020 (rec. cas. 5086/2017), en la misma línea que la posterior sentencia de 9

de julio de 2020 (rec. cas. 1083/2019). En dichas sentencias nos hemos pronunciado sobre la materia en la que se inscribe con carácter general la cuestión que tratamos en este recurso de casación, esto es, sobre el tema de la ejecución de las resoluciones estimatorias en el ámbito tributario. En el caso que nos ocupa, la resolución estimatoria que anuló la liquidación tributaria recayó en vía económico-administrativa, y tanto en la sentencia de instancia de la Audiencia Nacional, como en la sentencia dictada por el Tribunal Supremo se confirma la resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006. Para la ejecución de la misma, que anuló parcialmente la liquidación por las cuestiones de fondo ya conocidas, se gira una nueva liquidación del IS de los ejercicios referidos de 1996-1997, por importe de 330.540,65 euros y se liquidan los intereses de demora por la suma de 295.091,16 euros, calculados desde el fin del periodo voluntario de cada ejercicio hasta la fecha en que se dicta el acuerdo.

Hay que recordar que la reclamación económico administrativa inicial se interpuso ante el TEAR de Castilla y León el día 3 de mayo de 2000, que fue resuelta por resolución de 21 de septiembre de 2004 notificada a la interesada el día 5 de octubre de 2004, contra la que se interpuso reclamación económico administrativa en grado de alzada ante el TEAC que dictó resolución de 14 de septiembre de 2006, en la que se acordó la anulación de la liquidación, y la confirmación de la sanción. Tras ser recurrida ante la Audiencia Nacional, se dictó sentencia de 4 de marzo de 2010 que anuló la resolución en cuanto a la sanción, no así en cuanto al pronunciamiento relativo a la liquidación. El recurso de casación interpuesto contra esta sentencia fue desestimado por STS de 31 de marzo de 2014.

Pues bien, en cuanto a la liquidación, lo que se ejecuta es la resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006 que anuló dicha liquidación por motivos de fondo y con alcance parcial, pues la confirmó en todo, excepto en el aspecto concerniente a la consideración como ventas de 1996 de las entregas a cuenta correspondientes a inmuebles que, aun transmitidos en 1997, en atención al nivel de los costes incorporados a la obra en cuestión (Piedrahita 1ª fase) debían considerarse como ventas del ejercicio de 1996. En este escenario, en que la anulación por razones sustantivas es parcial, sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada [en este sentido, entre otras muchas, STS de 9 de diciembre de 2013 (rec. cas. 4494/2012)] a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. A este supuesto es, por tanto, al que se refiere el artículo 26.5 de la vigente Ley General Tributaria cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este dies ad quem pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.

Por tanto, no puede compartirse el alegato de la parte recurrida que invoca el retraso de la Administración en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, además del principio de buena administración, como causa impeditiva del devengo de intereses de demora, pues, como se ha dicho, la deuda tributaria liquidada existe desde la decisión inicial, en la parte no anulada, luego la función indemnizatoria de los intereses de demora constituye una consecuencia establecida por la ley que resulta proporcionada para la protección de la integridad del débito tributario.

Por consiguiente, el acto de ejecución, en el que no se ha incurrido en retraso alguno, se proyecta sobre una reclamación económico administrativa interpuesta antes del transcurso de un año desde la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria, a la que por tanto no resulta de aplicación lo dispuesto en su art. 240.2, tal y como resulta de la DT 5ª de la LGT, que establece:

"[...] 3. Lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 240 de esta ley se aplicará a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley".

No es cierto que, como afirma la parte recurrida, Promotora Bejycan, la liquidación cuyos intereses de demora son objeto de cuestionamiento, resultase anulada en STS de 31 de marzo de 2014. Esta sentencia confirmó la de la instancia, que a su vez confirmó -en cuanto a lo que ahora nos ocupa que es la liquidación- la resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006, que fue la que anuló la liquidación por motivos de fondo, y no formales o procedimentales. En el presente supuesto, el nuevo acuerdo de liquidación, en ejecución de la resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006, se dictó el día 9 de mayo de 2014, esto es, poco más de un mes después de la STS de 31 de marzo de 2014 que confirmó la de la Audiencia Nacional que, a su vez confirmó, en cuanto a la liquidación, aquella resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006. Por tanto, no ha existido superación del plazo máximo de resolución en la ejecución y resulta obvio que las reclamaciones económico administrativas en las que sí se produjo aquel retraso, fueron interpuestas antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003.

Respecto a la cuestión aquí suscitada, nos hemos pronunciado ya en nuestra sentencia de 26 de junio de 2020 (rec. cas. 5086/2017), y en la misma línea que la posterior sentencia de 9 de julio de 2020 (rec. cas. 1083/2019), sobre el tema de la ejecución de las resoluciones estimatorias en el ámbito tributario y, en particular, el aspecto de derecho transitorio que se suscita. Esta doctrina reitera la expuesta, entre otras, en las SSTS de 26 de enero de 2017 (rec. cas. 2090/2015); de 12 de julio de 2016 (rec. cas. 998/2015) y de 21 de diciembre de 2016 (rec. cas. 3485/2015), en la que se dijo:

"[...] a) Nuestra jurisprudencia ha señalado, de modo reiterado que es un dato esencial determinar la normativa aplicable. Esto es, si se trata de la LGT/2003, de manera indudable, se excluye del cómputo de intereses suspensivos el exceso de tiempo que supera el plazo legalmente establecido para la resolución de la vía económico-administrativa, en sus respectivas instancias, y si, "rationi temporis", se trata de la normativa anterior no cabe tal exclusión como consecuencia de la aplicación del régimen transitorio incorporado a dicha Ley.

Como pudimos decir en sentencias de 8 de noviembre de 2011 (rec. de cas. 6220/2009) y de 22 de junio de 2015 (rec. de cas. para la unificación de doctrina 396/2014), el debate que suscita este recurso de casación ha sido ya abordado por esta Sala en repetidas ocasiones, pronunciándose sobre la aplicación del artículo 26.4 de la Ley General Tributaria de 2003 y su régimen transitorio. Se discute si, pese al retraso en que incurre el Tribunal Económico-Administrativo Central al resolver la reclamación económico-administrativa promovida por la demandante, le cabe a la Administración tributaria, tras el acuerdo desestimatorio, girar y liquidar intereses por todo el tiempo en que la deuda impugnada permaneció suspendida con ocasión de su impugnación. Y, según hemos afirmado para supuestos sustancialmente iguales en las sentencias de 18 de julio de 2011 (casación 6103/08 FJ 4º), 23 de mayo de 2011 (casación 250/2008 FJ 4º) y 18 de octubre de 2010 (casación 5704/07, FJ 3º), en las que recordamos la jurisprudencia de la Sala, sentada ya en la sentencia de 23 de mayo de 2007 (casación 3695/05, FJ 3º), en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas el artículo 240.2 LGT/2003 establece el cese del devengo de intereses suspensivos cuando transcurre el año desde el inicio de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa. No obstante, la transitoria quinta, apartado 3, de la Ley expresamente establece que "[lo] dispuesto en el apartado 2 del artículo 240 de esta ley se aplicará a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley". Luego al margen de los razonamientos y de los argumentos de la sociedad demandante, el régimen previsto en el artículo 240.2 en relación con el 26.4 de la Ley 58/2003 nunca sería aplicable a las reclamaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley.

En definitiva, es cierto que la LGT/2003 ha resuelto satisfactoriamente la petición de los contribuyentes de que no se liquidasen intereses de demora, cuando la Administración no cumple los plazos previstos en la normativa para resolver, al señalar en el art. 26.4 que "no se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración Tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta".

En STS de 14 de noviembre de 2011 se contempló, incluso, la particularidad de que el acuerdo de la Administración Tributaria por el que se exigen los intereses suspensivos se dicte estando en vigor la LGT/2003, y recordamos el régimen transitorio de dicha Ley, según el cual "lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 26 y en el apartado 2 del artículo 33 en materia de interés de demora e interés legal será de aplicación a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta ley". Así, pues, en el presente caso resulta de aplicación el régimen de la disposición transitoria quinta, apartado 3 de la propia Ley General Tributaria de 2003, que evidencia la falta de fundamento de la pretensión de la entidad recurrente.

Y, en el presente caso, nos encontramos ante incumplimientos de plazos que se produjeron, en todo caso, con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, ya que la fecha de la notificación de la correspondiente resolución es de 6 de marzo de 2001, sin que exista una disposición transitoria que otorgue efectos retroactivos al art. 26.4, por lo que la parte, al acogerse a la suspensión hasta la resolución firme, ha de soportar la liquidación practicada por la Administración, que se adecúa a la normativa entonces vigente (Cfr. SSTS de 11 de febrero de 2009, rec. de cas. 1637/2006, de 4 de noviembre de 2010, rec. de cas. 4942/2007 y de 12 de julio de 2013, rec. de cas. 3549/2012). [...]" (FD séptimo).

Octavo. *La doctrina jurisprudencial respecto al recurso de casación de la abogacía del Estado.*

En consecuencia, respecto a la cuestión de interés de casacional suscitada, procede declarar, reiterando la doctrina jurisprudencial ya expuesta, que en un caso como el examinado no deben ser descontados los intereses de demora devengados en el periodo en que se sobrepasó el plazo máximo de resolución en las reclamaciones económico-administrativas, cuando las mismas han sido objeto de ejecución mediante una nueva liquidación dictada por la anulación parcial, por motivos de fondo, de la originariamente impugnada, todo ello en aplicación del régimen transitorio previsto en la Disposición Transitoria quinta, apartado 3º de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Noveno. *Resolución de las pretensiones.*

La aplicación de la anterior doctrina determina la estimación del recurso de casación de la Administración General de Estado, y la anulación de la sentencia recurrida en el particular en que anuló la resolución del TEAC, esto es, en cuanto declara que deben ser excluidos los intereses de demora que excedan del año de duración de la reclamación económico-administrativa y del recursos de alzada, ya que este pronunciamiento infringe la DT 5ª,

apartado 3º de la LGT, en los términos que ha sido interpretado por nuestra jurisprudencia. Debe ser confirmada la resolución administrativa impugnada en este punto, sin que a ello pueden oponerse las alegaciones que en oposición hace la recurrida, afirmando que, de estimarse el recurso de casación del Abogado del Estado, debe ser anulada la resolución del TEAC por motivos distintos a los que llevaron a la sentencia recurrida al pronunciamiento estimatorio ahora anulado. No es así, pues con independencia de que con ello se tratan de plantear cuestiones que no fueron objeto del recurso de casación, lo relevante es que tales cuestiones sí fueron resueltas por la sentencia, que se pronunció sobre todos los motivos que fundaron la pretensión anulatoria del recurrente, también la denuncia de vulneración del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas e invocación del Convenio Europeo de Derechos Humanos. Este alegato, que ahora reproduce la representación de Bejycan S.L. fue rechazado en el FD sexto de la sentencia recurrida que dice al respecto lo que sigue: "[...] examinando conjuntamente los dos motivos formulados, debemos rechazar el motivo basado en la vulneración del Convenio Europeo de Derechos Humanos respecto a las dilaciones habidas en la tramitación de los recursos, incluidas las existentes en la vía jurisdiccional, pues ello atañe, propiamente, un supuesto de funcionamiento anormal de la Administración de Justicia, el cual debe seguir el procedimiento administrativo pertinente (art.293.2 de la LOPJ 6/1985), lo que escapa del carácter revisor de esta jurisdicción y del objeto concreto impugnado en autos [...]". No ha existido, por tanto, la pretendida vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por falta de respuesta judicial, ni incongruencia alguna con respecto a los términos en que fue planteada la pretensión en la instancia. A las acertadas consideraciones de la sentencia recurrida, y ante el cambio de planteamiento que hace en casación la actora, que pretende ceñir su denuncia exclusivamente al retraso en la resolución expresa de las reclamaciones económico-administrativa, hay que hacer notar que bien pudo la parte acudir a la impugnación de la desestimación presunta de las mismas, una vez superado el plazo máximo para resolver, cosa que no hizo. En definitiva, la obligación de abonar los intereses de demora sobre una deuda no comporta la pretendida vulneración del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas. La deuda liquidada existía desde el inicio y por tanto los intereses respecto a la misma han sido siempre debidos.

Procede, como se ha dicho, la estimación del recurso de casación de la Administración General de Estado y la anulación de la sentencia recurrida en el particular en que anuló la resolución del TEAC acerca de los intereses de demora, esto es, en cuanto declara que deben ser excluidos los intereses de demora que excedan del año de duración de la reclamación económico-administrativa y del recurso de alzada. Y, con la desestimación del recurso de casación de la entidad mercantil Bejycan S.L., debe ser mantenida la sentencia recurrida en todo lo demás, así por lo que concierne a la declaración de haber lugar al reconocimiento en el fallo del "[...] derecho de la actora al abono correspondiente de los gastos de constitución de la garantía" sobre lo que no se ha suscitado cuestión alguna por la parte recurrente en casación.

Décimo. Pronunciamiento sobre costas.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 93.4, 139.1 y 139.4 de la LJCA, no procede la imposición de las costas derivadas del recurso de casación a ninguna de las partes.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de conformidad con la doctrina recogida en los fundamentos quinto y octavo:

1º) Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia de 3 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo núm. 557/2016, interpuesto por la entidad mercantil Promotora Bejycan S.L. con relación al incidente de ejecución planteado por la misma parte respecto de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de septiembre de 2.016 (R.G núm. 3628/2014), que desestima el incidente de ejecución instado contra el acuerdo de liquidación del Impuesto de Sociedades, ejercicios 1996 y 1997, de 9 de mayo de 2.014, de la Inspectora Coordinadora de la Delegación Especial de Castilla-León, dictado en ejecución de la resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2.006 (RG 4504/04).

2º) No haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la citada sentencia por la Promotora Bejycan, S.L., representada por el procurador de los Tribunales don Santos Carrasco Gómez, bajo la dirección letrada de don Alfonso del Castillo Bonet.

3º) Anular la sentencia recurrida en el particular que anuló la resolución del TEAC de 8 de septiembre de 2016, citada, en cuanto a la liquidación de intereses de demora, aspecto en el que revocamos la sentencia recurrida y la dejamos sin efecto, confirmando las resoluciones administrativas impugnadas.

4º) Confirmar en todo lo demás la sentencia recurrida.

5º) Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos del último fundamento de derecho de esta sentencia.

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

Así se acuerda y firma.

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.