

**Tribunal Supremo****TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª) Sentencia num.  
2199/2016 de 11 octubre**

JUR\2016\224598

Responsabilidad patrimonial por denegación de revisión de liquidaciones del Impuesto de Sociedades.

**Jurisdicción:**Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 2046/2015

**Ponente:**Excmo Sr. Juan Carlos Trillo Alonso**SENTENCIA**

En Madrid, a 11 de octubre de 2016

Esta Sala ha visto el presente recurso de casación, que con el número 2046/15, ante la misma penden de resolución, interpuesto por el procurador don Juan Torrecilla Jiménez, en nombre y representación de <<Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, S.A.>>, que ha sido defendido por la letrada doña Beatriz Vázquez Sanz, contra la sentencia de fecha 20 de abril de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, en el recurso contencioso administrativo número 291/14 , sobre indemnización de daños y perjuicios por Actas levantadas en relación con el Impuesto de Sociedades, siendo parte recurrida la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Juan Carlos Trillo Alonso

**ANTECEDENTES DE HECHO****PRIMERO**

La sentencia recurrida contiene la parte dispositiva del siguiente tenor: <<Que debemos desestimar y desestimamos el recurso Contencioso- Administrativo número 291/2014 , e interpuesto por la entidad REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS S.A., representada por el Procurador de los Tribunales don Juan Torrecilla Jiménez y defendida por el Abogado don Antonio de Palma Villalón, contra resolución del Presidente de la Agencia Estatal de administración Tributaria de fecha 4 de junio de 2014, por la cual desestima la solicitud de petición de indemnización de daños y perjuicios formulada por la hoy recurrente frente a la Agencia Tributaria a que la demanda se contrae, por ser conforme al ordenamiento jurídico, por lo que lo confirmamos en todas sus partes.

No se hace expresa imposición al pago de las costas causadas en esta instancia.&gt;&gt;.

**SEGUNDO**

Notificada la anterior sentencia, la representación procesal de <<Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, S.A.>> presentó escrito ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional preparando el recurso de casación contra la misma. Por Providencia la Sala tuvo por preparado en tiempo y forma el recurso de casación, emplazando a las partes para que comparecieran ante el Tribunal Supremo.

### TERCERO

Recibidas las actuaciones y el expediente administrativo ante este Tribunal, la parte recurrente se personó ante esta Sala y formuló escrito de interposición del recurso de casación, expresando los motivos en que se amparaba, suplicando que se tuviera por interpuesto el recurso de casación contra la referida sentencia y que previos los trámites legales la Sala dicte sentencia <<[...] por la que estime el recurso de casación y case y anule la sentencia impugnada; y, en su lugar, dicte nueva sentencia en la que, entrando a conocer del fondo del asunto, conforme al artículo 95.2, apartados c ) y d) de la LJCA ( RCL 1998, 1741 ), por incurrir en incongruencia mixta y falta de motivación la citada sentencia de la Audiencia Nacional:

1º.- Anule, dejándola sin efecto, la Resolución de la Directora del Servicio de Gestión Económica de la Agencia Tributaria, de 18 de junio de 2014, denegatoria de la solicitud de mi representada de indemnización por responsabilidad patrimonial de la Administración por importe de 1.189.592,38 euros, más intereses de demora.

2º.- Declare el derecho de REPSOL COMERCIAL a la citada indemnización y a que se ordene el pago a su favor de 1.189.592,38 euros, más los correspondientes intereses de demora>>.

### CUARTO

- Teniendo por interpuesto y admitido el recurso de casación, mediante auto de 14 de enero de 2016, <<[...] en cuanto a la reclamación indemnizatoria del ejercicio IS 2001>>, se emplazó a la parte recurrida para que en el plazo de treinta días formalizara su escrito de oposición, lo que verificó en tiempo y forma el Abogado del Estado, en el nombre y representación que ostenta, impugnando los motivos de recurso de casación en virtud de las razones que estimó procedentes y suplicando que la Sala dicte sentencia <<[...] por la que se rechacen los motivos y el recurso, confirmando la sentencia recurrida. Con costas>>.

### QUINTO

Conclusas las actuaciones, se señaló para votación y fallo la audiencia del día cinco de octubre de dos mil dieciséis, en cuyo acto tuvo lugar, habiéndose observado las formalidades legales referentes al procedimiento.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### PRIMERO

Es objeto de impugnación en el presente recurso de casación, la sentencia dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el 20 de abril de 2015, en el recurso contencioso administrativo número 291/2014 , interpuesto por la mercantil también ahora recurrente, <<Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, S.A.>>, contra resolución del Director General de la Agencia Tributaria, de 11 de julio de 2006, dictada, en virtud de la delegación conferida, por la Directora del Servicio de Gestión Económica, desestimatoria de la indemnización de daños y perjuicios solicitada por la indicada sociedad anónima con fundamento en no haberse realizado determinados ajustes en la base imponible del impuesto de sociedades de los ejercicios 2000 y 2001.

En la sentencia recurrida, desestimatoria del recurso contencioso administrativo, se admite la concurrencia de todos los requisitos exigidos por la Jurisprudencia para apreciar la responsabilidad patrimonial salvo el de antijuridicidad del daño.

Después de expresar el Tribunal de instancia en el fundamento de derecho cuarto que <<Las partes aceptan de común acuerdo que se ha ejercitado la acción de exigencia de responsabilidad patrimonial dentro del plazo legal de un año>> y en el párrafo segundo del fundamento de derecho quinto que <<De

todo lo dicho puede decirse que concurren todos los requisitos exigidos para que pueda hablarse de la existencia de la responsabilidad patrimonial de la Administración, daño patrimonial, individualizado, valorado pecuniariamente concurriendo relación de causalidad entre la actuación de la Administración y la producción del daño, pero como se ha dicho es necesario que concorra un requisito más, que el daño producido sea antijurídico, o lo que es igual que no exista obligación jurídica de soportarlo>>, en el mismo fundamento quinto razona la conclusión que exterioriza en el fundamento de derecho sexto: la no antijuridicidad del daño.

Por su incuestionable relevancia para decidir sobre los motivos casacionales, vamos a transcribir lo que se dice en ese fundamento de derecho quinto y en el sexto en justificación de la solución alcanzada de desestimación del recurso por falta del requisito de antijuridicidad del daño.

Dicen así:

<<QUINTO.- [...] Es además jurisprudencia reiteradísima que solo son indemnizables las lesiones producidas provenientes de daños que no haya el deber jurídico de soportar de acuerdo con la ley. La antijuridicidad del daño viene exigiéndose por la jurisprudencia, en sentencias, entre otras muchas, de 22 de abril de 1994 , que cita las de 19 enero y 7 junio 1988 , 29 mayo 1989 , 8 febrero 1991 y 2 noviembre 1993 , según la cual: "esa responsabilidad patrimonial de la Administración se funda en el criterio objetivo de la lesión, entendida como daño o perjuicio antijurídico que quien lo sufre no tiene el deber jurídico de soportar, pues si existe ese deber jurídico decae la obligación de la Administración de indemnizar" (en el mismo sentido sentencias de 31-10-2000 y 30-10- 2003).

Debe concluirse, pues, que para que el daño concreto producido por el funcionamiento del servicio público a uno o varios particulares sea antijurídico basta con que el riesgo inherente a su utilización haya rebasado los límites impuestos por los estándares de seguridad exigibles conforme a la conciencia social. No existirá entonces deber alguno del perjudicado de soportar el menoscabo y, consiguientemente, la obligación de resarcir el daño o perjuicio causado por la actividad administrativa será a ella imputable.

Aplicando esta doctrina al caso que nos ocupa nos hallamos que la parte recurrente sostiene que todo se inició cuando se produjo la escisión de la Empresa CAMPSA y fue absorbida por Repsol Comercial de Productos Petrolíferos S.A, y se procedió a una inspección del Impuesto sobre Sociedades, declarado por las citadas entidades, girando una liquidación en la que se incrementaba la base imponible, pues no se tuvo en cuenta la posición de la parte inspeccionada, Repsol, que sostenía que debía considerarse como gasto deducible las amortizaciones dotadas respecto de los activos revalorizados procedentes de la escisión de CAMPSA, ya que, la Administración, entendió que las referidas amortizaciones no se referían a un mayor valor de los elementos recibidos sino a un fondo de comercio cuya amortización no era deducible fiscalmente.

Esta postura se ha mantenido por resoluciones del TEAC posteriormente confirmadas por sentencias de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional que lo han sido por sentencias del Tribunal Supremo de fechas 22-3-2010 , ( f. quinto), 14-1-2010 , ( f. cuarto), 15-1-2004 , 11-3-2004 (f. quinto) , 15-2-2004 , ( f. tercero), 15-1-2009 , (f. quinto), y la que nos interesa directamente en este caso, dictada por la Sección Segunda de la citada Sala de fecha 23 de diciembre de 2010, firme al ser inadmitido el recurso de casación interpuesto contra la misma por auto del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2011 .

Las mismas cuestiones que se discuten en el presente caso, se tuvieron en cuenta al tiempo de levantarse las actas de inspección 21 de marzo de 2006 y en los informes de disconformidad emitidos por el Inspector, razonando, porque se consideraban como cantidades no deducibles al referirse a

amortizaciones de fondo de comercio como inmovilizado inmaterial, y esta misma consideración se contiene en la sentencia de fecha 23 de diciembre de 2010 .

Lo que sucede, es que Repsol Comercial de Productos Petrolíferos S.A., presenta escritos en el recurso número 409/2007, donde se dicta la sentencia de fecha 23 de diciembre de 2010 , en fechas 1 de octubre de y 25 de noviembre de 2010 al que acompaña diversas Sentencias dictadas por la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo , diligencias extendidas por la Inspección a CAMPSARED y a REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS (RCPP) y cuatro actas de conformidad incoadas a REPSOL YPF SA, en donde se cambia el criterio de interpretación de los mismos preceptos, y se tiene en cuenta y admite la postura de la parte actora.

Pero en las sentencias referenciadas, como en la de fecha 23 de diciembre de 2010 , se entra a conocer sobre la conformidad de las liquidaciones efectuadas por el Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2000 y 2001, y las encuentran conformes a derecho y desechan la tesis de la parte recurrente, sobre la base de una interpretación consolidada jurisprudencial, lo que no impide que se produzca un cambio de interpretación, seguido no solo por el TEAC, sino por la propia Administración Tributaria, Diligencias extendidas por la Inspección y que constan en el expediente administrativo como elementos 35 y 17.

**SEXTO.-** De lo dicho y al ser confirmado por sentencias firmes las liquidaciones efectuadas por la Administración Tributaria no puede decirse que el daño ocasionado sea antijurídico o que no exista la obligación de soportarlo, pues durante un tiempo de casi seis años y de forma reiterada se mantiene por los tribunales de Justicia que la interpretación hecha por la Inspección Tributaria es conforme a derecho, solo el cambio jurisprudencial permite aceptar la postura de la parte actora>>.

Pero además añade el Tribunal *a quo* en el fundamento séptimo que <<Por otro lado, la parte actora, tiene abiertos una serie de procedimientos ante el TEAC, o pendientes de recursos contenciosos administrativos, en el supuesto en que los haya interpuesto, como son las resoluciones del TEAC de fechas 20 de diciembre de 2012 inadmitiendo la reclamación interpuesta contra la resolución de fecha 8 de febrero de 2010, por la que no se admite a trámite la petición de iniciar procedimiento de revisión contra aquellas liquidaciones, dictada por el Jefe de la Oficina Técnica.

O la resolución del TEAC de fecha 24 de julio de 2012, que inadmitió la reclamación interpuesta contra la resolución de fecha 15 de febrero de 2011 que no admitía a trámite la petición de revisión de dichas liquidaciones, y mandaba retrotraer la petición para que se tramitase cada petición por sus procedimientos adecuados.

Pero también sucede, que en fecha 2 de marzo de 2012, la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica dicta resolución en ejecución de la sentencia de fecha 23 de diciembre de 2010 ( PROV 2011, 4696 ), dictada en el recurso 409/2007 , y anula las sanciones impuestas al haberse estimado en este particular el recurso contencioso administrativo. Y la parte consiente este acto, al menos así parece, sin promover incidente de ejecución de sentencia por planteamiento de una cuestión nueva, como ha hecho posteriormente y ha obtenido el respaldo a su petición en la sentencia de fecha 26 de septiembre de 2013 ( PROV 2013, 310879 ), dictada en el recurso 313/2010 >>.

## **SEGUNDO**

Disconforme la mercantil actora en la instancia con la sentencia referenciada en el precedente, interpone el recurso de casación que ahora nos ocupa con apoyo en dos motivos que seguidamente pasamos a examinar, no sin antes advertir que nuestro enjuiciamiento, tras el auto de la Sección Primera de 14 de enero de 2016, por el que se declara inadmisibile el recurso por el ejercicio 2000, ha de limitarse

al año 2001, y que la condición de recurrida de la Administración del Estado constituye obstáculo procesal para que este Tribunal analice el cuestionamiento que su defensa realiza, en el escrito de oposición al recurso, de la concurrencia de otros requisitos conformadores de la responsabilidad patrimonial.

Admitida por el Tribunal de instancia la concurrencia de todos los requisitos exigidos para apreciar la responsabilidad patrimonial, excepción hecha del de la antijuridicidad del daño, nuestro conocimiento, en consonancia con el posicionamiento de las partes, queda limitado.

### **TERCERO**

Sostiene la recurrente en el motivo primero, al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley Reguladora de esta Jurisdicción, que la sentencia <<[...] padece un claro defecto de motivación y de incongruencia mixta, por error o por desviación>>, con infracción de los artículos 24 y 120.3 de la Constitución, 218.1 y 2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892) y 33.1 de la citada Ley reguladora.

Argumenta que la motivación ofrecida por la Sala de instancia es errónea y se refiere a cuestiones que no han sido objeto de controversia, con la puntualización de que <<[...] el objeto de debate en este pleito no es la deducibilidad o no de las amortizaciones a las que se refiere la Audiencia Nacional (hecho al que, por otra parte, no se limita el origen del daño ocasionado a mi representada, como de forma simplista e incompleta razona el Tribunal), sino la obligación que tenía la Inspección de corregir -disminuir- la base imponible de los ejercicios siguientes a aquéllos en los que regularizaron determinados gastos>>.

El motivo debe desestimarse.

La Sala de instancia ni incurre en defecto de motivación ni en incongruencia por error.

Como puede comprobarse con la lectura de la fundamentación de la sentencia recurrida que hemos transcrito, el Tribunal *a quo* da respuesta al planteamiento de la litis.

Si conforme se sostiene en la propia argumentación del motivo casacional la pretensión de la recurrente no se fundamentó exclusivamente en la deducibilidad de las amortizaciones sino también en la obligación que tenía la Inspección de corregir la base imponible de los ejercicios siguientes a aquellos en que regularizaron determinados gastos, mal puede sostenerse que la Sala no motive o motive insuficientemente su decisión o que por error resuelva sin ajustarse al planteamiento de la litis.

No repara la recurrente en que la fundamentación jurídica de la sentencia que hemos transcrito va precedida de un fundamento de derecho segundo en el que se recogen, en sustancial armonía con su posicionamiento en vía administrativa y en la posterior jurisdiccional, los datos fácticos facilitados, y no repara tampoco en que puestos en relación esos antecedentes fácticos con los posteriores razonamientos jurídicos, revela la puntual adaptación de la sentencia a los términos en que se planteó el litigio.

La firmeza de las sentencias que confirman las liquidaciones efectuadas por la Administración Tributaria, junto al resultado de las reclamaciones de revisión formuladas, pilares fundamentales en que descansa la solución de la Sala de instancia, motivan adecuadamente la desestimación del recurso.

Podrá o no ser equivocada la conclusión alcanzada en la sentencia al no apreciar el requisito de la antijuridicidad del daño, pero lo que no cabe invocar con éxito es que esa conclusión no se motive adecuadamente o no responda a los términos del debate.

#### CUARTO

Con el motivo segundo, por el cauce de la letra d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional, se aducen varias infracciones.

Una, primera, en la que se sostiene la vulneración de los artículos 9.3 y 106.2 de la Constitución y 139 y 141 de la Ley 30/1992 ( RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246 ), en relación con el artículo 31.1 del Texto Constitucional.

Otra, segunda, en la que se invoca la infracción del principio de justicia tributaria recogido en los artículos 3.1 de la Constitución y 3.1 de la Ley 58/2003 ( RCL 2003, 2945 ), General Tributaria.

Y otra, tercera, en el que lo que se alega es la infracción de la jurisprudencia que recoge el principio de íntegra regularización de la situación tributaria.

Todas las infracciones pueden ser examinadas conjuntamente en cuanto su denuncia tiene por finalidad común cuestionar la no apreciación por el Tribunal de instancia del requisito relativo a la antijuridicidad del daño.

Al efecto parece oportuno recordar que el indicado requisito no viene referido, conforme reiterada jurisprudencia, al aspecto subjetivo del actuar antijurídico de la Administración sino al objetivo de la ilegalidad del perjuicio en el sentido de que el ciudadano no tenga el deber de soportar ( sentencias de 3 de diciembre de 2012 ( RJ 2013, 583 ) -recurso de casación 4232/2010 -, 26 de octubre de 2011 ( RJ 2012, 1574 ) -recurso de casación 188/2009 y 8 de junio de 2010 ( RJ 2010, 5313 ) -recurso de casación 6422/2005 ).

Para su apreciación no es necesario que la actuación de la administración sea antijurídica, lo que es exigible es que lo sea el daño ocasionado y ello se produce cuando el ordenamiento no impone al particular que sufre el daño el deber de soportarlo.

Siendo ello así, se comprenderá que para apreciar si existe o no el deber de soportar el daño, es necesario tener en cuenta la naturaleza de la actividad administrativa causante del daño.

En el supuesto de autos la recurrente, en el escrito de interposición del recurso, imputa la causación del daño a la no realización de ajustes negativos que a su juicio ha supuesto una doble imposición que genera un enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria y un perjuicio económico a sus intereses.

Sostiene que la Inspección realizó una serie de ajustes positivos en la base imponible del impuesto de sociedades de los ejercicios de 1992 y 1995, que debieron generar ajustes negativos en los ejercicios 2000 y 2001, y lo sostiene con base en que los ajustes practicados por la Administración se referían a ingresos que ya había incluido en la base imponible de ejercicios posteriores y a la corrección del valor fiscal de determinados activos procedentes de la escisión de <<CAMPSA>>.

Refiriéndonos única y exclusivamente al ejercicio 2001, por la declarada inadmisibilidad del recurso respecto al ejercicio 2000, conviene puntualizar en absoluta armonía con lo que se expresa en la sentencia recurrida, a su vez en concordancia con la resolución administrativa impugnada, que la liquidación del ejercicio 2001 fue confirmada por sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de diciembre de 2010 (recurso 409/2009 ) y por el auto de esta Sala de 3 de noviembre de 2011 ( PROV 2011, 422351 ) (recurso 673/2011 ) que declaró la inadmisibilidad del recurso de casación deducido contra la sentencia de la Audiencia Nacional.

En la indicada sentencia de la Audiencia Nacional se rechaza expresamente, por plantearse extemporáneamente, el ajuste que ahora se pretende.

Por su trascendencia vamos a reproducir lo que se dice en el fundamento de derecho noveno de la mencionada sentencia. Dice así:

<<NOVENO. Resta por examinar las cuestiones suscitadas por la parte recurrente en dos escritos, que han tenido entrada en el Registro de la Sala en fechas 1 de octubre y 25 de noviembre de 2010.

En el primero de los escritos referidos, de 1 de octubre de 2010, al que acompaña diversas Sentencias dictadas por la Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, diligencias extendidas por la Inspección a CAMPSARED y a REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS (RCP) y cuatro actas de conformidad incoadas a REPSOL YPF SA, invoca la parte los artículos 270 y 271 de la Ley 1/2000, de 7 de enero ( RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892 ), de Enjuiciamiento Civil y termina solicitando:

"...declare contraria a Derecho la resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2007...en la medida en que confirma las liquidaciones del IS, ejercicios 2000 y 2001 -además de por los motivos ya esgrimidos por esta parte en el presente recurso contencioso-administrativo-, porque en esas liquidaciones la Inspección no practicó ajustes negativos en la base imponible declarada por importes de 712.000,55 euros y 239.420,59 euros (ejercicio 2000) y 712.000,84 euros y 1.189.947,34 euros (ejercicios 2001), siendo así que la tributación de RCP por tales importes en el IS de 2000 y 2001 genera un supuesto de doble imposición tras las sentencias del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 2010 ( RJ 2010, 2586 ) (recurso de casación nº 2638/2004 ), 15 de enero de 2009 ( RJ 2009, 1791 ) (recurso de casación nº 2159/2006 ), 14 de enero de 2010 ( RJ 2010, 3820 ) (recurso de casación nº 3831/2004 ) y 6 de mayo de 2010 ( RJ 2010, 4819 ) (recurso de casación nº 427/2005 )".

Dos son las cuestiones planteadas por la parte en el cuerpo del citado escrito. En primer término, una cuestión de imputación temporal. Afirma que CAMPSARED recibió en 1995 un pago de la COMPAÑÍA LOGÍSTICA DE HIDROCARBUROS SA -CLH-, por importe de 4.564.654,92 euros, que no declaró como ingreso en el IS del ejercicio 1995, sino que periodificó su tributación en ejercicios sucesivos -entre ellos 2000 y 2001-. Según la Inspección de Hacienda CAPSARED, en su autoliquidación del IS del ejercicio 1995, debió declarar como ingreso la totalidad de la cantidad de 4.564.654,92 euros que recibió de CLH y toda vez que dicho criterio ha sido definitivamente confirmado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 22 de marzo de 2010, rec. casación núm. 2638/2004, sostiene la recurrente la falta de conformidad a derecho de los acuerdos liquidatorios girados a RCP por el IS, ejercicios 2000 y 2001 (en tanto que sociedad dominante del Grupo Consolidado 42/99 del que CAMPSARED formaba parte en esos ejercicios), y por tanto de la resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2007, y "ello porque...la Inspección no realizó los ajustes negativos en la base imponible declarada por importes de 712.000,55 euros (ejercicio 2000) y 712.000,84 (ejercicio 2001)".

En segundo término, alude a la recuperación, en el IS de los ejercicios 2000 y 2001, de parte de los ajustes practicados a RCP por la Inspección por el "código 840". Afirma que toda vez que el Tribunal Supremo ha confirmado de manera definitiva el criterio de la Inspección y, al mismo tiempo, ha rechazado también de forma definitiva la tesis sostenida por la recurrente, es obvio que la Inspección debió ajustar a favor del contribuyente la pérdida declarada con ocasión de las bajas de los activos asociados al código 840. A mayor abundamiento, señala que los ajustes por recuperaciones del código 840 se han practicado por la Inspección en la correspondiente liquidación contenida en las actas de conformidad suscritas el 25 de noviembre de 2009 por el IS de los ejercicios 2002 a 2005.

En el segundo de dichos escritos, presentado el 25 de noviembre de 2010, plantea nuevamente la cuestión relativa a la imputación temporal, en concreto, el ajuste negativo en la base imponible por

importes de 271.056,46 euros (ejercicio 2000) y 274.409,60 euros (ejercicio 2001) como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2009, recurso de casación nº 2159/2006 .

En ambos escritos afirma lo siguiente:

"Es cierto que RCPP, en las distintas fases procesales del pleito iniciado contra los acuerdos liquidatorios del IS, ejercicios 2000 y 2001, no ha postulado la procedencia de que, en dichos acuerdos liquidatorios, la Inspección hubiese efectuado los ajustes negativos en las bases imponibles declaradas por importes de .... Esta forma de actuar de la recurrente no ha respondido sino a la pretensión por su parte de ser coherente respecto de la tesis que ha mantenido en el pleito contra la liquidación del IS, ejercicio 1995, con relación a la adecuación a Derecho de no haber declarado como ingreso de ese ejercicio la cantidad de .... puesto que lo que correspondía, en nuestra opinión, era periodificar tal ingreso en los ejercicios siguientes...".

La Sala, en relación a las cuestiones planteadas por la parte recurrente en los referidos escritos, presentados cuando las actuaciones ya se encontraban concluidas y pendientes de señalamiento para votación y fallo cuando por turno correspondiese, lo que se declaró en diligencia de ordenación de fecha 30 de septiembre de 2008, e incluso cuando tales actuaciones ya habían sido señaladas para votación y fallo el día 16 de diciembre actual, lo que fue acordado por providencia de 19 de noviembre de 2001 y, por tanto, anterior a la fecha en que tuvo entrada en el Registro de la Sala el segundo de los escritos referidos, quiere declarar su absoluto rechazo por resultar inaceptable ejercitar pretensiones y motivos de nulidad, como ahora pretende la parte, fuera de los escritos rectores del proceso, que no son otros que los escritos de demanda y de contestación, pues así lo dispone expresamente la Ley 29/1998, de 13 de julio ( RCL 1998, 1741 ) , reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa al declarar en su artículo 65.1 que "En el acto de la vista o en el escrito de conclusiones no podrán plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en los escritos de demanda y contestación", por lo que, en mayor medida, cuando las actuaciones ya se encuentran finalizadas y pendientes de señalamiento para votación y fallo e, incluso, ya señaladas.

Consecuentemente, la Sala no puede pronunciarse sobre los motivos de nulidad "extemporáneamente" ejercitados, al constituir, estrictamente, cuestiones nuevas no susceptibles de ser examinadas en el presente recurso.

Además de lo expuesto, abordar lo que se pide podría interferir las consecuencias fiscales derivadas de la ejecución de las resoluciones del Tribunal Supremo que se citan>>.

Como bien puede observarse con la lectura de lo precedentemente transcrito, la Sala de la Audiencia Nacional no se pronuncia sobre las pretensiones formuladas en lo que se refiere al fondo o conformidad de las mismas con el ordenamiento, limitándose a rechazarlas por cuestiones procesales, concretamente, por la extemporaneidad en su formulación.

Con anterioridad a dictarse la sentencia de mención, conforme así se recoge en los antecedentes de hecho quinto y sexto de la resolución administrativa impugnada, la recurrente había presentado dos escritos instando la revisión y el ajuste de la liquidación de 2001, con resultado negativo.

Así, puede leerse en los indicados antecedentes de hecho lo siguiente:

<<QUINTO.- Con fecha 11 de enero de 2010, tuvo entrada en el Registro general de documentos de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes nº de registro RGE/00061570/2010), escrito por el que la entidad REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROLÍFEROS, S.A. solicitaba lo siguiente:

«- Se inicie un procedimiento especial de revisión de los previstos en los artículo 216 y siguientes de la

Ley General Tributaria , de la liquidación administrativa girada por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995 con fecha 9 de diciembre de 2009. Dicho procedimiento bien podría ser el de rectificación de errores contenidos en el artículo 220 de la LGT . Como consecuencia de lo anterior se debería dictar una nueva liquidación que reconociera un ajuste negativo de 409.341,51 euros en la base imponible del impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1995, como recuperación de ajustes positivos por el código 840".

- Se inicien los correspondientes procedimientos especiales de revisión de los previstos en los artículos 216 y siguientes de la Ley General Tributaria , de las liquidaciones administrativas girada por el impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1994, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 y 2001. Dichos procedimiento bien podrían ser el de rectificación de errores contemplado en el artículo 220 de la LGT Como consecuencia de lo anterior se deberían dictar nuevas liquidaciones que reconocieran los siguientes ajustes negativos en la base imponible: -49.322,02 euros (1994); -84.724,86 euros (1996); 399.170, 40 euros (1997); 425.947,77 euros (1998), -556.079,59 euros (1999); -510.477,05 euros (2000) y -1.464.356,94 euros (2001). Todo ello en concepto de recuperación de ajustes positivos por el "código 840" y por "pagos compensatorios de CLH". »

Con fecha 8 de febrero de 2010, el Jefe de la Oficina Técnica dictó acuerdo declarando, a la vista de la situación procesal de las liquidaciones afectadas por tal solicitud, que no procedía iniciar un procedimiento de revisión de las liquidaciones efectuadas a la entidad por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1994 a 2001.

El obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa, que culminó por resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2012, en la que inadmite la reclamación, acordando la retroacción de actuaciones, para que se dé a cada procedimiento especial de revisión solicitado el curso que en cada caso proceda.

SEXTO.- El 17/09/2010 REPSOL COMERCIAL DE PRODUCTOS PETROIJFEROS, SA. presentó un escrito dirigido a la Administración Tributaria a los efectos de que se practicaran,- en relación con su declaración por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 1999, 2000 y 2001-, ajustes negativos en la base imponible por importes respectivos de 814.055, 53 euros, 712.000,55 euros y 712.000,84 euros, cantidades que, en esos tres ejercicios, el obligado tributario declaró como ingreso con relación a la suma que CLH le satisfizo a CAMPSARED en 1995 como indemnización para gastos de personal.

El 15/02/2011, la Administración Tributaria dictó acuerdo declarando, a la vista de la situación procesal de las liquidaciones afectadas por tal solicitud, que no procedía iniciar un procedimiento de revisión de las liquidaciones efectuadas a la entidad por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999 a 2001, interponiendo el obligado tributario Reclamación Económico-administrativa, que culminó por Resolución del TEAC de 24/07/20 14, en la que inadmitió la Reclamación, acordando la retroacción de actuaciones, para que se diera a cada procedimiento especial de revisión solicitado el curso que en cada caso procediere>>.

Sin esperar a las resoluciones del TEAC que se mencionan en el antecedente de hecho quinto (resolución de 20/12/2012) y en el antecedente de hecho sexto (resolución de 24/07/2014), concretamente el 7 de noviembre de 2012, la recurrente presenta el escrito de reclamación de responsabilidad patrimonial.

Pues bien, a la vista de los antecedentes citados, necesariamente debemos concluir que además de cobrar todo su sentido la resolución administrativa impugnada cuando, tras hacer mención a la firmeza de las liquidaciones, expresa que la declaración de responsabilidad patrimonial no puede constituir una vía alternativa ni sucesiva de recurso para instar la estimación de pretensiones que fueron ya desestimadas

en vía jurisdiccional, lo mismo procede decir con respecto a la sentencia recurrida que además de referirse a la confirmación por sentencias firmes de las liquidaciones, resalta que durante un tiempo de casi seis años y de forma reiterada se mantiene por los Tribunales de Justicia que la interpretación hecha por la Inspección Tributaria es conforme a derecho y que solo el cambio jurisprudencial operado permite aceptar la postura de la parte actora.

En consecuencia, también el segundo y último motivo deben desestimarse.

#### **QUINTO**

La desestimación del recurso conlleva la imposición de las costas a la parte recurrente ( artículo 139.2 LRJCA ( RCL 1998, 1741 ) ), si bien, en atención a la complejidad del tema de debate, y haciendo uso de la facultad que al Tribunal confiere el apartado 3 del indicado artículo, se fija como cuantía máxima a reclamar por la parte recurrida, por todos los conceptos, la cantidad de 4.000 euros más IVA.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de <<Repsol Comercial de Productos Petrolíferos, S.A.>>, contra la sentencia de fecha 20 de abril de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, en el recurso contencioso administrativo número 291/14 ; con imposición de las costas a la parte recurrente en los términos establecidos en el fundamento de derecho quinto de la presente resolución.

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

Así se acuerda y firma.

Jose Manuel Sieira Miguez Rafael Fernandez Valverde Octavio Juan Herrero Pina Juan Carlos Trillo Alonso Wenceslao Francisco Olea Godoy Ines Huerta Garicano Cesar Tolosa Tribiño Jesus Ernesto Peces Morate Mariano de Oro-Pulido y Lopez **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. **Juan Carlos Trillo Alonso**, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.