



Roj: STS 2655/2014
Id Cendoj: 28079130022014100316
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 2164/2013
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a treinta de Junio de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 2164/13, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 9 de mayo de 2013 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 188/10, relativo a la ejecución de una resolución económico-administrativa sobre una liquidación girada por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000. Ha intervenido como parte recurrida Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A., representada por el procurador don José Manuel Villasante García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, S.A. («BBVA», en lo sucesivo), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 7 de abril de 2010. Esta resolución de revisión declaró que no había lugar a la reclamación 1269-06-50-IE instada por la mencionada entidad frente a la resolución aprobada el 16 de febrero de 2009 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en ejecución del fallo adoptado por el propio Tribunal Central el 26 de junio de 2008, en la reclamación 1269-06, relativa al impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000.

SEGUNDO .- La Administración General del Estado preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 24 de julio de 2013, en el que invocó un único motivo de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

Considera infringidos los artículos 26, 30 y 32 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), el artículo 191.4 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre) [«Reglamento General de Gestión e Inspección», en adelante], y el artículo 68 del Reglamento General de desarrollo de la mencionada Ley en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo) [en lo sucesivo, «Reglamento General de Revisión»].

Estima, en esencia, que la sentencia impugnada ha resuelto acerca de una cuestión que excede claramente del ámbito del incidente de ejecución de resoluciones económico-administrativas, que, en su caso, debió ventilarse mediante otros procedimientos administrativos y jurisdiccionales.

Expone que el tema resuelto en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de junio de 2008 era si la devolución por el impuesto sobre sociedades del año 2000 era una devolución motivada por la mecánica del propio impuesto, sin liquidar por tanto intereses si se hace en plazo, o bien una devolución de ingresos indebidos, que liquida intereses. En la mencionada resolución, el Tribunal Económico-Administrativo Central concluyó que se trataba de la segunda alternativa, siendo pertinentes los intereses, por lo que habiéndose ordenado el pago el 20 de febrero de 2006, que fue efectuado el 3 de marzo siguiente,

era pertinente el abono de intereses hasta dicha fecha. En ejecución de esta resolución, se ordenó, en consecuencia, liquidar intereses entre el 25 de julio de 2001, fecha límite de la autoliquidación, hasta el 3 de marzo de 2006, fecha de la devolución [subraya que no se calculan los intereses hasta el 20 de febrero de 2006, como podía haberse hecho en cumplimiento del artículo 32 de la Ley General Tributaria de 2003, sino hasta el 3 de marzo, día en que efectivamente se realizó el pago].

Frente a esta decisión, enfatiza que BBVA suscitó un incidente de ejecución, que fue desestimado por el Tribunal Central en resolución de 7 de abril de 2010, considerando que procedía pagar intereses hasta la devolución del principal, sin que procediese abonar intereses sobre intereses. Pues bien -sigue relatando-, aplicando el artículo 32.2 de la Ley General Tributaria y con cita de determina jurisprudencia, que la Administración considera no aplicable al caso, resuelve más allá de lo que es propio de un incidente de ejecución.

Razona que el Tribunal Económico-Administrativo Central no examinó si era procedente el abono de intereses sobre intereses o el abono de intereses con posterioridad a la devolución efectuada el día 3 de marzo de 2006, sino únicamente el pago de intereses junto con el principal, ya satisfecho, resolviendo que era pertinente tal pago de intereses dada la naturaleza de la devolución, que era de ingresos indebidos. En consecuencia -razona-, en la ejecución era pertinente el abono de intereses hasta la fecha de ordenación de la devolución, que tuvo lugar el 20 de febrero de 2006, pese a lo que el propio órgano administrativo los liquidó hasta el 3 de marzo, fecha del pago efectivo.

Insiste en que la ejecución cumplió con el artículo 32.2 de la Ley General Tributaria y lo resuelto por el Tribunal Central, al ordenar el pago de intereses hasta la fecha en que se resolvió devolver. Siendo así, BBVA planteó una cuestión ajena al incidente de ejecución de la resolución del Tribunal Central de 26 de junio de 2008, por lo que, al contestar la demanda, sostuvo que lo realmente pretendido por la entidad demandante era extraño a la obligación tributaria de devolución de ingresos, cual era si la dilación del Estado en realizar un pago que ya ha sido acordado con cargo al tesoro genera o no intereses de naturaleza tributaria. En su opinión, se trata de una cuestión diferente que, en su caso, tiene que ventilarse en un procedimiento diferente.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, desestime el recurso contencioso- administrativo.

TERCERO.- BBVA se opuso al recurso en escrito registrado el 13 de marzo de 2014, en el que interesó su inadmisión parcial y, en lo demás, su desestimación.

Considera que en el escrito de preparación del recurso no se anunció la infracción del artículo 191.4 del Reglamento General de Gestión e Inspección, ni la del artículo 68 del Reglamento General de Revisión, por lo que, en relación con los mismos, el recurso debe ser inadmitido.

En cuanto al fondo, razona que la Administración recurrente en ningún momento concreta en qué manera han podido quedar infringidos los preceptos que invoca en el único motivo de casación.

Conviene con la Administración recurrente que, en cuanto se refiere a los intereses del principal, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central fue ejecutada en sus propios términos, pero subraya que la cuestión discutida no es esa, sino la necesidad de que el importe acordado, que tenía que haber sido efectivamente devuelto el 3 de marzo de 2006, y que no lo fue hasta el día 18 de marzo de 2009, devengue a su vez intereses de demora por este tiempo. Recuerda que los argumentos que esgrimió en la demanda para concluir en sentido afirmativo fueron acogidos en la sentencia ahora recurrida, señalando que la Audiencia Nacional, además del artículo 32.2 de la Ley General Tributaria de 2003, aplica el artículo 30 de la misma Ley, donde se establece la obligación de satisfacer intereses de demora, así como el artículo 58, que literalmente dispone que el interés de demora integra la deuda tributaria.

Sentado lo anterior, razona que la Administración no aporta en casación ningún argumento nuevo para acreditar que la decisión de resolver sobre esos intereses exceda del ámbito propio de la ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, cuestión ya suscitada en la instancia y que obtuvo oportuna respuesta en el fundamento jurídico tercero de la sentencia discutida. Considera que la decisión de la Audiencia Nacional no sólo no vulnera el artículo 68 del Reglamento General de Revisión, sino que lo aplica en sus estrictos términos, pues la cuestión de los intereses forma parte de la ejecución. Con independencia de lo anterior, señala que el Tribunal Económico-Administrativo Central admitió y tramitó el incidente, por lo que mal puede sostenerse que el tema suscitado vaya más allá del ámbito propio de la ejecución de la anterior resolución de 26 de junio de 2008.

CUARTO . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 14 de marzo de 2014, fijándose al efecto el día 25 de junio del mismo año, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- El 2 de diciembre de 2005 la Inspección de los Tributos incoó a BBVA tres actas de disconformidad por el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1998 a 2000. El acta de este último ejercicio arrojó una cantidad a devolver de 101.821.916,18 euros, como consecuencia de la modificación de la imputación temporal de ciertas partidas de la base imponible en los tres ejercicios.

La expresada cantidad fue devuelta el 3 de marzo de 2006, sin abonar intereses de demora. BBVA reclamó este particular, obteniendo la razón del Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 26 de junio de 2008, que reconoció a la entidad reclamante el derecho a percibir los intereses de demora devengados por esa cantidad reconocida a devolver desde el 25 de julio de 2001, último día del plazo para presentar la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2000.

En ejecución de la mencionada resolución, se dictó un acto reconociendo el derecho de BBVA a percibir los intereses de aquella suma, computados desde la mencionada fecha (25 de julio de 2001) hasta el 3 de marzo de 2006, día en que, efectivamente, ese principal fue devuelto, resultando como consecuencia de aplicar el tipo de interés de demora vigente en cada periodo una cantidad de 24.798.686,98 euros. Este último montante, correspondiente a los intereses de demora reconocidos, fue satisfecho el 18 de marzo de 2009.

BBVA instó un incidente de ejecución de la resolución de 26 de junio de 2008, considerando que tenía derecho al abono de intereses por esos 24.798.686,98 euros, devengados durante el tiempo que medió entre la fecha en que esa suma debió ser satisfecha (3 de marzo de 2006) y aquella en la que efectivamente fue abonada por la Administración (18 de marzo de 2009).

En la resolución que ha dado lugar al proceso contencioso-administrativo en que ha sido dictada la sentencia objeto de este recurso de casación, adoptada el 7 de abril de 2010, el Tribunal Económico-Administrativo Central considera que lo que reclama BBVA «no tiene el carácter de obligación de índole tributaria, ya que ésta se cumplió cuando se reconocieron y liquidaron intereses de demora a favor de la reclamante en cumplimiento [del] fallo y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32, apartados 1 y 2, [de la Ley General Tributaria de 2003]. La reparación plena que ahora se pide, del perjuicio que se entiende producido, no es otra cosa sino el reconocimiento y pago de intereses sobre intereses, [por lo que] al no existir norma alguna de naturaleza tributaria en que pudiera basarse su reconocimiento, este Tribunal, dentro de su competencia, no puede sino desestimarla» (FJ 4º).

En la sentencia objeto de este recurso de casación, la Sala de instancia, después de rechazar una causa de inadmisibilidad esgrimida por la Administración por considerar la pretensión de BBVA una cuestión nueva, pues fue el objeto de debate ante el Tribunal Central (FJ 3º), da la razón a la entidad recurrente porque los intereses de demora forman parte de la deuda tributaria y, siendo así, con arreglo al artículo 32.2 de la Ley General Tributaria de 2003, se debe concluir en el caso enjuiciado que la devolución se ordenó el 18 de marzo de 2009, cuando se realizó la transferencia por la Agencia Tributaria a favor de la entidad recurrente, dando cumplimiento a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de junio de 2008. La sentencia trae a colación el artículo 30 de la misma Ley y los artículos 66.5 y 58 del Reglamento General de Revisión de 2005 (FJ 5º). Aplica también (FJ 6º) la jurisprudencia del Tribunal Supremo [sentencia de 18 de junio de 2009 (casación 4124/03)] y la doctrina del Tribunal Constitucional (STC 69/1996).

La Administración General del Estado se alza en casación esgrimiendo un único motivo, en el que, denunciando la infracción de los artículos 26, 30 y 32 de la Ley General Tributaria de 2003, 191.4 del Reglamento General de Gestión e Inspección de 2007 y 68 del Reglamento General de Revisión de 2005, considera que la Audiencia Nacional ha resuelto una cuestión que excede claramente del ámbito del incidente de ejecución, debiendo plantearse la cuestión de los intereses de intereses en un procedimiento económico-administrativo autónomo.

SEGUNDO .- Antes de nada, hemos de dar respuesta a la causa de inadmisión "parcial" del recurso de casación hecha valer por BBVA debido a que la Administración recurrente no anunció en el escrito de preparación la infracción de los artículos 191.4 del Reglamento General de Gestión e Inspección de 2007 y 68 del Reglamento General de Revisión de 2005.

Hemos de hacerlo en sentido desestimatorio, pues el motivo aparece claramente expuesto en el escrito de preparación con la invocación de los preceptos pertinentes de la Ley General Tributaria de 2003. Ciertamente en dicho documento no se dejó constancia de la infracción de los preceptos reglamentarios que, después, se añadieron en el de interposición, pero quedaron plasmadas la queja y su razón mediante la invocación de las pertinentes normas de la Ley, que aquellos preceptos reglamentarios desarrollan y complementan, como no podría ser de otra forma, por lo que la infracción de aquellas primeras acarrearía, como ineluctable consecuencia, la de estos últimos.

TERCERO .- Insiste la Administración en considerar que el tema suscitado en la demanda por BBVA excedía del ámbito de la ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de junio de 2008, cuestión a la que la Sala de instancia da cumplida respuesta en el tercer fundamento jurídico de su sentencia razonando que el propio Tribunal Central consideró que el debate atañía a la ejecución de la mencionada resolución, si bien resolvió en cuanto al fondo en sentido contrario a los intereses de BBVA, afirmando que no existe norma tributaria en que pudiera basarse el reconocimiento del derecho al abono de intereses sobre los intereses de demora reconocidos y satisfechos.

Bastaría la anterior apreciación para desestimar el recurso de casación, pues la propia Administración recurrente, actuando a través de su órgano central de revisión económico-administrativa, no apreció tal "inadecuación del procedimiento", resolviendo en cuanto al fondo mediante la afirmación de que ninguna norma tributaria avalaba la pretensión de BBVA.

Pero además, se ha de tener en cuenta que la Audiencia Nacional, corrigiendo al Tribunal Económico-Administrativo Central, afirma que sí existe la previsión de la legislación tributaria que la resolución ante ella impugnada echaba en falta, pues no se trata de determinar los intereses de los intereses sino el *dies ad quem* para el cómputo del plazo de los intereses que debieron acompañar a la devolución de ingresos indebidos. Esa norma es, para la Sala de instancia, el artículo 32.2 de la Ley General Tributaria de 2003, conforme al que los intereses de demora se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta aquella en que se ordene el pago de la devolución. Ocurre, sin embargo, que los jueces *a quo*, a diferencia del Tribunal Central, estiman que esa orden de pago de los intereses de demora no se produjo el 3 de marzo de 2006, sino el 18 de marzo de 2009, en que efectivamente la suma fue transferida a BBVA. Y frente a esta conclusión nada hay en el recurso de casación que la desdiga, insistiendo el defensor de la Administración en que tal decisión excede del ámbito propio de la ejecución de la resolución de 26 de junio de 2008, cuando ni siquiera el Tribunal Económico-Administrativo Central lo estimó así.

No se ha producido, por tanto, la infracción de ninguno de los preceptos que se invocan en el recurso, pues, limitándose tales preceptos a establecer que constituye una obligación de contenido económico impuesta por la legislación tributaria a la Administración la de pagar intereses de demora (artículo 30.1 de la Ley General Tributaria de 2003), calculados conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la misma Ley, obligación que alcanza a los supuesto de devolución de ingresos indebidos [artículos 32.2 de la Ley y 191.4.a) del Reglamento General de Gestión e Inspección de 2007], el pronunciamiento de la Audiencia Nacional no hace otra cosa que aplicarlos, sin que, por lo demás, desconozca el artículo 68 del Reglamento de Revisión de 2005, por la sencilla razón de que la cuestión suscitada no iba, por lo dicho, más allá del ámbito estricto de la ejecución de la resolución de 26 de junio de 2008, como reconoció el propio Tribunal Económico-Administrativo Central.

En suma, como la Administración tributaria no abonó el 3 de marzo de 2006 los intereses de demora junto con el principal reconocido a devolver, obligando a BBVA a reclamar su abono, que vio reconocida su pretensión por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 26 de junio de 2008, no se estaría cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 32.2 de la Ley General Tributaria, ni se ejecutaría dicha resolución económico-administrativa en sus propios términos, como exige el artículo 66.1 del Reglamento General de Revisión, si el devengo de intereses de demora deja de producirse sin haberse abonado el montante total de la devolución que era procedente en derecho (principal más intereses de demora). Lógico resulta que los intereses de demora se dejen de devengar respecto de la parte de la devolución que fue abonada el 3 de marzo de 2006 (principal), pero igualmente lo es que no se detenga desde entonces respecto de la parte de la devolución todavía no satisfecha (intereses de demora) hasta el preciso momento en que, finalmente, se ordenó su pago el 18 de marzo de 2009.

No podemos pasar por alto que el propio Tribunal Constitucional mostró su escepticismo frente al diferente tratamiento que el legislador brindó al pago de los intereses moratorios, en función de cual fuera la posición acreedora o deudora de la Administración, en el artículo 24 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE de 27 de noviembre), y su equivalente, el derogado artículo 45 de la Ley

homónima 11/1977, de 4 de enero (BOE de 8 de enero) [SSTC 69/1996 , FJ 6º; 110/1996 , FJ 3º; 113/1996 , FJ 3º; 23/1997 , FJ 5º; 81/2003 , FJ 5º; 157/2005, FJ 3º; y 209/2009 , FFJJ 3º y 4º, entre otras], consagrando el principio de *restitutio in integrum*. Difícilmente la pretensión formulada por el representante de la Administración daría plena satisfacción al resarcimiento completo e íntegro de la entidad financiera, debido al injustificado tiempo que medió entre el acuerdo de devolución y la efectiva entrega de los intereses de demora de los que era acreedora.

Las reflexiones que preceden conducen a la desestimación de este recurso de casación.

Esta Sala es consciente de que en sentencia de 7 de junio de 2013 (casación 139/12) hemos resuelto un asunto parecido en el que aparentemente se llega a una solución distinta a la aquí adoptada. Pero no es así. Entonces decidimos que, en efecto, se interesaba ir más allá de lo que demandaba la ejecución de una sentencia, en la medida en que se pretendía algo que no había sido oportunamente pedido: el pago de intereses sobre los intereses de demora devengados (FFJJ 4º y 5º). Por el contrario, como se ha indicado, en el actual caso, que se refiere a la ejecución de una resolución económico-administrativa, el propio Tribunal Central admitió a trámite el incidente de ejecución, resolviéndolo en cuanto al fondo por considerar que la cuestión que suscitaba BBVA afectaba a la efectiva realización de su pronunciamiento. Es verdad que, en el último párrafo del cuarto fundamento de dicha sentencia, se afirma que, «[c]omo se desprende del estudio del escaso sector de la doctrina que se ha ocupado del anatocismo en los intereses de demora tributarios, al no existir norma legal alguna que permita una obligación accesorias (intereses anatocistas) sobre la propia obligación accesorias de intereses de demora, ha de rechazarse el anatocismo de intereses tributarios en todas sus manifestaciones». Ahora bien, esta afirmación, que no deja de ser un *obiter dictum* contenido en un pronunciamiento aislado, no puede vincularnos si se tienen en cuenta los tajantes términos del artículo 32.2 de la Ley General Tributaria de 2003 y, singularmente, si se repara en que el artículo 24 de la Ley General Presupuestaria de 2003 al regular los intereses a cargo de la Hacienda Pública dispone que en materia tributaria se aplica lo dispuesto en su legislación específica.

En cualquier caso, nuestra sentencia de 18 de junio de 2009 (casación 4124/03 , FFJJ 4º y 5º), abunda en la solución que adoptamos en esta sentencia.

CUARTO.- En aplicación del artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción , procede imponer las costas a la Administración recurrente, si bien, haciendo uso de la facultad que nos otorga el apartado 3 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación 2164/13, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 9 de mayo de 2013 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 188/10 , que confirmamos, imponiendo las costas a la Administración recurrente, con el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.