

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ060566

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 5 de noviembre de 2015

Vocalía 2.<sup>a</sup>

R.G. 710/2013

**SUMARIO:**

**Deuda tributaria. Interés de demora. Procedencia. Reintegro de devoluciones obtenidas como consecuencia de regularización con liquidación «a devolver».** *Procedencia de exigir intereses sobre las cantidades devueltas en su día.* El sujeto pasivo al que se le estima la reclamación debe ingresar lo que en su día le fue devuelto. Debe pagar intereses por el tiempo que tuvo en su poder el importe de la referida devolución, no porque haya incurrido en mora, sino por el carácter «financiero» o «retributivo» de los mismos que ha permitido a una de las partes de la relación jurídico tributaria disfrutar una rentabilidad que, en puridad, no le correspondía. La base de cálculo de estos intereses será el importe total que le fue reintegrado: la cuota diferencial más intereses sin que por ello se considere que concurre anatocismo, desde la fecha en la que se percibió hasta el día en que se cumplió el plazo de dos meses desde que tuvo entrada la sentencia del Tribunal Supremo para su ejecución. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 103 y 109.

Ley 58/2003 (LGT), art. 26.

En la Villa de Madrid, a fecha 5 de noviembre de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto la reclamación económico-administrativa interpuesta por la entidad **Bxx, S.A.**, con CIF: ....., y en su nombre y representación D. Javier ....., con NIF: .... y domicilio a efectos de notificaciones en ....., contra el Acuerdo de ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional de 09-10-2008 confirmada por la del Tribunal Supremo de 02-04-2012, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes con fecha 16-01-2013.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

Con fecha 23-11-2001 dictó la Inspección un acto administrativo de liquidación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1996 del que resultó un importe a devolver de 164.464.492,00 ptas. Dicha devolución fue efectivamente realizada constando como fecha de ordenación del pago el 11-03-2002.

La devolución reconocida en el Acuerdo dictado tenía la siguiente procedencia:

1. Con fecha 24-09-1999 se dictó un acto administrativo de liquidación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1995 derivado del acta de disconformidad nº .....incoada a la entidad. En la regularización practicada se consideró que la entidad transparente **SOCIEDAD PPE CM, S.A.** no formaba parte del Grupo consolidado y, en consecuencia, se excluyó del mismo.

La sociedad excluida había declarado una base imponible negativa en el ejercicio 1995. Dicha regularización fue confirmada por sentencia de la Audiencia Nacional de 18-03-2004 y posteriormente por el Tribunal Supremo en sentencia de 10-02-2010 (rec. nº ../2004).

2. Con fecha 16-07-2001 se incoaron a la entidad dos actas en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1996, una en conformidad (nº .....) y otra en disconformidad (nº .....). En ambas propuestas se consideraba que la entidad **SOCIEDAD PPE CM, S.A.** formaba parte del Grupo consolidado en el ejercicio 1996. La diferencia entre ambas propuestas, en lo que a la citada entidad dominada se referiría, era la siguiente:

- En el acta de conformidad se consideró que la entidad transparente había formado parte del Grupo consolidado en 1995 y, como consecuencia de lo anterior, en el ejercicio 1996 no existían bases imponibles negativas de dicha entidad pendientes de compensar puesto que ya fueron compensadas con otras positivas de entidades integrantes del Grupo consolidado en 1995. El resultado del acta de conformidad fue una deuda tributaria por importe de 5.444.973.614 ptas, de las que 4.297.578.914 ptas correspondían a cuota y 1.147.394.700 ptas a intereses de demora.

- En el acta de disconformidad se consideró, consecuentemente con lo regularizado en relación con el ejercicio 1995, que la sociedad transparente no había formado parte del Grupo consolidado en dicho período y, por tanto, en el ejercicio 1996 (cuando entró a formar parte del Grupo consolidado) existían bases imponibles negativas pendientes de compensar de ejercicios anteriores.

En la propuesta se compensaron dichas bases imponibles negativas y ello originó para el Grupo un importe a ingresar menor que el resultante del acta de conformidad y, en consecuencia, una devolución. En el Acuerdo de liquidación se confirmó dicha regularización y se efectuó la siguiente liquidación:

*“Total devolución.....: 162.582.544 ptas  
Intereses de demora a su favor.....: 1.881.948 ptas  
- Total devolución.....: 164.464.492 ptas.”*

### **Segundo.**

Contra el Acuerdo de 23-11-2001 presentó el obligado tributario reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central que dictó resolución el 04-03-2005 (RG 7612/01) desestimando la reclamación presentada.

### **Tercero.**

Disconforme el interesado con la resolución del TEAC interpuso contra la misma recurso (nº .../2005) ante la Audiencia Nacional que dictó sentencia con fecha 09-10-2008 en la que falló:

*“Que estimando el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador D. ...., en nombre y representación de la entidad Cxxx, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de marzo de 2005, desestimatoria de la reclamación interpuesta en única instancia contra la liquidación practicada por el Inspector Jefe de la Oficina Técnica de la ONI de 23 de noviembre de 2001, por razón del Impuesto sobre Sociedades, declaración consolidada correspondiente al ejercicio 1996, debemos declarar y declaramos la nulidad de la mencionada resolución, por ser disconforme con el ordenamiento jurídico...”*

Tal y como señala la propia sentencia, la entidad en el escrito de demanda planteó la prescripción del derecho a practicar la liquidación recurrida correspondiente al ejercicio 1996 por excesivo plazo de duración del procedimiento inspector.

La Audiencia Nacional en su sentencia relativa al ejercicio 1996 consideró correcta la argumentación de la entidad y estimó la demanda considerando prescrito el derecho de la Administración a practicar la liquidación recurrida efectuada en el Acuerdo de 23-11-2001.

### **Cuarto.**

La sentencia de la Audiencia Nacional fue recurrida por la Administración General del Estado, en casación, ante el Tribunal Supremo, que dictó sentencia con fecha 02-04-2012 (rec. nº .../2008) desestimando el recurso interpuesto.

La sentencia del Tribunal Supremo fue remitida a la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes para su ejecución el 19-06-2012.

### **Quinto.**

Con fecha 16-01-2013, notificado al interesado el 17-01-2013, dictó la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes Acuerdo de ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional de 09-10-2008 confirmada por la del Tribunal Supremo de 02-04-2012, disponiendo lo siguiente:

*“**Primero.-** Se anula la liquidación efectuada el 23 de noviembre de 2001 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1996 con un resultado de 164.464.492 pesetas (988.451,50 euros) a devolver.*

***Segundo.-** Al haberse efectuado la devolución resultante de la liquidación que se anula procede la restitución del importe devuelto junto con los intereses de demora generados conforme al artículo 26 de la Ley 58/2003, General Tributaria, según el siguiente detalle:*

*Importa la presente ejecución **UN MILLÓN QUINIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y UN EUROS Y SETENTA Y UN CÉNTIMO DE EURO (1.547.991,71) a ingresar.”***

**Sexto.**

Disconforme el interesado con el anterior Acuerdo, interpuso con fecha 15-02-2013 la reclamación económico administrativa nº 710/13 que aquí nos ocupa, solicitando la anulación del mismo formulando las siguientes alegaciones:

**Primera.-** Nulidad del Acuerdo de ejecución dictado en tanto, al limitarse éste a anular la liquidación inspectora relativa al ejercicio 2006 (declarado prescrito) quedan anulados ajustes negativos practicados fruto de reversión de ajustes positivos efectuados por la Inspección en ejercicios anteriores, ajustes estos últimos que han sido confirmados por sentencia judicial (SAN de 09-10-2008). En concreto señala el contribuyente que: *“...el Acuerdo de liquidación contra el que aquí se recurre no podía anular los ajustes negativos provenientes de SOCIEDAD PPE CM, S.A. (...) ni los practicados en relación a CFCM SA, motivo por el cual debe procederse a declarar la nulidad del acto administrativo impugnado”.* Habiendo señalado anteriormente que: *“Dado que los ajustes practicados en los ejercicios 1992 a 1995 provenientes de ambas sociedades han sido confirmados mediante sentencias firmes, los practicados en 1996 que tienen su causa en aquéllos han pasado a formar parte*

**Segunda.-** Subsidiariamente, *“...en el supuesto de que se considerase -a nuestro juicio improcedentemente- que el acto de ejecución que es objeto de recurso debe proceder a la reversión de los ajustes practicados en relación con SOCIEDAD PPE CM, S.A. y CFCM, (...) debería igualmente declararse que la Delegación Central de Grandes Contribuyentes quedaba obligada a iniciar un procedimiento de ingresos indebidos.”*

**Tercera.-** Nulidad del Acuerdo de ejecución al no haber eliminado los ajustes positivos practicados por la Inspección en relación con la entidad IBx, SA., por no admitir la dotación a la provisión de cartera al considerar no acreditada la depreciación de la misma y por considerar como ingreso del ejercicio la condenación de una deuda.

**Cuarta.-** Improcedencia de la ejecución practicada por la Oficina Técnica por vulnerar el principio de la reformatio in peius: *“...en el caso que nos ocupa, no puede [la Inspección] anular, ni tan siquiera reducir, el importe de la devolución ya acordada. (...) “...es la administración la que, a través de los ajustes positivos practicados en ejercicios anteriores, por un lado, y la anulación de los correlativos ajustes negativos en el ejercicio 1996, por otro, está obteniendo dos ingresos por el mismo concepto.”*

**Quinta.-** Subsidiariamente, incorrecta liquidación de los intereses de demora por aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en casos de estimación parcial de un recurso o una reclamación previos.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

Por resultar cuestión procedimental debe examinarse con carácter previo si la reclamación económico-administrativa planteada por el interesado reúne o no los requisitos establecidos en orden a su admisión a trámite por este Tribunal.

A estos efectos se ha de tener en cuenta el artículo 103 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa al establecer en relación con la ejecución de sentencias que:

*“La potestad de hacer ejecutar las sentencias y demás resoluciones judiciales corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales de este orden y su ejercicio compete al que haya conocido del asunto en primera o única instancia.”*

Añadiendo el artículo 109.1 del mismo Texto Legal que:

*“La Administración Pública, las demás partes procesales y las personas afectadas por el fallo, mientras no conste la total ejecución de la sentencia, podrán promover incidente para decidir, sin contrariar el contenido del fallo, cuantas cuestiones se planteen en la ejecución.”*

En consecuencia con lo expuesto resulta clara la incompetencia de este TEAC para conocer la reclamación interpuesta en lo que a las cuatro primeras cuestiones se refiere, debiendo acudir el interesado al órgano correspondiente de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Así se le advirtió en el acto impugnado, al indicarle:

*“El presente acuerdo se dicta para ejecutar la sentencia de la Audiencia Nacional confirmada por la del Tribunal Supremo a que se refiere el encabezamiento. Contra el mismo, podrá plantearse incidente de ejecución,*

de acuerdo con lo previsto en el artículo 109 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (BOE de 14 de julio de 1998), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.”

Habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal en resolución RG 4609/95-IE.

### **Segundo.**

Se refiere la quinta alegación planteada por el interesado a la incorrecta liquidación de los intereses de demora practicada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en el Acuerdo de ejecución dictado, manifestando al respecto lo siguiente:

*“Entiende el Alto Tribunal que, en los supuestos de estimación parcial en los que la ejecución necesariamente implica la anulación de la liquidación inicialmente practicada por la Administración (recurrida por el contribuyente) y la práctica de una nueva liquidación en sustitución de aquella en la que se corrijan los defectos apreciados, es necesario limitar el cómputo de los intereses generados como consecuencia de los recursos interpuestos para obtener la nulidad de una liquidación contraria al ordenamiento jurídico desde su nacimiento. Por ello, en dichos supuestos, en los que se da la oportunidad a la Administración de corregir el error cometido mediante la práctica de una nueva liquidación, tanto si es de aplicación *ratione temporis* la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, como si lo es la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha de fijarse como día final de cómputo de los intereses de demora liquidados al contribuyente por el retraso en el pago de la deuda tributaria la fecha en la que la Administración dictó la liquidación posteriormente anulada como consecuencia del pronunciamiento parcialmente estimatorio.*

*La doctrina expuesta resulta plenamente trasladable al caso que nos ocupa, por cuanto habiendo tenido lugar una estimación de las pretensiones de esta parte en la vía contencioso administrativa mediante Sentencia de la Audiencia Nacional confirmada por el Tribunal Supremo, fundamentada en la actuación contraria a Derecho de la Administración, no podrían exigirse intereses de demora como consecuencia de la anulación de la devolución efectuada en su día, puesto que ha sido la propia Administración, con su proceder antijurídico, quien ha provocado la "mora" que pretende cubrirse con la exigencia de los intereses cuestionados.”*

Pues bien, a efectos de determinar la competencia de este Tribunal para atender la presente cuestión es preciso traer a colación en primer lugar la resolución de este TEAC de 02-04-2014 (RG 43/13) en la que se dispuso lo siguiente:

*“Ha de advertirse con carácter previo de una cuestión de índole procedimental en relación con la competencia de este Tribunal Económico Administrativo para resolverla, toda vez que el órgano ejecutante le advierte como pie de recurso de la vía del art. 109 LJCA y la interesada manifiesta su propósito de interponer incidente de ejecución ante el Tribunal Supremo.*

*Al respecto ha de manifestarse que, cuando el interesado plantea una cuestión nueva, ajena al fondo del asunto ventilado en la jurisdicción contenciosa, esta sí puede ser objeto de impugnación autónoma. Los artículos 103 y 109 de la Ley 29/1998 consagran la denominada garantía del agotamiento del procedimiento incidental de ejecución, de tal manera, que en el marco de la eficacia real de las resoluciones judiciales firmes, partiendo de que es una función netamente jurisdiccional el determinar el sentido y alcance del fallo (artículo 117.3 de la Constitución y artículo 103.1 de la Ley 29/1998), no puede obligarse a los interesados el asumir la carga de nuevos procesos para ver cumplida una resolución judicial. Esto, como indica la Sentencia del Tribunal Constitucional de 28 de octubre, nº 167/1987, es lo esencial en el procedimiento incidental de ejecución.*

*En el incidente de ejecución judicial no puedan resolverse cuestiones que no hayan sido abordadas ni decididas en el fallo, o que no guarde con éste una directa e inmediata relación de causalidad, pues de otro modo “no solo se vulnerarían las normas legales que regulan la ejecución, sino que podría resultar menoscabado, asimismo, el derecho a la tutela judicial efectiva de las otras partes procesales o de terceros” (cit. FD 2º Sentencia del Tribunal Constitucional 167/1987, de 28 de octubre). Así, el Art. 87.1 c) de la Ley 29/1998 establece que los autos recaídos en ejecución de sentencia que resuelvan cuestiones no decididas o que contradigan los términos del fallo que se ejecuta son susceptibles de recurso de casación.*

*Es importante hacer hincapié en la distinción relevante, según que se trate de actos de ejecución de resoluciones económico-administrativas dictados por la Administración tributaria o de actos de ejecución de resoluciones judiciales. Contra estos últimos sólo cabe interponer incidente judicial (artículo 109.1 de la Ley 29/1998), salvo que el interesado plantee “cuestiones nuevas” que no fueran objeto de la contienda judicial ni decididas en el fallo, en cuyo caso podrá acudir a la vía económico administrativa.*

*Resulta ilustrativa al respecto la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de noviembre de 2009, que con notable precisión y claridad aborda un supuesto en que, tras una resolución del TEAC parcialmente estimatoria y una posterior sentencia de la AN, en el recurso contencioso interpuesto contra aquella, asimismo parcialmente*

*estimatoria, el acto de ejecución anula la liquidación originaria y gira otra, calculando los intereses de demora correspondientes a la nueva liquidación, con la magnitud de base de cálculo de la nueva cuota. Interpuestas por la parte actora contra dicho acuerdo dos reclamaciones económico-administrativas (una contra la cuota y otra contra los intereses de demora ex art. 26.5 de la Ley 58/2003). La resolución del TEAC resolvió acumuladamente ambos expedientes, declarando inadmisibile la primera reclamación, al considerarse incompetente para resolverla, y desestimando la segunda. Pues bien, la Audiencia Nacional desestima el recurso contra el primer pronunciamiento, ratificando la declaración de inadmisibilidad y estima en parte el relativo a los intereses de demora, en cuanto al particular relativo a la fecha tope de los mismos.”*

A las mismas conclusiones había llegado este Tribunal Central en resoluciones tales como la de 31-01-2013 (RG 5080/12) y 06-02-2014 (RG 4544/02-51-IE).

Aplicando lo expuesto al caso que nos ocupa, el Acuerdo impugnado manifiesta dictarse en ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional de 09-10-2008 confirmada por la del Tribunal Supremo de 02-04-2012 conteniendo el citado Acuerdo la liquidación de los nuevos intereses de demora, si bien, no habiendo sido suscitada en el seno del proceso judicial la cuestión relativa a estos intereses de demora será competente este Tribunal Económico Administrativo Central para resolver la misma.

### **Tercero.**

Centrada así la cuestión a tratar, en relación a la normativa aplicable, se advierte en primer término que resulta aplicable la nueva legislación (Ley 58/2003), al haberse dictado la liquidación ahora cuestionada una vez ya en vigor la referida nueva Ley General Tributaria.

En este sentido se ha pronunciado este TEAC, en Pleno de 28-10-2013 (RG 2452/11), siguiendo el criterio del Tribunal Supremo contenido en sentencias tales como la de 30-10-1997 (rec. de casación en interés de ley nº. 3850/1995) en la que podemos leer:

*“Por último, la Sala considera que no existiendo ninguna norma que regule las situaciones intertemporales, relativas a la liquidación de los intereses de demora, se aplicará el nuevo régimen establecido en la Ley 25/1995, de 20 de julio, en todos los actos administrativos de liquidación posteriores a su vigencia, aunque el periodo de liquidación comprenda tiempo anterior a la misma.”*

Sentado lo anterior, pasaremos a continuación a analizar la liquidación de los intereses de demora practicada por la Administración para lo que procederemos en primer lugar a exponer los hechos acaecidos en el presente caso:

Con fecha 23-11-2001 dictó la Inspección un acto administrativo de liquidación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1996 del que resultó un importe a devolver de 164.464.492,00 ptas. Dicha devolución fue efectivamente realizada constando como fecha de ordenación del pago el 11-03-2002.

Contra el anterior Acuerdo presentó el obligado tributario reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central, que dictó resolución el 04-03-2005 (RG 7612/01) desestimando la reclamación presentada.

Disconforme el interesado con la resolución del TEAC interpuso contra la misma recurso (nº 251/2005) ante la Audiencia Nacional que dictó sentencia estimatoria con fecha 09-10-2008 considerando prescrito el derecho de la Administración a practicar la liquidación recurrida efectuada en el Acuerdo de 23-11-2001.

La sentencia de la Audiencia Nacional fue recurrida por la Administración General del Estado, en casación, ante el Tribunal Supremo, que dictó sentencia con fecha 02-04-2012 (rec. nº 6089/2008) desestimando el recurso interpuesto.

La sentencia del Tribunal Supremo fue remitida a la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes para su ejecución el 19-06-2012.

Con fecha 16-01-2013, notificado al interesado el 17-01-2013, dictó la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes Acuerdo de ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional anulando la liquidación practicada el 23-11-2001 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1996 con un resultado de 164.464.492 pesetas (988.451,50 €) a devolver, procediendo a la restitución del importe devuelto junto con los intereses de demora generados conforme al artículo 26 de la LGT.

Así las cosas, pasaremos a continuación a exponer el importe de los intereses de demora exigidos por la Administración en el Acuerdo de ejecución dictado:

### CÁLCULO DE INTERESES

Magnitud a efectos del cálculo: importe de la devolución que ha resultado improcedente: 988.451,50 €.

- Día inicial: 12-03-2002, día siguiente al de la devolución efectuada.

- Día final: 19-08-2012, plazo de dos meses desde que tuvo entrada la sentencia del Tribunal Supremo para su ejecución.

- Tipo: interés de demora vigente a lo largo del período, según el artículo 26.6 de la Ley 58/2003.

Fecha Inicio	Fecha Final	Tipo interés
12-03-2002	31-12-2003	5,5
01-01-2004	31-12-2004	4,75
01-01-2005	31-12-2006	5
01-01-2007	31-12-2007	6,25
01-01-2008	31-03-2009	7
Desde 01-04-2009		5
<b>Total intereses</b>	<b>559.540,21</b>	

Disponiendo el artículo 26 de la Ley 58/2003, General Tributaria, al que alude el Acuerdo que nos ocupa, por lo que aquí interesa:

1. *El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.*

*La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.*

2. *El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:*

(...)

e) *Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.*

3. *El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado...*

Pues bien, de acuerdo con los hechos acaecidos en el presente caso es preciso traer a colación la resolución de este Tribunal de 27-01-2011 (RG 111/09-50-IE), en cuyo Fundamento Jurídico CUARTO se dispuso lo siguiente:

*“CUARTO-. Cuestión distinta es la posible exigencia al interesado de intereses, pero no vinculados a su mora, pues ésta no existe, sino asociados a la función indemnizatoria propia de los intereses, que viene a compensar la “disposición” por una de las partes de la relación jurídico tributaria de una determinada cantidad de dinero por un tiempo superior al debido. Es decir, hablamos de los intereses asociados a las devoluciones indebidas, que al igual que los intereses correspondientes a los ingresos indebidos, tienen una naturaleza marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por una de las partes de la relación tributaria, devengándose desde la fecha en que se percibió la devolución indebida o se realizó el ingreso indebido, y sin necesidad de que haya existido ningún incumplimiento previo por parte del contribuyente o de la Administración tributaria.*

*Como anteriormente se indicó, con fecha de 4 de marzo de 2008 la Administración tributaria procedió a devolver al interesado las cantidades ingresadas en concepto de “regularización voluntaria por pérdida de beneficios fiscales” junto con los intereses devengados por la misma desde la fecha en la que el obligado tributario efectuó el ingreso de dicha cantidad hasta la fecha en la que se ordenó su pago o devolución por parte de la Administración tributaria. Ello significa que en virtud de un acto administrativo (el acuerdo de liquidación dictado por la Inspección de los Tributos con fecha de 18 de diciembre de 2007) se reconoció de oficio el derecho del contribuyente a obtener la devolución del ingreso “indebido” efectuado por dicho concepto en la autoliquidación del IS de 2005 (artículo 221.1 b) de la LGT); con fecha de 4 de marzo de 2008 el obligado tributario obtuvo la devolución del citado ingreso indebido junto con los intereses de demora devengados sobre las cantidades indebidamente ingresadas (desde la fecha de su ingreso el 26 de julio de 2006 hasta la fecha en la que se ordena el pago: artículo 32.2 de la LGT y artículo 16 del RD 520/2005). Estos intereses, aunque denominados de*

“demora”, tienen, como se indicó, una naturaleza marcadamente financiera, y resultan exigibles en todo caso, sin necesidad de que el obligado tributario los solicite.

Pues bien, posteriormente y a resultas del fallo de este Tribunal Central, el interesado ha de reintegrar el importe de esta devolución, pues el ingreso calificado como “indebido” por la Inspección de los Tributos, resulta ahora y como consecuencia de la ejecución de la Resolución de este Tribunal, procedente o debido. No cabe duda que el reintegro que ha de efectuar el obligado tributario comprende tanto la devolución en su día obtenida (devolución indebida) como los intereses financieros devengados por la misma desde la fecha en la que se percibió (el 4 de marzo de 2008) hasta el 15 de abril de 2010, que es el día en el que finalizó del plazo concedido a la Inspección de los Tributos para ejecutar la Resolución de este Tribunal que estimó lo alegado por el interesado.

En otro caso, se daría una situación de desigualdad, en lo que respecta al devengo de estos intereses, entre la obligación del contribuyente de ingresar la devolución impropcedente o indebida, y la obligación de la Administración de abonar las devoluciones de ingresos indebidos, rompiéndose la necesaria relación de reciprocidad de las obligaciones existentes en la relación jurídica tributaria; en este sentido, la Ley no otorga ninguna prerrogativa a la Administración, ni por ende al interesado que le exima de la obligación de satisfacer un interés que viene a retribuir la disposición de unos fondos por tiempo superior al debido; siendo irrelevante a estos efectos, que la devolución se obtuviera como consecuencia de una decisión errónea y unilateral de la Inspección de los Tributos puesto que, reiteramos, estos intereses tienen una función marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por una de las partes de la relación jurídica tributaria.

Finalmente, se ha de aclarar que la exigencia de intereses sobre la “totalidad” de la devolución indebidamente percibida por el interesado (76.297,40 euros) no incurre en anatocismo por el mero hecho de que dicho importe comprenda también cantidades en concepto de intereses. Como se acaba de exponer, se tratan de intereses financieros meramente retributivos (y no moratorios), y se trata de intereses de distinto signo; es decir, ahora se exigen al obligado tributario intereses financieros sobre los 76.297,40 euros en favor de la Administración tributaria, mientras que la devolución percibida por el interesado (76.297,40 euros) comprendía los intereses financieros devengados a su favor y que le fueron satisfechos por la Administración Tributaria. No existe anatocismo, pues no se exigen intereses sobre los intereses derivados del no pago de una deuda por parte del deudor; en el presente, como se acaba de exponer, no se exigen intereses sobre intereses ya exigidos anteriormente, sino tan sólo intereses sobre un capital global del que dispuso el interesado (el importe de la devolución).”

Habiéndose pronunciado en este mismo sentido este TEAC en reciente resolución de 10-09-2015 (RG 3110/15) disponiendo lo siguiente:

“**TERCERO:** La siguiente cuestión planteada se refiere al calculo de los intereses de demora. La interesada alega que no procede exigir intereses de demora por las cantidades que en su día le fueron devueltas correspondientes al ejercicio 2001.

Tal como se ha indicado, la liquidación ahora discutida es, en esencia, el resultado de reintegrar en la base imponible del ejercicio 2001 un importe de 3.382.137,42 € que el órgano liquidador consideró, en el momento de practicar la liquidación inicial, que estaba incorrectamente incorporado a la base imponible, por lo que procedió a corregir la base imponible declarada en el sentido de minorarla dando lugar a una devolución de ingresos que se consideran indebidos.

La incorporación ahora de este importe de 3.382.137,42 € tiene dos efectos, el primero es que de la liquidación resulta una cuota diferencial positiva de 13.682,07 € a pagar en ese ejercicio (existían ajustes menores de signo positivo que, en su día, quedaron compensados por este ajuste negativo) y, en segundo lugar, resulta que lo que se estimó como devolución de ingresos indebidos por importe de 708.027,07€ deviene ahora una devolución impropcedente.

Respecto a los intereses de demora, la reclamante solo cuestiona los correspondientes a esa devolución impropcedente cuantificados por la inspección en 199.823,66 €.

La Inspección en el acuerdo impugnado los fundamenta en base a lo dispuesto en el artículo 26.2 e) de la ley 58/2003 y los calcula al tipo de interés de demora vigente a lo largo del período, desde el día de la devolución (21/08/2006) hasta el día del acuerdo de ejecución (14/07/2011).

Considera, por el contrario, la reclamante que la exigencia de intereses de demora es una obligación accesoria respecto de la obligación tributaria principal, que se devenga en favor de la Administración como consecuencia del retraso en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, bien por demora en el ingreso de lo debido, bien por la impropcedente obtención de devoluciones. Ahora bien, la causa de ese retraso o demora debe ser imputable a la conducta del obligado tributario, es decir, la demora debe imputarse a la conducta del deudor, no del acreedor.

Prosigue argumentando que, aplicado ello a su caso, el obligado tributario no solo satisfizo en su integridad el importe de las diferentes deudas tributarias en el momento legal oportuno en que debía hacerlo en

*cada ejercicio regularizado, sino que de ese cumplimiento no surgió mora alguna del deudor. Es la liquidación posterior de la Inspección la que deshizo los efectos de esa obligación adecuada, devolviendo lo ingresado por el deudor tributario, incrementado en los intereses.*

*Luego, si esa actividad de devolución realizada por la Inspección es posteriormente conceptuada como disconforme a derecho, el resultado es que la causa de la mora y de la pérdida de disponibilidad financiera surgida con la devolución indebidamente materializada, cuyos efectos debían ser deshechos como consecuencia de la estimación parcial de la resolución del TEAR, es íntegramente imputable a la propia Administración, que ocupa la posición acreedora en la relación jurídica tributaria.*

*...CUARTO: (...) En interpretación de este precepto, en el concreto supuesto aquí planteado, este Tribunal Económico Administrativo Central ha considerado en un caso análogo al que ahora nos ocupa que sí era procedente la exigencia de intereses al obligado tributario, no con fundamento en la imputabilidad a él de su retraso o mora, que ciertamente no existe, sino en la función indemnizatoria financiera propia de los intereses, que viene a compensar la disposición por una de las partes de la relación jurídico tributaria de una determinada cantidad de dinero por un tiempo superior al debido.*

*Ya se trate de intereses asociados a ingresos indebidos o a devoluciones indebidas, es su naturaleza marcadamente financiera, dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por una de las partes de la relación tributaria, la que sirve de título justificativo de los mismos, sin necesidad de que haya existido ningún incumplimiento previo por parte del contribuyente o de la Administración. En este sentido debe entenderse la alusión al retraso, no a un retraso culpable del que disfruta de la devolución, sino en un sentido "objetivo", de que la "devolución cobrada improcedentemente" haya permitido a una parte disfrutar de una rentabilidad que en puridad no le correspondía.*

*...Como anteriormente se indicó, con fecha de 21 de agosto de 2006 la Administración tributaria procedió a devolver al interesado el importe de 590.318,39 euros que había ingresado en su autoliquidación correspondiente al ejercicio 2001, junto con los intereses devengados por la misma desde la fecha en la que el obligado tributario efectuó el ingreso de dicha cantidad hasta la fecha en la que se ordenó su pago o devolución por parte de la Administración tributaria. Ello significa que en virtud de un acto administrativo (el acuerdo de liquidación dictado por la Inspección de los Tributos con fecha de 13 de julio de 2010) se reconoció de oficio el derecho del contribuyente a obtener la devolución del ingreso "indebido" efectuado por dicho concepto en la autoliquidación del IS de 2001 (artículo 221.1 b) de la LGT). Estos intereses, aunque denominados de "demora", tienen, como se indicó, una naturaleza marcadamente financiera, y resultan exigibles en todo caso, sin necesidad de que el obligado tributario los solicite.*

*Pues bien, habiendo manifestado la entidad su disconformidad con dicha liquidación de la que derivaba la devolución, y habiéndola impugnado en vía económica administrativa ante el TEAR de Cataluña, a results del fallo de dicho Tribunal, que estima en parte sus pretensiones, la interesada ha de reintegrar el importe de esta devolución, pues el ingreso calificado como "indebido" por la Inspección de los Tributos, resulta ahora, a consecuencia de la ejecución de la Resolución de ese Tribunal, procedente o debido. No cabe duda que el reintegro que ha de efectuar el obligado tributario comprende tanto la devolución en su día obtenida (devolución indebida) como los intereses financieros devengados por la misma desde la fecha en la que se percibió (el 21 de agosto de 2006) hasta el 14 de julio de 2011, día en el que se adoptó el acuerdo de ejecución, dentro del plazo concedido a la Dependencia Regional de Inspección para la ejecución de la Resolución del TEAR, que estimó lo alegado por el interesado.*

*En otro caso, se daría una situación de desigualdad, en lo que respecta al devengo de estos intereses, entre la obligación del contribuyente de ingresar la devolución improcedente o indebida y la obligación de la Administración de abonar las devoluciones de ingresos indebidos, rompiéndose la necesaria relación de reciprocidad de las obligaciones existentes en la relación jurídica tributaria; en este sentido, la Ley no otorga ninguna prerrogativa a la Administración, ni por ende al interesado que le exima de la obligación de satisfacer un interés que viene a retribuir la disposición de unos fondos por tiempo superior al debido; siendo irrelevante a estos efectos, que la devolución se obtuviera como consecuencia de una decisión errónea y unilateral de la Inspección de los Tributos puesto que, reiteramos, estos intereses tienen una función marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por una de las partes de la relación jurídica tributaria.*

*Ha de advertirse en este sentido, y en la línea de lo expuesto al argumentar la inexistencia de "reformatio in peius" en el Fundamento de Derecho Segundo, que la ejecución de la resolución estimatoria del TEAC implica reponer la situación jurídica del interesado a la que tenía antes de la regularización de la Inspección. Ello implica, tal y como se ha hecho, devolverle la cantidad que ingresó para 2003 y exigirle el reintegro de lo que se le devolvió en relación con el ejercicio 2001, pero en ambos casos con intereses de demora; pues si aquella devolución se practica con intereses de demora a su favor y este reintegro se exige sin intereses de demora, la situación del interesado tras la anulación del acto no sería igual, sino que sería, en términos financieros, mejor que la que ostentaba antes de la regularización, al haberse visto compensado financieramente de no disponer de la cantidad que indebidamente ingresó, pese a haber mantenido durante el mismo tiempo, gratuitamente, la disponibilidad de la cantidad que indebidamente le fue devuelta."*

Pues bien, aplicado lo anterior al caso que nos ocupa podemos concluir que no cabe duda que el reintegro que ha de efectuar el obligado tributario comprende tanto la devolución en su día obtenida (devolución indebida) como los intereses financieros devengados por la misma (en total 988.451,50 €) desde la fecha en la que se percibió (12-03-2002) hasta el 19-08-2012, día en que se cumplió el plazo de dos meses desde que tuvo entrada la sentencia del Tribunal Supremo para su ejecución el 19-06-2012. Tal y como se ha hecho en el Acuerdo objeto de la presente reclamación según hemos descrito anteriormente.

Por cuanto antecede:

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, reunido en Sala en el día de la fecha, en la reclamación económico-administrativa nº 710/13 interpuesta por la entidad Bxx, SA.,

**ACUERDA:**

ESTIMARLO en PARTE, confirmando el Acuerdo objeto del mismo respecto de lo que al importe de intereses se refiere y declarándose incompetente para resolver el resto de cuestiones planteadas por el reclamante.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.