

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078462

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 963/2020, de 9 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1083/2019

SUMARIO:

Interés de demora. Cómputo/Plazo. *Liquidaciones practicadas en ejecución de sentencia firme: retraso imputable a la Administración.* La cuestión que presenta interés casacional es la de si deben aplicarse los arts. 26.4 y 240.2 de la LGT a liquidaciones tributarias practicadas, en ejecución de sentencia firme, con posterioridad a la entrada en vigor de dicha ley y, en particular, si deben ser descontados del cómputo de los intereses exigibles los derivados de retrasos imputables a la Administración anteriores a la entrada en vigor de la LGT, por aplicación del principio *demora accipiendi o creditoris*. La STS de 26 de junio de 2020, recurso n.º 5086/2017 (NFJ078174), versa sobre el polémico tema de la ejecución de las resoluciones estimatorias en el ámbito tributario, en concreto, como sucede en este, cuando la resolución estimatoria recae en un proceso judicial y, por tanto, circunscrito a la ejecución de sentencias. La tesis que se recoge es que la sentencia debe ejecutarse por los cauces de los arts. 103 y ss. de la LJCA, correspondiendo la ejecución al órgano que dictó la sentencia conforme a lo fallado y al contenido de la propia sentencia, y en aquellos extremos en los que nada se disponga en la resolución judicial y no se oponga a lo previsto en los arts. 103 y ss. LJCA, se aplicará lo dispuesto en los arts. 66 y ss. RGRVA, interpretados por la jurisprudencia de este Tribunal. La sentencia que se ejecuta anuló la sanción y vino a confirmar lo que estrictamente se considera liquidación, por más que la liquidación original anulada conforme al procedimiento aplicable comprendía la cuota -liquidación- y la sanción - entre otros posibles conceptos-. La cuestión que debe despejarse es si el tratamiento que debía recibir, en el tema que tratamos de ejecución de sentencia, es el mismo que si se tratara de una liquidación estricta. El que existiese un único procedimiento para la regularización tributaria y la imposición de una sanción, y que la sanción formara parte de la deuda tributaria, no puede hacer desaparecer la diferenciación conceptual de ambas categorías y, por ende, el distinto tratamiento jurídico que en numerosas facetas se deriva de ello [Vid., STS de 10 de febrero de 2010, recurso n.º 2437/2004 (NFJ038229)]. Obligación tributaria y sanción tributaria se mueven en ámbitos distintos y cualitativamente diferenciados. Cuando la sentencia de 29 de octubre de 2012, estima parcialmente la demanda -resolviendo la instancia- y anula la sanción y confirma la liquidación, en todo lo demás, está distinguiendo claramente la obligación tributaria liquidada y la sanción, o dicho de otra manera está estimando la demanda anulando la sanción impuesta y está desestimando la demanda confirmando la liquidación. Lo cual, en el ámbito en el que nos movemos, ejecución de sentencia, se traduce en que respecto de la sanción la ejecución se cumple y agota dejándola sin efecto; y respecto de la liquidación, la sentencia es desestimatoria, por ello en puridad, siendo la liquidación correcta y válida, nada hay que ejecutar judicialmente, sino que la liquidación de intereses es la consecuencia obligada de la suspensión decretada en las distintas instancias, que se inscriben dentro de las actuaciones de aplicación de los tributos en el ámbito, no judicial, porque era desestimatoria la sentencia en este aspecto -sin entrar ahora por innecesario sobre la cuestión atinente a la ejecución judicial de las sentencias desestimatorias-, sino estrictamente tributario, y en el ejercicio propio de las potestades tributarias de los órganos llamados a liquidar. Por tanto, lo procedente era desestimar la impugnación dirigida por la parte recurrente contra el Acuerdo de 12 de marzo de 2013; en tanto, que la liquidación de intereses se ha llevado a cabo en el seno del procedimiento original y en el ejercicio de la potestad tributaria por los órganos que tienen atribuida la función de liquidar, decayendo con ello el presupuesto del que partía la parte recurrente base de su impugnación, y sin que se pueda resolver la cuestión de interés casacional objetivo en los términos en que viene formulada en el auto de admisión, en tanto que, como se ha indicado, la liquidación de intereses no se ha practicado en ejecución de sentencia firme, sino en el ejercicio de las potestades tributarias del órgano competente [Vid., ATS de 16 de julio de 2019, recurso n.º 1083/2019 (NFJ074154) que planteó el recurso de casación

PRECEPTOS:

RD 520/2005 (RGRVA), art. 66 y ss.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 240 y disps. trans. primera y tercera.
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 103 y ss

PONENTE:

Don Jose Antonio Montero Fernandez

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS
Don ISAAC MERINO JARA
Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 963/2020

Fecha de sentencia: 09/07/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1083/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/06/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 1083/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 963/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 9 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 1083/2019, interpuesto por D^o. Lorenzo, representado por el procurador de los Tribunales D^o. Emilio Martínez Benítez, bajo la dirección letrada de D^a. Nuria Puebla Agramunt, contra auto de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional de fecha 14 de noviembre de 2018, desestimatorio del recurso de reposición deducido contra auto de 28 de junio de 2018, recaído en incidente de ejecución de sentencia.

Han comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación.

En el procedimiento ordinario n.º 384/2006, seguido en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 28 de junio de 2018, se dictó auto que fue confirmado en reposición por auto de 14 de noviembre de 2018, desestimando el incidente de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29 de octubre de 2012, pronunciada en el recurso de casación n.º. 3781/2009, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "Primero.- Estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del

Estado contra la sentencia de 21 de mayo de 2009 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, que se casa y anula. Segundo.- Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC de 1 de junio de 2006, que se anula en cuanto a la sanción, confirmándose en todo lo demás la liquidación practicada. Tercero.- No hacer imposición de costas".

Segundo.

Preparación del recurso de casación.

Notificada dicho auto a las partes, por el procurador D^o. Emilio Martínez Benítez, en nombre y representación de D^o. Lorenzo, se presentó escrito con fecha 21 de enero de 2019, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 4 de febrero de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente D^o. Lorenzo, representado por el procurador de los Tribunales D^o. Emilio Martínez Benítez, bajo la dirección letrada de D^a. Nuria Puebla Agramunt, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Tercero.

Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 16 de julio de 2019, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

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

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

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: los artículos 26.4 y 240.2, así como las disposiciones transitorias primera y tercera, todos ellos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y, del mismo modo, el art. 66.2 Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo".

Cuarto.

Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador D^o. Emilio Martínez Benítez, en nombre y representación de D^o. Lorenzo S.A., por medio de escrito presentado el 3 de octubre de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Los artículos 26.4 y 240.2, así como las disposiciones transitorias primera y tercera, todos ellos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

2.- El art. 66.2 Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

3.- Jurisprudencia infringida: Sentencia del Tribunal Supremo 9 de diciembre de 2013, entre otras.

El recurrente considera que jurídicamente es incorrecto que, a un procedimiento de ejecución de sentencia judicial, dictada cuando ya está en vigor la Ley 58/2003 que culmina en Acuerdo de ejecución de sentencia (en el

presente caso el 12 marzo 2013), le sea aplicable la Ley 230/1963, que es lo que sostiene el Auto impugnado. Hay que tener en cuenta que en el caso de autos se decide sobre una liquidación dictada en ejecución de sentencia judicial y cuando ocurre esto, la Administración tributaria no está actuando potestades propias, debiendo ceñirse a dar cumplimiento a la decisión judicial. Y, siendo incuestionable que el único título que legitima a la Administración tributaria a exigir una cantidad es la sentencia firme que se ejecuta, a las actuaciones de la Administración han de aplicarse las normas que estuvieran en vigor cuando tal actuación -la ejecución de la sentencia- tiene lugar; por tanto, la norma aplicable *ratione temporis* es la vigente cuando se dicta el acuerdo de ejecución. Aquí no se trata de un problema de aplicación retroactiva de una ley, por lo que no entran en juego las disposiciones transitorias ya que en el presente caso lo que se está analizando es la conformidad a derecho de un acto dictado en ejecución de sentencia, por lo que la norma aplicable a dicho acto es la vigente cuando éste se dicta. Un procedimiento de ejecución de sentencia es un procedimiento distinto al procedimiento de inspección de conformidad con el art. 66.2 RD 520/2005, precepto que señala que los actos de ejecución no forman parte del procedimiento en que tuviere su origen el acto objeto de impugnación.

Así pues, sostiene que la norma aplicable a un acuerdo de ejecución de sentencia posterior al 1 julio 2004, es la LGT 58/2003, y que deben de aplicarse los arts. 26.4 y 240.2 de la LGT a liquidaciones practicadas, en ejecución de sentencia firme, con posterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley, y en particular, si deben ser descontados del cómputo de los intereses exigibles, los derivados de retrasos imputables a la Administración, anteriores a la entrada en vigor de la LGT. Por tanto, cuando tras una sentencia judicial dictada con posterioridad al 1 de julio de 2004, se acuerda una liquidación, en ejecución de esa sentencia firme, en el cómputo de los intereses de demora en favor de la Administración han de descontarse los periodos de retraso en la tramitación o decisión que sean imputables a ésta; en definitiva, que se deben aplicar los arts. 26.4 y 240.2 LGT 58/2003, y que la jurisprudencia correcta y aplicable se contiene en SSTs de 9 diciembre 2013, 31 marzo 2014 y 3 abril 2014 .

Tras las anteriores alegaciones, la parte recurrente terminó suplicando a la Sala que " Que se estime el presente recurso y que, tras fijarse la doctrina que procede en este caso (que deben aplicarse los artículos 26.4 y 240.2 de la LGT 58/2003 a liquidaciones tributarias practicadas, en ejecución de sentencia firme, con posterioridad a la entrada en vigor de dicha ley, y que deben ser descontados del cómputo de los intereses exigibles los derivados de retrasos imputables a la Administración, aun anteriores a la entrada en vigor de la LGT, por aplicación del principio de *mora accipiendi o creditoris*, siempre que el acto de ejecución de la sentencia judicial, y por el que se aprueba la nueva liquidación, sea posterior a la entrada en vigor de dicha LGT), case y anule el Auto impugnado, dictándose otro en su lugar que estime el incidente de ejecución, planteado contra Acuerdo de 12 marzo 2013, de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, dictado en ejecución de STS de 29 octubre 2012 (RC 3781/2009), que casó y anuló parcialmente la SAN, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2a, de 29 mayo 2009, declarándose expresamente no conforme a derecho la decisión judicial, bien por los dos primeros motivos que allí se adujeron (en los FJ CUARTO y QUINTO, la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, por ser nula de pleno derecho la liquidación originaria; en el FJ SEXTO, la improcedencia de todos los intereses de demora), bien por lo que se expuso en el FJ NOVENO, y que es la cuestión que hemos desarrollado en esta casación, es decir, la improcedencia de los intereses de demora por el exceso del tiempo en que la Administración resolvió los procedimientos de inspección y de revisión en vía económico- administrativa, declarando que es nulo el Auto en la medida en que consideró correcto que la AEAT, al ejecutar el 12 marzo 2013, la STS firme de 29 octubre 2012, es decir, posterior al 1 de julio 2004, no aplicara los arts. 26.4 y 240.2 Ley 58/2003, plenamente vigentes para procedimientos de ejecución llevados a cabo con posterioridad a su entrada en vigor.- Subsidiariamente, que case y anule el Auto impugnado y ordene a la Sala de instancia que dicte auto estimatorio del incidente de ejecución formulado, en los términos planteados en el párrafo anterior de este SUPLICO.- Que se condene en costas a la demandada, si procediera conforme a la LJCA".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado con fecha 27 de enero de 2020, formuló oposición al recurso de casación manifestado que dado que el recurrente, en su escrito de interposición, aparte de postular la fijación de una doctrina legal sobre el alcance de los preceptos citados, pretende que esa Sala (ver súplica) estime el incidente planteado en la instancia, declarando no conforme a Derecho el auto dictado por una serie de razones que invoca (nulidad, en todo caso, de la liquidación originaria y, por ende, improcedencia de todos los intereses de demora exigidos, por un lado, e improcedencia de los intereses de demora por el exceso del tiempo empleado por la Administración en los procedimientos de inspección y revisión en vía económico administrativa, por otro), en presente caso no puede hablarse de retraso alguno en las actuaciones

inspectoras, con el efecto pretendido por la recurrente, ni tampoco de retraso en la resolución de la reclamación en primera instancia.

De conformidad con la jurisprudencia del TS a todas las liquidaciones practicadas en ejecución de una sentencia (incluso de una resolución económico administrativa, que produce el mismo efecto) con posterioridad a la entrada en vigor, el 1 de julio de 2004, son aplicables los artículos 26.4 y 240.2 de esa Ley y deben descontarse, por tanto, del cómputo de intereses exigibles los derivados de retrasos imputables a la Administración anteriores a la entrada en vigor de la Ley. Por tanto, irretroactividad de las previsiones contenidas en los artículos 26.4 y 240.2 LGT/2003 que, dichos preceptos, solo serán aplicables a las reclamaciones y recursos interpuestos un año después de la entrada en vigor de la misma - el 1 de julio de 2005- (disposición transitoria quinta.3 de esa Ley), por lo que, el obligado tributario que, antes del 1 de julio de 2005, decidió acogerse a la suspensión del ingreso de la deuda tributaria hasta la resolución firme de la controversia suscitada, ha de soportar la liquidación de intereses de demora practicada por la Administración, que se adecúa a la normativa entonces vigente, por todo el periodo de tiempo en que la deuda reclamada estuvo suspendida. Así, en el presente caso, la Administración tributaria, ante el fallo desestimatorio, se limitó a practicar la liquidación oportuna de intereses suspensivos (los moratorios desde la finalización del periodo voluntario de ingreso hasta la interposición de la reclamación) por todo el tiempo que duró la suspensión, por muy dilatado que sea, y que, como es obvio, no fueron objeto de consideración alguna en el fallo a ejecutar.

Tras las anteriores alegaciones, el Sr. Abogado del estado terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que desestime el recurso, confirmando al auto recurrido".

Quinto.

- Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 6 de febrero de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 23 de junio de 2020, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del recurso de casación. Datos relevantes. Precisiones necesarias.

Es objeto del presente recurso de casación el auto de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional de fecha 14 de noviembre de 2018, desestimatorio del recurso de reposición deducido contra auto de 28 de junio de 2018, recaído en incidente de ejecución de sentencia.

La sentencia a ejecutar es la de este Tribunal Supremo de fecha 29 de octubre de 2012, rec. cas. 3781/2009; la sentencia casó y anuló parcialmente la de 29 de octubre de 2009, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, y como jueces de la instancia se resolvió en el sentido de "Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC de 1 de Junio de 2006, que se anula en cuanto a la sanción, confirmándose en todo lo demás la liquidación practicada".

La Dependencia Regional de Inspección de Madrid dictó acuerdo de 12 de marzo de 2013, dejando sin efecto la sanción, y limitándose a reproducir la liquidación originaria por importe de 11.778.604,98 euros, más los intereses de demora desde 20 de junio de 1990 a 26 de enero de 2013.

En lo que ahora interesa el auto de 28 de junio de 2018, confirmado por el de 14 de noviembre de 2018, desestimatorio del incidente de ejecución, se pronunció en el sentido de que "(...) f) Los retrasos a los que aluce [sic] la actora en el Fundamento de Derecho Noveno de su escrito y referidos al proceso inspector, TEARM y TEAC son anteriores a la entrada en vigor de la LGT y por lo tanto la previsión del art. 26.4 de la LGT no resulta aplicable (en este sentido, recordamos, además, la Disposición transitoria quinta de la LGT).

La jurisprudencia del TS es hasta rotunda al efecto. Por todas, STS de 18 de octubre de 2010 RC 5704/2007. Por todo lo expuesto, procede desestimar el presente incidente de ejecución de sentencia".

El auto de admisión de 16 de julio de 2019, una vez reflejado el planteamiento de la parte recurrente, hace un recordatorio de la doctrina jurisprudencial sobre la materia, para continuar razonando que "se hace preciso

esclarecer, como presupuesto para la aplicación de los artículos 26.4 y 240.2 LGT, que las actuaciones de la Administración tributaria efectuadas para ejecutar una sentencia judicial firme no se justifican en el ejercicio de las potestades propias que la han sido asignadas, sino más bien en el deber de dar cumplimiento puntual y exacto a las decisiones judiciales, de cuya potestad exclusiva para ejecutar lo juzgado se trata estrictamente (artículo 117.3 CE, en relación con el artículo 2 LOPJ)". Sin solución de continuidad pone de manifiesto las dudas jurisprudenciales existentes por lo que considera que es "necesario despejar la incógnita de si en la liquidación tributaria que proceda para dar cumplimiento a la sentencia firme el cómputo de los intereses de demora en favor de la Administración deber ser calculados descontando los periodos de retraso en la tramitación o decisión que le sean imputables a ésta, aun cuando hubieran acaecido en momentos anteriores a la entrada en vigor de la LGT, pues carece de sentido que se apliquen unos apartados y no otros del artículo 26 de dicha ley a liquidaciones ya posteriores a su entrada en vigor y para las que, por ende, no rige ya su disposición transitoria primera, sino el propio precepto en toda su extensión". Lo que lleva a descubrir como cuestión con interés casacional objetivo:

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

Identificando como normas jurídicas a interpretar los artículos 26.4 y 240.2, así como las disposiciones transitorias primera y tercera, de la Ley 58/2003; y artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005.

La parte recurrente realiza el planteamiento que a continuación desarrollamos. Considera que es necesario un pronunciamiento jurisprudencial "en relación con los intereses de demora en casos de mora accipiendi y, particularmente, si deben aplicarse los arts. 26.4 y 240.2 Ley 58/2003 (LGT) a liquidaciones practicadas en ejecución de sentencia, realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la LGT, aun cuando los retrasos imputables a la Administración sean anteriores a su entrada en vigor, así como si el criterio para interpretar correctamente la respuesta ha de ser el previsto en el art. 66.2 del Real Decreto 520/2005, Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA)".

Señala que el Acuerdo de 12 de marzo de 2013, que se produce en el seno del procedimiento de ejecución de sentencia judicial, por tanto en un procedimiento distinto al original en el que se dictó el acto anulado, debe regirse por la Ley 58/2003, y no por la Ley 230/1963, recuerda que "El Acuerdo de ejecución de sentencia judicial se dicta, en marzo de 2013, al amparo del art. 104 LJCA, anula una parte de la liquidación (la correspondiente a la sanción) y confirma el resto; y para el cálculo de los intereses de demora, cita y aplica el art. 58.2, el 26.5 y el 26.6 de la LGT 58/2003, y sin embargo, no aplica el art. 26.4". Y remitiéndose al auto de admisión recuerda que en modo alguno la jurisprudencia sobre la materia es rotunda.

Una primera acotación debe hacerse a la vista de las pretensiones de la parte recurrente, en el sentido de que la cuestión con interés casacional se proyecta respecto de los intereses subjetivos de la recurrente en exclusividad sobre el tratamiento jurídico de los intereses de demora cuando los órganos económico administrativos se han excedido del tiempo del que legalmente disponen para resolver; como bien señala el Abogado del Estado, no puede computarse retraso alguno en la tramitación y resolución ante el órgano Regional, pues la reclamación estuvo suspendida por seguirse procedimiento penal, sino sólo, en su caso, ante el Central, por el retraso en resolver el recurso de alzada, una vez transcurrido el año, desde 26 de junio de 2003 a 1 de junio de 2006. Por tanto, a pesar del intento por parte de la recurrente de ampliar la controversia a otras cuestiones, el debate en este queda circunscrito a la cuestión identificada en el auto de admisión, y, en todo caso, aunque por las razones que se dirá no puede prosperar, a los intereses devengados de 26 de junio de 2004 a 1 de junio de 2006. Debe, también, ponerse de manifiesto que durante todo el tiempo que duró la tramitación de la controversia estuvo suspendida la ejecución.

La segunda, más importante y trascendente, en tanto va a determinar la suerte del presente recurso de casación, es que estamos ante un caso particular en el que la doctrina jurisprudencial emanada y que a continuación recordaremos, no se ajusta plenamente al caso concreto que nos ocupa y cuya singularidad no ha sido tratada por las partes; al punto que aún despejando la cuestión con interés casacional objetivo, la doctrina fijada no resuelve el caso.

La particularidad que comentamos viene dada porque nos encontramos con que la sentencia de este Tribunal de 29 de octubre de 2012, de forma clara y rotunda, sin duda alguna, establece una distinción insoslayable, cual es que anula la sanción y confirma la liquidación, en todo lo demás. Ciertamente por motivos temporales, conforme a la legislación aplicable la liquidación se descomponía, entre otros conceptos, en la cuota -obligación

tributaria- y en la sanción, y ambas formaban parte de la deuda tributaria. Pero esta singularidad hace que no pueda aplicarse en bloque la jurisprudencia que señalan las partes, en particular la recurrente, sin, al menos, matizarla y recomponerla para adaptarla a este supuesto, como más adelante se dirá.

Segundo.

Sobre los pronunciamientos de este Tribunal Supremo que inciden sobre la cuestión de interés casacional objetivo y sobre el debate suscitado.

En sentencia de 26 de junio de 2020, rec. cas. 5086/2017, de este Tribunal nos hemos pronunciado sobre la materia en la que se inscribe con carácter general la cuestión que tratamos en este recurso de casación, esto es, sobre el polémico tema de la ejecución de las resoluciones estimatorias en el ámbito tributario, en concreto, como sucede en este, cuando la resolución estimatoria recae en un proceso judicial y, por tanto, circunscrito a la ejecución de sentencias. La tesis que se recoge, por otro lado, nada novedosa por haberse pronunciado en dicho sentido este Tribunal en numerosas ocasiones, es que la sentencia debe ejecutarse por los cauces de los arts. 103 y ss. de la LJCA.

Se dijo en la citada sentencia que:

"Dictada, pues, una sentencia estimatoria que anula la liquidación impugnada, la ejecución de lo resuelto corresponde al juzgador conforme al fallo y al contenido de la propia sentencia, atendiendo a lo dispuesto en los arts. 103 y ss. de la LJCA y en seno de la propia tramitación de la ejecución de sentencia, debiéndose acudir a un cauce procedimental diferente sólo cuando el nuevo acto aborde cuestiones inéditas y distintas. En aquellos extremos en los que nada se disponga en la resolución judicial y no se oponga a lo previsto en los arts. 103 y ss. de la LJCA, se aplicará lo dispuesto en los arts. 66 y ss. del Real Decreto 520/2005, interpretados por la jurisprudencia de este Tribunal.

Por tanto, en función del alcance del fallo y el contenido de la sentencia anulatoria, puede producirse diversas situaciones en la ejecución, tal y como se ha identificado en la jurisprudencia. Declarada la nulidad radical del acto de liquidación con efectos *ex tunc* comporta la ineficacia del acto, se equipara a su inexistencia, por lo que la ejecución se agota en la propia declaración, sin perjuicio, como se ha apuntado, de no haber prescrito el derecho de la Administración de girar nueva liquidación, con el límite visto. La anulación por motivos formales produce la retroacción de actuaciones, lo que conlleva que deba volverse al procedimiento para que en este se subsane el vicio formal, momento en el que debe de continuar el procedimiento dirigido a dictar la liquidación dentro del plazo que resta. La anulación total por motivos de fondo comporta el inicio de un nuevo procedimiento, de no haber prescrito el derecho de la Administración, limitándose la ejecución de la sentencia, como en la nulidad radical, a anular la liquidación. En el caso de la anulación parcial por motivos de fondo, la nueva liquidación se hace en ejecución de lo resuelto y ordenado por el Tribunal sentenciador, debiendo la nueva liquidación ajustarse a la misma, y resolviéndose las discrepancias en el mismo incidente de ejecución, excepto, como se ha indicado, que el nuevo acto abordara cuestiones inéditas y distintas, en que sería obligado seguir un cauce impugnatorio diferente e independiente".

En definitiva, para la ejecución de una sentencia estimatoria que anula una liquidación es de aplicación los arts. 103 y ss de la LJCA, correspondiendo la ejecución al órgano que dictó la sentencia conforme a lo fallado y al contenido de la propia sentencia, y en aquellos extremos en los que nada se disponga en la resolución judicial y no se oponga a lo previsto en los arts. 103 y ss. de la LJCA, se aplicará lo dispuesto en los arts. 66 y ss. del Real Decreto 520/2005, interpretados por la jurisprudencia de este Tribunal.

En cuanto a los pronunciamientos sobre la aplicación de los arts 26.4 y 240.2 de la LGT a liquidaciones tributarias practicadas, en ejecución de sentencia firme, con posterioridad a la entrada en vigor de dicha ley, a pesar de la denuncia de una doctrina jurisprudencial titubeante, hemos de convenir que los últimos pronunciamientos de este Tribunal han sido unánimes y ha retomado la línea original representada por la sentencia de 18 de octubre de 2010, rec. cas. 5704/2007, reiterada en el tiempo, como por ejemplo la sentencia, de 12 de julio de 2013, rec. cas. 3549/2012, baste con señalar las sentencias de 22 de junio de 2015, rec. cas. 396/2014 ó 21 de diciembre de 2016, rec. cas. 3485/2015, siendo la última de las dictadas en este sentido la de 26 de enero de 2017, rec. cas. 2090/2015, que despeja las dudas que pudieran existir:

"Tampoco puede ser acogido, por no ser de compartir ninguna de las razones que son esgrimidas para intentar sostener las vulneraciones que en este motivo son denunciadas. Y al respecto debe señalarse lo que continúa.

1.- En lo que hace al cese del devengo de intereses previsto en el artículo 240.2 de la LGT 2003, la aplicación temporal de este precepto ha de hacerse de conformidad con lo establecido en la disposición transitoria quinta.3 del mismo texto legal.

El contenido de una y otra norma es éste:

" Artículo 240. Plazo de resolución [del Procedimiento económico-administrativo].

(...).

2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley".

" Disposición transitoria quinta. Reclamaciones económico-administrativas.

(...).

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

Lo que resulta, pues, de lo anterior, es que el régimen previsto en ese artículo 240.2, en relación con el 26.4, ambos de la LGT de 2003, nunca sería aplicable a las reclamaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley.

Y eso es lo que acontece en el caso aquí litigioso, pues la reclamación económico administrativa a cuya resolución es referido el incumplimiento de plazo denunciado por la recurrente fue interpuesta el 4 de enero de 2002.

2.- Así se ha pronunciado reiteradamente esta Sala y Sección, entre otras, en la sentencia de 21 de diciembre de 2016 (casación 3485/2015), que razona -en el FJ 6º- sobre esta cuestión en los siguientes términos:

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

Como pudimos decir en sentencias de 8 de noviembre de 2011 (rec. de cas. 6220/2009) y de 22 de junio de 2015 (rec. de cas. para la unificación de doctrina 396/2014), el debate que suscita este recurso de casación ha sido ya abordado por esta Sala en repetidas ocasiones, pronunciándose sobre la aplicación del artículo 26.4 de la Ley General Tributaria de 2003 y su régimen transitorio.

Se discute si, pese al retraso en que incurre el Tribunal Económico-Administrativo Central al resolver la reclamación económico-administrativa promovida por la demandante, le cabe a la Administración tributaria, tras el acuerdo desestimatorio, girar y liquidar intereses por todo el tiempo en que la deuda impugnada permaneció suspendida con ocasión de su impugnación.

Y, según hemos afirmado para supuestos sustancialmente iguales en las sentencias de 18 de julio de 2011 (casación 6103/08 FJ 4º), 23 de mayo de 2011 (casación 250/2008 FJ 4º) y 18 de octubre de 2010 (casación 5704/07, FJ 3º), en las que recordamos la jurisprudencia de la Sala, sentada ya en la sentencia de 23 de mayo de 2007 (casación 3695/05, FJ 3º), en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas el artículo 240.2 LGT/2003 establece el cese del devengo de intereses suspensivos cuando transcurre el año desde el inicio de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa. No obstante, la transitoria quinta, apartado 3, de la Ley expresamente establece que "[lo] dispuesto en el apartado 2 del artículo 240 de esta ley se aplicará a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley".

Luego al margen de los razonamientos y de los argumentos de la sociedad demandante, el régimen previsto en el artículo 240.2 en relación con el 26.4 de la Ley 58/2003 nunca sería aplicable a las reclamaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley (...)"

Conforme advierte el Abogado del Estado en su escrito de oposición, en el presente caso la sentencia que se ejecuta nada dispuso sobre los intereses, por lo que en atención a las líneas jurisprudenciales antes trazadas con transcripción parcial de las citadas sentencias, a la cuestión que se interesa en el auto de admisión debería

responderse que no debían de ser descontados los intereses del retraso imputable al TEAC al resolver el recurso de alzada en los términos vistos.

Ahora bien, dicho lo anterior, con carácter de obiter dicta, no cabe sustraernos a la singularidad del caso que nos ocupa ya antes referido. Efectivamente la sentencia que se ejecuta anuló la sanción y vino a confirmar lo que estrictamente se considera liquidación, por más que la liquidación original anulada conforme al procedimiento aplicable comprendía la cuota -liquidación- y la sanción - entre otros posibles conceptos-. La cuestión que debe despejarse es si el tratamiento que debía recibir, en el tema que tratamos de ejecución de sentencia, es el mismo que si se tratara de una liquidación estricta, que es en definitiva el sustrato fáctico sobre el que se desarrolló la doctrina jurisprudencial que se ha señalado por las partes y que en este parcialmente se ha recordado.

Tercero.

Resolución del caso atendiendo a su singularidad.

El que existiese un único procedimiento para la regularización tributaria y la imposición de una sanción, y que la sanción formara parte de la deuda tributaria, no puede hacer desaparecer la diferenciación conceptual de ambas categorías y, por ende, el distinto tratamiento jurídico que en numerosas facetas se deriva de ello.

En este sentido se hizo eco este Tribunal en sentencia de 10 de febrero de 2010, rec. cas. 2437/2004:

"Hay que insistir, cuando nos movemos en el campo sancionador, que la obligación tributaria se desenvuelve en un ámbito específico, y, en otro, absolutamente distinto, la sanción tributaria. Ello significa que los contenidos de la sanción y de la obligación tributaria son cualitativamente diferenciados.

... El distinto ámbito en que obligación tributaria y sanción tributaria operan obliga inexorablemente, de modo tan inexorable como una ley física, a que cuando se pretenden allegar recursos para hacer frente a las necesidades que la sociedad demanda, el legislador ha de actuar sobre los parámetros que inciden en la obligación tributaria. En ningún caso, sobre los que operan en el ámbito sancionador, pues las finalidades recaudatorias son ajenas a las sanciones.

... la sanción tributaria es estructural y cualitativamente distinta de la obligación tributaria. Ello se explica porque lo cardinal de las sanciones tributarias, lo crucial, lo esencial no es el derecho infringido (tributario) sino la naturaleza del actuar, es decir, su carácter infractor, que acarrea como efecto la sanción. Hay que insistir en ello, lo decisivo cuando de sanciones tributarias se trata no es que sean "tributarias" sino que son sanciones. Su regulación en la L.G.T., o en cualquier norma fiscal, es claramente secundaria, pues lo importante es que su regulación respete los principios del derecho sancionador. (El campo del derecho tributario tiene su ámbito de actuación en la obligación tributaria).

Establecida la absoluta y radical separación entre "obligación tributaria" y "sanción tributaria" se hace preciso concretar el alcance de unas y otras. Por todos son conocidos los contenidos estructurales de la "obligación tributaria" (Hecho imponible, base imponible, liquidable tipo y cuota, entre otras) y en la "sanción tributaria" (acción, tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad). El problema radica en identificar el elemento característico y adicional de las sanciones cuando el incumplimiento de la obligación tributaria es un presupuesto de la sanción (lo que sucede en el caso que decidimos), y hemos excluido la posibilidad de automatizar o identificar la obligación tributaria con la sanción tributaria".

En definitiva, obligación tributaria y sanción tributaria se mueven en ámbitos distintos y cualitativamente diferenciados. La obligación tributaria posee carácter recaudatorio, su fundamento se encuentra en el deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; lo decisivo de la sanción tributaria no es este rasgo de tributaria, sino su carácter sancionador, netamente retributivo, que se rige por los principios inspiradores del derecho sancionador.

Distinta naturaleza que no queda empañada porque hasta la 58/2003 se incluyera las sanciones como uno de los componentes de la deuda tributaria -y hasta la Ley 1/1998, hubiera unidad de procedimiento-, en tanto que como se advertía por la jurisprudencia, pese a dicha inclusión, la sanción tributaria no cumple la misma función que el resto de los elementos que integran la deuda; de suerte, por tanto, que en modo alguno cabía identificar o equiparar la sanción con lo que es estrictamente deuda tributaria, ni ahora, ni antes, por ser conceptualmente incompatibles, lo que determina un distinto régimen jurídico, por más que la consecuencia sancionadora sea fruto del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Siendo esto así, cuando la sentencia de 29 de octubre de 2012, estima parcialmente la demanda - resolviendo la instancia- y anula la sanción y confirma la liquidación, en todo lo demás, está distinguiendo claramente la obligación tributaria liquidada y la sanción, o dicho de otra manera está estimando la demanda anulando la sanción impuesta y está desestimando la demanda confirmando la liquidación. Lo cual, en el ámbito en el que nos movemos, ejecución de sentencia, se traduce en que respecto de la sanción la ejecución se cumple y agota dejándola sin efecto; y respecto de la liquidación, la sentencia es desestimatoria, por ello en puridad, siendo la liquidación correcta y válida, nada hay que ejecutar judicialmente, sino que la liquidación de intereses es la consecuencia obligada de la suspensión decretada en las distintas instancias, que se inscriben dentro de las actuaciones de aplicación de los tributos en el ámbito, no judicial, porque era desestimatoria la sentencia en este aspecto -sin entrar ahora por innecesario sobre la cuestión atinente a la ejecución judicial de las sentencias desestimatorias-, sino estrictamente tributario, y en el ejercicio propio de las potestades tributarias de los órganos llamados a liquidar.

Lo cual, por las razones apuntadas, distintas de las recogidas en los autos impugnados, pero de idéntico resultado, lo procedente era desestimar la impugnación dirigida por la parte recurrente contra el Acuerdo de 12 de marzo de 2013; en tanto, que la liquidación de intereses se ha llevado a cabo en el seno del procedimiento original y en el ejercicio de la potestad tributaria por los órganos que tienen atribuida la función de liquidar, decayendo con ello el presupuesto del que partía la parte recurrente base de su impugnación, y sin que se pueda resolver la cuestión de interés casacional objetivo en los términos en que viene formulada en el auto de admisión, en tanto que, como se ha indicado, la liquidación de intereses no se ha practicado en ejecución de sentencia firme, sino en el ejercicio de las potestades tributarias del órgano competente.

Cuarto.

Pronunciamiento sobre costas.

De acuerdo con lo dicho en los fundamentos anteriores procede que declaremos no haber lugar al recurso de casación. Confirmando los autos de instancia por las razones expuestas en el cuerpo de la presente sentencia.

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

Vistos los preceptos y jurisprudencia citados, así como los artículos 86 a 93 de la Ley de esta Jurisdicción.

FALLO

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

No ha lugar al recurso de casación nº. 1083/2019, interpuesto contra el auto de la Sección Segunda de la Audiencia Nacional de fecha 14 de noviembre de 2018, desestimatorio del recurso de reposición deducido contra auto de 28 de junio de 2018, recaído en incidente de ejecución de sentencia; fijando como criterios interpretativos los recogidos en el Fundamento Jurídico Tercero. Sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores,



traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.