

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ079330

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1198/2020, de 23 de septiembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1967/2019

**SUMARIO:**

**Haciendas forales. País Vasco. IS. Políticas comunitarias. Ayudas de Estado.** *Intereses de demora se han de aplicar en los procedimientos en los que se efectúa el reintegro por la Administración de aquellas cantidades que le fueron devueltas por el beneficiario de una ayuda de Estado. Se reafirma la Sala de instancia de que no estamos ante un crédito fiscal, ni se ha repuesto a la recurrente en un beneficio fiscal que se aplicó, y por tanto no posee tal carácter, en tanto que la resolución que se anuló por falta del trámite de audiencia se inscribe en la ejecución de la Decisión de la Comisión de recuperación de la ayuda, y no en el ámbito tributario como obligado tributario en el impuesto sobre sociedades, ámbito este que es el que permitiría aplicar el interés moratorio previsto por el art. 26 de la Norma Foral 6/2005 de Álava (General Tributaria), conforme a sus artículos 32 y 30.1. En definitiva, el régimen de intereses de demora no puede ser el establecido por la normativa- tributaria- interna sino el establecido por el ordenamiento comunitario. Insiste la Sala de instancia que la acción de recuperación de las ayudas de Estado se rige por el Derecho comunitario con todas sus consecuencias «sustantivas», limitándose el Derecho interno a facilitar el procedimiento para su ejecución, sin que esto altere su naturaleza y efectos, tal y como actualmente se contempla en el art. 263.2 LGT y su correlativo de la NFGT. No estamos, pues, ante una acción de regularización tributaria, la Resolución 326/2017 al ser anulada no produce efectos en cuanto a la recuperación de ayudas de Estado, pero ello no quita para que se haya dictado en un procedimiento de ayuda de Estado en el ejercicio de la acción de recuperación, que se rige por el derecho de la Unión Europea; por ello, los intereses de demora a los que tiene derecho la recurrente en aras del restablecimiento de su situación jurídica anterior a la devolución ordenada por la resolución anulada por sentencia debieron liquidarse- y se han liquidado- de conformidad con la normativa de la Unión Europea, y no como pretende esa parte en aplicación de la normativa tributaria interna o subsidiariamente, de conformidad con la normativa presupuestaria de Álava. Considera la Sala que el tipo de intereses de demora que se ha de aplicar en los procedimientos en los que se efectúa el reintegro por parte de la Administración de aquellas cantidades que le fueron devueltas por el beneficiario de una ayuda de Estado, cuando la resolución ordenando la restitución de la ayuda percibida es declarada nula de pleno derecho por sentencia judicial firme, es el previsto en la normativa comunitaria en caso de recuperación de ayudas de Estado. [Vid., ATS de 26 de septiembre de 2019, recurso n.º 1967/2019 (NFJ074962) que plantea el recurso de casación].*

**PRECEPTOS:**

Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo (Disposiciones de aplicación del art. 108 TFUE), art. 14.  
Norma Foral 6/2005 de Álava (General Tributaria), arts. 26, 30 y 31.

**PONENTE:**

*Don José Antonio Montero Fernández.*

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  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.198/2020

Fecha de sentencia: 23/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1967/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/09/2020

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

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 1967/2019

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. 1198/2020

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<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de septiembre 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 1967/2019, interpuesto por la entidad ZAYER, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Imelda Marco López de Zubiría, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Eugenio Garayalde Arbide, contra Auto de 14 de enero de 2019, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictado en el procedimiento de ejecución 27/2017, desestimatorio del recurso de reposición contra auto de 26 de octubre de 2018, que desestima el incidente de ejecución presentado por Zayer en relación con la Sentencia n.º 209/2015, de 6 de mayo de 2015, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJPV, recaída en el procedimiento ordinario n.º. 59/2014, y la Sentencia n.º 2314/2016, de 27 de octubre de 2016, de la Sección 2<sup>a</sup> de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de dictada en el recurso de casación 2191/2015.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Diputación Foral de Álava, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos.

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

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

En el procedimiento de ejecución de sentencia n.º. 27/2017, seguido en la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con fecha 14 de enero de 2019, se dictó auto, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: " Desestimar el recurso de reposición interpuesto por D<sup>o</sup>. Alfonso Legorburu Ortiz de Urbina, en nombre y representación de ZAYER, S.A. contra el auto de 26 de octubre de 2018, confirmando esa resolución, e imponer a la recurrente las costas de la reposición".

### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

Notificado dicho auto a las partes, por la representación procesal de la entidad ZAYER S.A., se presentó escrito con fecha 5 de marzo de 2019, ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 7 de marzo 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 la entidad ZAYER, S.A., representada por la procuradora de los Tribunales D<sup>a</sup>. Imelda Marco López de Zubiría, bajo la dirección letrada de D<sup>o</sup>. Eugenio Garayalde Arbide, y como parte recurrida La Diputación Foral de Álava, representada y asistida por la Letrada de sus Servicios Jurídicos.

### **Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 26 de septiembre 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 qué tipo de intereses de demora se ha de aplicar en los procedimientos en los que se efectúa el reintegro por parte de la Administración de aquellas cantidades que le fueron devueltas por el beneficiario de una ayuda de Estado, cuando la resolución ordenando la restitución de la ayuda percibida es declarada nula de pleno derecho por sentencia judicial firme: si el interés previsto en la normativa comunitaria en caso de recuperación de ayudas de Estado o el establecido en la normativa tributaria interna para los supuestos de devolución de ingresos indebidos.

3º) Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 14.2 del Reglamento (CE) 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999 [actual artículo 16.2 del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015], 9 y 11 del Reglamento (CE) 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, y 263 de la Ley 58/2003, General Tributaria".

#### **Cuarto.** *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la procuradora D<sup>a</sup>. Imelda Marco López de Zubiría, en nombre y representación de la entidad ZAYER, S.A., por medio de escrito presentado el 15 de noviembre de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por el auto impugnado son:

El art.14.2. del Reglamento (CE) 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999 (hoy actual art. 16.2 del Reglamento(UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015), en relación con el art. 263.2 LGT y con los artículos 9 y 11 del Reglamento (CE) 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004 .

La recurrente manifiesta que el TSJPV, confirmando el criterio de la Diputación Foral, ha entendido que los intereses previstos en el art. 14.2 del Reglamento han de aplicarse en los casos en los que el importe abonado en un procedimiento de recuperación de una ayuda de Estado ilegal debe ser devuelto al beneficiario como consecuencia de la anulación de la acción interna de recuperación de dicha ayuda. A juicio de la recurrente la Sala ha aplicado erróneamente el art. 14.2 Reglamento 659/1999 y ha inaplicado los arts. 30.1 y 32 LGT ( arts. 30.1 y 32 NFGT de Álava), en relación con los arts. 260.2 y 263.2 LGT ( arts. 257.2 y 260.2 NFGT de Álava), para concluir que los intereses abonados por la Diputación Foral de Álava a Zayer, tras la anulación de la acción de recuperación de la ayuda de Estado, son correctos y cuentan con el amparo normativo del art. 14 Reglamento 659/1999 y de los arts. 9 y 11 Reglamento 794/2004. La infracción de dichos preceptos se ha producido por las siguientes razones:

- La interpretación literal no ampara la tesis del TSJPV. Teniendo en cuenta que la normativa de la Unión Europea no reglamenta, en la literalidad de sus preceptos, el tipo de interés que debe aplicarse en los procedimientos en los que se devuelve por el Estado un importe incorrectamente recuperado, la recurrente considera que el razonamiento seguido por el TSJPV en los autos recurridos no tiene cabida en la interpretación literal de los arts. 14.2 Reglamento 659/1999, 9 y 11 Reglamento 794/2004 y 263.2 LGT (260.2 NFGT de Álava).

-El reintegro por el Estado a un contribuyente del importe indebidamente recuperado no se rige por la normativa de la Unión Europea y tiene en este caso naturaleza tributaria. Atendiendo a la naturaleza tributaria del reintegro a Zayer del beneficio fiscal indebidamente recuperado, incumbe a la Administración Tributaria abonar los intereses de demora como expresamente disponen los arts. 32 y 30.1 "en relación con el art. 221" LGT y los arts. 15.1 c), 16, 20 y 70 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa y sus homólogos forales arts. 32 y 30.1 "en relación con el art. 228.2" de la NFGT de Álava y los arts. 15.1 c), 16 y 20 del Decreto Foral 65/2008 del Consejo de Diputados, de 1 de julio, que aprueba el Reglamento regulador de los procedimientos especiales de revisión, del recurso de reposición y reembolso del coste de garantías.

-La finalidad de los intereses previstos en el Reglamento 659/1999: naturaleza no compensatoria o indemnizatoria. Los intereses del art. 14 Reglamento 659/1999 y de los arts. 9 y 11 Reglamento 794/2004 no son intereses de tipo compensatorio o indemnizatorio, como sí lo son los intereses de demora del art. 26 LGT y NFGT de Álava, que se establecen con la finalidad de indemnizar los perjuicios causados al acreedor, bien por el incumplimiento de una prestación, bien por el cumplimiento tardío, o bien por un ingreso indebido. La distinta finalidad pretendida entre los intereses de demora tributarios y los intereses del art. 14.2 Reglamento 659/1999

también justifica que en el retorno del importe indebidamente recuperado se atienda a la finalidad indemnizatoria de los intereses de demora tributarios y no al propósito de eliminar la ventaja competitiva que una ayuda ha podido conceder a su beneficiario. Desde la perspectiva de la finalidad perseguida por los distintos intereses, considera la recurrente que se aleja de entender correctamente aplicado el citado art. 14.2 al caso de reintegro por el Estado al contribuyente del importe indebidamente recuperado.

Concluye que los intereses de demora que se han de aplicar en la ejecución de las Sentencias 209/2015 del TSJPV y 2314/2016 del TS son los establecidos en la normativa tributaria interna para los supuestos de devolución de ingresos indebidos.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que " PRIMERO. Que, con estimación del presente recurso de casación, se anulen los Autos de 14 de enero de 2019 y de 26 de octubre de 2018, adoptados por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del TSJPV en relación con el incidente de ejecución presentado por Zayer, S.A. el 12 de julio de 2018 respecto de (i) la Sentencia 209/2015 firme (en parte) de la citada Sala y Sección del TSJPV, de 6 de mayo de 2015, y (ii) la Sentencia nº 2314/2016 firme de la Sección 2ª de la Sala III del TS, de 27 de octubre de 2016, dictada en el recurso de casación 2191/2015, con imposición de costas del recurso a la parte recurrida. SEGUNDO. Que, como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de los Autos impugnados, el TS se sitúe en la posición procesal del Tribunal de instancia y entre al examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en el incidente de ejecución de las antedichas Sentencias 209/2015 del TSJPV y 2314/2016 del TS; y, en consecuencia, estime el incidente de ejecución de dichas Sentencias, planteado por Zayer, S.A. contra la Resolución 1726/2017, de 26 de octubre, de la Dirección General de Hacienda de la Diputación Foral de Álava, en lo que se refiere al criterio de cálculo de intereses adoptado, y:

1) declare la nulidad de pleno derecho de la citada Resolución 1726/2017, de 26 de octubre, en lo que se refiere al criterio de cálculo de intereses adoptado;

2) declare que el interés aplicable a la devolución del importe indebidamente recuperado es el establecido en la normativa tributaria interna para los supuestos de devolución de ingresos indebidos ( arts. 26 y 32.1 LGT y NFGT de Álava);

3) condene a la Diputación Foral de Álava al pago a Zayer, S.A. de 672.796,90 euros, cantidad pendiente de ejecución en concepto de intereses de demora tributario, teniendo en cuenta que Zayer, S.A. abonó con fecha 31 de julio de 2012 4.493.555,18 euros (el total pagado por principal e intereses) y con fecha 13 de noviembre de 2017 se produjo la devolución de dicho importe más 382.544,84 euros de intereses devengados conforme al art. 14 Reglamento 659/1999;

4) condene a la Diputación Foral de Álava al pago a Zayer, S.A. de los intereses procesales de la cantidad que resulte del punto 3) desde el 14 de noviembre de 2017 y hasta el efectivo pago, conforme al art. 106.2 LJCA;

5) condene a la Diputación Foral de Álava a las costas del incidente de ejecución".

Por su parte, la Letrada de los Servicios Jurídicos de la Diputación Foral de Álava, en la representación que ostenta, por escrito presentado con fecha 11 de febrero de 2020, formuló oposición al recurso de casación manifestado que frente a lo que sostiene la recurrente respecto del carácter tributario del crédito (puesto que considera que no puede desligarse la devolución del beneficio fiscal del contexto tributario en el que se aplicó), la recurrida opone que la respuesta a la cuestión que se plantea acerca de qué tipo de interés de demora se ha de aplicar al importe que la DFA devolvió a la recurrente al anularse la Resolución de recuperación, no puede desligarse de cuál fue el título o el fundamento por el que la recurrente ingresó dicho importe (que es sobre el que se aplican los intereses de demora). La recurrida no niega que estamos ante un procedimiento de recuperación de ayuda de Estado consistente en un beneficio fiscal pero, ello no significa ni puede conducir a la conclusión pretendida por la mercantil recurrente de que las liquidaciones que se incorporan a la Resolución de recuperación constituyan liquidaciones tributarias en el sentido del art. 101.1 LGT (correlativo art. 97.1 NFGT de Álava), dado que: (i) el fundamento de la acción de recuperación es distinto del de una liquidación tributaria, (ii) su cuantificación resulta de la aplicación del ordenamiento comunitario y no del Derecho interno tributario y (iii) está sujeto a un régimen jurídico específico que le diferencia de una liquidación tributaria.

Sostiene que los actos de recuperación de ayudas de Estado declaradas ilegales que afectan al ámbito tributario no constituyen una liquidación tributaria en sentido estricto por que :

A) el fundamento de la acción de recuperación de una ayuda ilegal de carácter fiscal deriva de una Decisión de recuperación dictada por la Comisión Europea. Es decir, el título habilitante para recuperar la ayuda ilegal no es un título de naturaleza tributaria, sino la propia Decisión de la Comisión es la que habilita a la Administración para la adopción del acto administrativo destinado a cumplir con una decisión comunitaria.

B) la cuantificación del importe sobre el que se han de aplicar los intereses de demora no responde a las reglas de cálculo de las normas tributarias, sino a las normas europeas que regulan el derecho de la competencia.

C) el singular régimen jurídico que caracteriza el procedimiento de recuperación de ayudas de Estado. No estando ante verdaderas liquidaciones tributarias los intereses de demora han de ser calculados en aplicación de lo dispuesto en la normativa comunitaria. Por ello sostiene que la aplicación del régimen jurídico de los intereses de demora establecidos en la normativa comunitaria es el criterio que mejor se adecúa a la mayor reciprocidad de intereses por razones de coherencia y de sistemática normativa, toda vez que la aplicación del régimen de intereses de demora tributarios socaba la unidad de criterio que debe presidir la acción de recuperación y la de devolución del importe recuperado en aras de que exista una coherencia.

Y, sobre la naturaleza de los intereses recuperatorios comunitarios manifiesta que aunque la recurrente sostiene que estos no tienen naturaleza compensatoria o indemnizatoria lo cierto es que dichos intereses están irremediablemente unidos al tiempo en el que el beneficiario de la ayuda de Estado ha estado disfrutando de la ayuda hasta su recuperación. Es decir, está compensando el tiempo que ha dispuesto de la ayuda incompatible hasta que dicho beneficiario la ha devuelto en el procedimiento de recuperación. El que la dicción literal de los preceptos reglamentarios comunitarios se refieran al interés comunitario en el procedimiento de recuperación de la ayuda del beneficiario no significa que sea unidireccional, esto es, respecto de la recuperación a cargo del beneficiario de la ayuda y no sea aplicable en cuanto a la devolución a éste de las ayudas recuperadas, puesto que, al igual que sucede con el plazo de prescripción que es común en el ámbito comunitario y en el interno, no cabe discriminar el régimen aplicable según quien sea el titular del crédito, puesto que se trata de un procedimiento único e indiferenciado de índole comunitaria en el que no cabe hablar de unas actuaciones con exclusiva dimensión interna, autónoma y autorregulada por las disposiciones tributarias propias, o por otras categorías y figuras de ellas, según el Derecho propio del Estado.

Alega por último, la Improcedencia de los intereses procesales del art. 106.2 LJCA.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que se desestime el recurso de casación deducido, con expresa imposición de costas a la sociedad recurrente".

#### **Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.**

Por providencia de 16 de junio de 2020, el recurso quedó concluso al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite, señalándose para deliberación, votación y fallo el 22 de septiembre de 2020, fecha en la que tuvo lugar el acto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Antecedentes y contenido de los autos.**

El correcto tratamiento jurídico del presente debate pasa necesariamente por poner en contexto en el que se produce la controversia.

No cabe obviar que estamos ante el incidente de ejecución de sentencias y que los autos impugnados se producen en el seno de un incidente de ejecución de una sentencia judicial, que se rige y se encauza a través del dictado de los arts. 103 y ss. de la LJCA.

Recordemos que la Sala de instancia dictó sentencia 209/2015, estimatoria del recurso contencioso administrativo y declaró la nulidad de la Resolución 326/2012, de 2 de febrero, del Director de Hacienda de la Diputación Foral de Álava dirigida a la ejecución de la Decisión de la Comisión de las Comunidades Europeas 2002/820, de 11 de julio de 2001, sobre recuperación de ayuda de Estado, ordenando retrotraer el procedimiento para cumplimentar el trámite de audiencia a Zayer; y, en lo que ahora interesa, ordenó devolver los importes abonados más los intereses de demora devengados desde la fecha de su ingreso y los que se devenguen hasta la notificación de la sentencia. Interpuesto recurso de casación por la Diputación Foral de Álava, en relación con los ejercicios 1999 y 2000, el Tribunal Supremo estimó el recurso de casación, y como jueces de instancia estimaron el

recurso contencioso-administrativo declarando la nulidad de la Resolución 326/2012, y ordenando retrotraer el procedimiento al momento anterior a su resolución a fin de cumplimentar el trámite de audiencia a la demandante y, en lo que ahora interesa, devolver los importes abonados más los intereses de demora devengados, aunque de manera provisional y a resultas de lo que, en su caso, proceda después de evacuar dicho trámite.

La recurrente instó la ejecución de las sentencias; por auto de 5 de octubre de 2017 se requirió a la Administración recurrida para que en el plazo de veinte días abonara a la suma de 4.443.107,56 euros más los intereses de demora devengados hasta la fecha en que apruebe y ordene dicho pago.

Por resolución 1726/2017, de 26 de octubre, se reconoce a favor de ZAYER, S.A. el derecho a la devolución de las cantidades recuperadas al amparo de la Resolución 326/2012, de 2 de febrero, en ejecución de las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco 209/2015, de 6 de mayo, y del Tribunal Supremo 2314/2016, de 27 de octubre, más los correspondientes intereses devengados.

La controversia se centra en el cálculo de los expresados intereses. Para la Administración dado que la controversia se enmarca dentro de un proceso de recuperación de ayudas declaradas ilegales por la Comisión Europea debe cuantificarse el interés de recuperación señalado a tal fin por la normativa comunitaria, art. 14 del Reglamento (CE) 659/1999 y arts. 9 a 11 del Reglamento (CE) 794/2004, modificado por el Reglamento 271/2008; y no puede ser aplicado el interés de demora establecido en la Norma Foral 6/2005.

No conforme con lo resuelto la recurrente, en tanto que consideró que era procedente aplicar los intereses previstos en el art. 26 de la LGT y Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, impugnó la resolución en cuanto al cálculo de los citados intereses.

La Sala de instancia en su auto de 26 de octubre de 2018 centra el debate en el sentido de que el objeto de las sentencias a ejecutar no se inscribe en el ámbito tributario, sino en el de recuperación de ayudas de Estado, de suerte que se anuló la resolución 326/2012 que se limita a ejecutar la Decisión de la Comisión ordenando la recuperación de las ayudas de Estado; por tanto, los intereses, y su cálculo, se conecta con el ámbito material de las ayudas de Estado y el formal de la resolución anulada, ninguna relación guarda con el ámbito tributario puesto que no puede inscribirse ni como devolución del impuesto de sociedades, ni como ingreso indebido de naturaleza tributaria. Anulada, pues, la resolución 326/2012, la situación a reponer no es otra que la existente con anterioridad a esta, esto es como receptor de una ayuda de Estado ilegal e incompatible. Ha de atenderse al concepto y objeto del recurso, sin que la anulación de la resolución que puso fin al procedimiento de recuperación de ayudas de Estado, y la retroacción del procedimiento, altere o modifique la naturaleza jurídica del crédito convirtiéndolo en un crédito fiscal, limitándose las normas comunitarias a remitirse a la normativa procedimental de cada Estado para llevar a cabo la recuperación, pero sin que estas normas adjetivas afecte al ámbito sustancial cuyo régimen es el aplicable. Siendo esta perspectiva la que dota de sentido y de contenido a la condena a la devolución del principal y, en lo que ahora importa, de los intereses de demora. No es aplicable el art. 26 de las NFGT de Álava porque no se trata de deuda tributaria alguna. Se debe aplicar el principio de reciprocidad en el devengo de los intereses de demora, sea el acreedor la Administración o el receptor de la ayuda.

Recurrido el auto en reposición por la recurrente, se reafirma la Sala de instancia de que no estamos ante un crédito fiscal, ni se ha repuesto a la recurrente en un beneficio fiscal que se aplicó, y por tanto no posee tal carácter, en tanto que la resolución que se anuló por falta del trámite de audiencia se inscribe en la ejecución de la Decisión de la Comisión de recuperación de la ayuda, y no en el ámbito tributario como obligado tributario en el impuesto sobre sociedades, ámbito este que es el que permitiría aplicar el interés moratorio previsto por el artículo 26 de la NFGT, conforme a sus artículos 32 y 30.1. En definitiva, el régimen de intereses de demora no puede ser el establecido por la normativa -tributaria- interna sino el establecido por el ordenamiento comunitario ( Art. 14 del Reglamento - CE- nº. 659/1999 del Consejo). Insiste la Sala de instancia que la acción de recuperación de las ayudas de Estado se rige por el Derecho comunitario con todas sus consecuencias "sustantivas", limitándose el Derecho interno a facilitar el procedimiento para su ejecución, sin que esto altere su naturaleza y efectos, tal y como actualmente se contempla en el art. 263.2 de la LGT, añadido por la Ley 34/2015 y su correlativo de la NFGT. No estamos, pues, ante una acción de regularización tributaria, la resolución 326/2017 al ser anulada no produce efectos en cuanto a la recuperación de ayudas de Estado, pero ello no quita para que se haya dictado en un procedimiento de ayuda de Estado en el ejercicio de la acción de recuperación, que se rige por el derecho de la Unión Europea; por ello, los intereses de demora a los que tiene derecho la recurrente en aras del restablecimiento de su situación jurídica anterior a la devolución ordenada por la resolución anulada por sentencia debieron liquidarse -y se han liquidado- de conformidad con la normativa de la Unión Europea, y no como pretende esa parte en aplicación de la normativa tributaria interna o subsidiariamente, de conformidad con la normativa presupuestaria de Álava ( Art. 19

de la Norma Foral 53/1992). Señala la Sala de instancia que, ante la inexistencia de previsión legal del caso, la aplicación del principio de reciprocidad no comporta una aplicación analógica de la normativa interna o integración del art. 14 del Reglamento (CE) 659/1999 con recurso al art. 26 y concordantes de la NFGT de Álava o correlativos de la LGT, sino que atiende al paralelismo entre la reciprocidad expresamente previstas por esas normas tributarias y la que por razones de coherencia o sistemática normativa, antes bien, de unidad de criterio, está implícita en el art. 14 del precitado Reglamento comunitario.

**Segundo.** *Sobre la delimitación de la controversia y régimen aplicable.*

A la vista del contenido de los autos impugnados y la insistencia de la parte recurrente en los mismos motivos de impugnación que ya fueron analizados y resueltos en los mismos, dada la corrección de dichos autos, tanto centrando el contexto en el que se produce la controversia como lo procedente de la normativa aplicada, este Tribunal hace suyos y reitera en este los acertados razonamientos contenidos en los citados autos; sin que sea preciso añadir mucho más para reafirmar la bondad jurídica de las resoluciones impugnadas, que en referencia a la cuestión que ha sido seleccionada como de interés casacional objetivo pasa por considerar, por las razones que constituyen el armazón jurídico de los expresados autos, que el tipo de intereses de demora que se ha de aplicar en los procedimientos en los que se efectúa el reintegro por parte de la Administración de aquellas cantidades que le fueron devueltas por el beneficiario de una ayuda de Estado, cuando la resolución ordenando la restitución de la ayuda percibida es declarada nula de pleno derecho por sentencia judicial firme, es el previsto en la normativa comunitaria en caso de recuperación de ayudas de Estado.

La parte recurrente, como se ha dicho, y así se recoge en los antecedentes de la presente sentencia, vuelve a reiterar los argumentos que hizo valer en la instancia, obviando absolutamente el primer y esencial presupuesto que delimita insoslayablemente el debate. Como se pone de manifiesto en los autos impugnados, los mismos se producen en un incidente de ejecución de sentencia, es en esta, o en este caso, en estas, en las que queda delimitado el objeto de la controversia, que desde luego tiene una perspectiva formal determinante, el acto que se recurre, y otra sustantiva, la materia sobre la que versa el debate; el incidente de ejecución de sentencia, como no puede ser de otro modo, tiene como referencia obligada, a la que necesariamente se conecta, en estrecha relación con lo resuelto en sentencia, el objeto formal y el material a los que se contrae las sentencias dictadas.

Resulta evidente e indiscutido que el objeto formal lo constituía la resolución 326/2012, dictada en un procedimiento de ejecución de la Decisión de la Comisión de recuperación de las ayudas de Estado, nada que ver, al menos directamente, y sin perjuicio de lo que luego se dirá, con un procedimiento de regularización de la situación tributaria del contribuyente; inscribiéndose su objeto material en el ámbito propio de las ayudas de Estado, cuyo régimen jurídico es el aplicable.

Las sentencias que se ejecutan en el incidente de ejecución que nos ocupa, vienen delimitadas por dichos objetos formal y material, que a continuación parece conveniente perfilar.

Recordemos que la Decisión de la Comisión 2002/820/CE, de 11 de julio de 2001, que viene a ejecutar la resolución 326/2012, se inscribe dentro del régimen de ayudas estatales ejecutado por España en favor de las empresas de Álava en forma de crédito fiscal del 45% de las inversiones, resultando ilegales por infracción del apartado 3 del artº 88 del Tratado, y, además, incompatible con el mercado común; ordenándose que el Estado español adoptara todas las medidas necesarias para obtener de sus beneficiarios la recuperación de las ayudas, efectuándose la recuperación sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional, siempre que éstos permitan la ejecución inmediata y efectiva de la presente Decisión. En lo que ahora interesa, la Decisión también advertía que la ayuda recuperable devengarán intereses devengados desde la fecha en que estuvo a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación efectiva. Dicha Decisión de la Comisión Europea fue objeto de recurso de anulación y luego de casación ante los tribunales de la Unión, en ambos casos se confirmó la Decisión; en la sentencia de este Tribunal Supremo 1361/2018, de 5 de septiembre, se recoge extensamente los cauces procedimentales seguidos, y, como ahora se dirá, deja sentado las potestades actuadas y el papel que en el desarrollo de la devolución de las ayudas se reconoce a las distintas instituciones implicadas.

Es oportuno reflejar los términos en los que se pronuncia la Comunicación sobre Aplicación de la recuperación de ayudas de Estado, en el sentido de que la Comisión es la autoridad administrativa responsable de examinar cualquier medida de ayuda conforme al artículo 107.1 del TFUE para comprobar su compatibilidad con el mercado interior, basándose en los criterios establecidos en los artículos 107.2 y 107.3. Esta evaluación de la compatibilidad es responsabilidad exclusiva de la Comisión, sujeta a la revisión del TJUE. Según jurisprudencia

reiterada, los jueces nacionales no están facultados para declarar una medida de ayuda estatal compatible con los artículos 107.2. Por otra parte, los jueces también desempeñan una importante función en la ejecución de las decisiones de recuperación adoptadas de conformidad con el artículo 14.1 del Reglamento de Procedimiento, cuando la Comisión concluye que una ayuda concedida ilegalmente es incompatible con el mercado interior y obliga al Estado miembro en cuestión a obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda.

La recuperación, por tanto, no es acordada por la Diputación Foral, ni pertenece a la misma la acción de recuperación, sino que la titularidad del acto que impone la devolución pertenece y fue dictado por la Comisión, Decisión 2002/820, que, declaró ilegal e incompatible con el mercado común la ayuda en forma de crédito del 45% de las inversiones, ordenando la recuperación de las citadas ayudas, y conforme con el art. 14.3 del Reglamento CEE 659/1999, disponiendo de un plazo máximo de dos meses desde su notificación.

El papel de la Diputación Foral se contrae en exclusividad en llevar a cabo obligatoriamente la ejecución de lo resuelto por la Comisión y los Tribunales europeos. La resolución 326/2012 se inscribe en este concreto ámbito, y las sentencias que analizaron la conformidad jurídica de esta resolución se circunscriben, como no puede ser de otra forma, a examinar la corrección o no de dicha ejecución, dejando al margen la bondad de la Decisión, y lo ordenado en ella; y el control judicial de la corrección de la recuperación, pasa necesariamente porque la recuperación se lleve a cabo conforme al régimen jurídico aplicable, siendo necesario destacar que una jurisprudencia constante del TJUE enseña que la recuperación consiste en restablecer la situación que existía en el mercado antes de la concesión de la ayuda, con la finalidad de garantizar que la competencia no será falseada en el mercado interior, significando la recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles no una sanción, sino la consecuencia lógica de su ilegalidad; por ello, para lograr dicho equilibrio la recuperación no se circunscribe sólo a la devolución del importe nominal de lo que constituye la ayuda, sino también de los intereses, en tanto que se ha obtenido también una ventaja financiera, desde la fecha en que la ayuda estuvo a disposición del beneficiario hasta la fecha de su recuperación; por consiguiente, el control judicial de la ejecución llevada a cabo de la decisión se extiende necesariamente a comprobar que se ha cumplido el citado presupuesto, que se ha reestablecido el equilibrio competencial, que toda ventaja empresarial se enjuga, devolviendo el importe nominal de la ayuda y los intereses calculados conforme a la normativa de la Unión Europea; por lo que, en un caso como en el que nos ocupa, cuando se anula la ejecución que se lleva a cabo por un defecto formal, con retroacción de actuaciones, reponer la situación del beneficiario no puede suponer obtener por esta vía indirecta una ventaja cuya desaparición es la finalidad que se pretende con la ejecución de la Decisión, y en este contexto, cuando las sentencias se pronunciaron por la devolución de intereses de demora, no puede perderse de referencia, obligada, la Decisión que se ejecuta, por lo que reponer la situación del beneficiario de la ayuda de Estado cuya recuperación se persigue mediante la retroacción de actuaciones, y respetar dicha situación significa calcular dichos intereses conforme a los mismos cálculos que los empleados para lograr la desaparición de la ventaja y el equilibrio buscado, que es el que tiene en cuenta la regulación comunitaria, pues de otra forma, calculándose los intereses de demora a devolver mediante otro método de suerte que se mantuviera o agravara el desequilibrio y la ventaja, lo que así sucedería en el caso que nos ocupa, se estaría produciendo un incumplimiento material de la Decisión.

Para la recurrente se ha aplicado indebidamente el art. 14 del Reglamento 659/1999, que sólo prevé la recuperación de las ayudas por parte del Estado, y no un caso como el que nos ocupa de devolución de la ayuda a su receptor, regulándose sólo, arts. 9 y 11 del Reglamento 794/2004, un supuesto unidireccional. Pues bien, aún aceptando la existencia de la laguna indicada, lo que en modo alguno resulta razonado, ni jurídicamente razonable, es que se abandone absolutamente el régimen jurídico regulador de las ayudas de Estado y se acuda sin reparo alguno a un régimen que, como ya se ha dicho, materialmente resulta extraño, como es el régimen tributario en cuanto a la cuantificación de los intereses devengados, logrando con su aplicación obtener una ventaja ignorando la Decisión de recuperación de ayudas de Estado que es la que delimita la ejecución obligada por los órganos estatales, produciéndose la paradoja, el absurdo jurídico, que el vicio que impide, en un primer momento la recuperación de la ayuda de Estado, conlleve un nuevo beneficio, lo cual no puede tener amparo jurídico alguno conforme al régimen jurídico comunitario regulador de las ayudas de Estado, pues incluso en el hipotético caso de que una normativa nacional se opusiese a la recuperación de las ayudas de Estado o indirectamente supusiese unas ventajas o beneficios que a la postre tuviera como resultado el mantenimiento total o parcial de la ayuda de Estado, como sería este el caso, no sería aplicables al caso.

Ha de convenirse que la cuestión que nos ocupa es compleja, al tiempo de dictarse las sentencias que han de ejecutarse, y como se pone de manifiesto en las mismas, no existía procedimiento ad hoc -con alguna excepción, como es el caso de las subvenciones, que constituye una de las posibles manifestaciones en las que se materializa

las ayudas de Estado- para cumplir el mandato de recuperación de las ayudas de Estado. El art. 14.3 del Reglamento 659/1999, establece que la recuperación se efectuará sin dilación y con arreglo a los procedimientos del Derecho nacional del Estado miembro interesado, siempre que permitan la ejecución inmediata y efectiva de la decisión de la Comisión, esto es, que el procedimiento aplicado sea apto para recuperar la ayuda con celeridad, inmediatez y efectividad, y va de suyo que esta efectividad se traduce en que la recuperación sea completa y adecuada para restablecer el equilibrio competencial -lo que no lo sería de aceptar la tesis de la recurrente-.

Las ayudas de Estado conforma una categoría jurídica propia del Derecho europeo, el artículo 107.1 TFUE establece que <<salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones>>, su régimen jurídico ha sido definido legal y jurisprudencialmente, y si bien tiene un significado unívoco, de suerte que se establecen los requisitos que debe concurrir para estar en presencia de una ayuda de Estado, referida a toda ayuda incompatible otorgada por un poder público, su forma de manifestarse es muy amplia desde transferencia de fondos públicos o renuncia a fondos que le son propios o debidos consistentes tanto en prestaciones positivas, como en ventajas o beneficios que aligeran la carga empresarial y que se conforman dentro de un amplio espectro tipológico, tales como de naturaleza subvencional, contractual, tributaria...

Dichos factores determinan la complejidad a la que hacíamos referencia. Pues a falta de un procedimiento nacional a propósito, el cauce para viabilizar la acción de recuperación, a veces, depende de la forma de concesión.

El caso que nos ocupa es paradigmático de lo que decimos, a la fecha en que se procede a ejecutar la recuperación ordenada aún no se había producido la reforma de la Ley 34/2015. Si la ayuda de Estado en este caso se había producido en el ámbito tributario aplicando los beneficios previstos en el impuesto de sociedades, lógicamente la recuperación pasaba por calcular las cuotas procedentes sin aplicar los citados beneficios, pero esta actuación es puramente instrumental, no troca la naturaleza de las ayudas de Estado, con un régimen jurídico peculiar y propio del Derecho europeo, que es el aplicable, en créditos fiscales. Las nuevas liquidaciones no tiene como objetivo más que determinar el importe nominal de la ayuda, y para determinar los intereses devengados, se acude al art. 14.2 del Reglamento, y ello para hacer efectiva la recuperación o devolución de la ayuda, como acción propia y exclusiva del Derecho comunitario que entronca directamente con los Tratados fundacionales. Cualquier incidencia que se produzca en la ejecución o efectividad de la acción comunitaria dirigida a la recuperación de la ayuda, queda englobada dentro del régimen jurídico diseñado al efecto; la normativa comunitaria, como se ha visto, traslada a los procedimientos internos la efectividad de la recuperación de las ayudas de Estado, el hecho de que la naturaleza tributaria en la que se plasmó la ayuda demanden la realización de unos trámites para determinar el importe nominal de la ayuda a devolver, y en consecuencia sobre la que calcular los intereses, no desnaturaliza la acción comunitaria, ni impone el régimen tributario propio de esta esfera en detrimento de la acción comunitaria y de su régimen jurídico; por ello ni estamos, ni cabe en el los textos legales al efecto, ante devolución derivada del impuesto sobre sociedades, ni estamos ante un ingreso indebido derivado de una obligación tributaria.

Ya hemos visto y definido el contexto en el que se desenvuelve la obligación de devolver el importe nominal de la ayuda y los intereses de demora, ordenada por las sentencias que se ejecutan, el régimen jurídico aplicable y los efectos insoslayable derivados de la Decisión de la Comisión, que a falta de una regulación expresa encuentra su acomodo en que el cálculo de dichos intereses se haga conforme a la normativa comunitaria en cuanto hace posible recuperación y equilibrio buscado; sin que la parte recurrente haya siquiera intentado acreditar que el cálculo de los intereses, desde el punto de vista que nos interesa de recuperación de la ayuda, le haya supuesto un perjuicio o desventaja vulnerando el principio de equivalencia.

Respecto de los intereses del art. 106.2 de la LJCA a los que aspira la parte recurrente, baste decir que no han sido objeto de atención en el auto de admisión y sobre todo ninguna justificación aporta la recurrente que ayude a examinar una posible incorrección de los autos de ejecución en este aspecto.

Recurrido el auto en reposición por la recurrente, se reafirma la Sala de instancia de que no estamos ante un crédito fiscal, ni se ha repuesto a la recurrente en un beneficio fiscal que se aplicó, y por tanto no posee tal carácter, en tanto que la resolución que se anuló por falta del trámite de audiencia se inscribe en la ejecución de la Decisión de la Comisión de recuperación de la ayuda, y no en el ámbito tributario como obligado tributario en el impuesto sobre sociedades, ámbito este que es el que permitiría aplicar el interés moratorio previsto por el artículo 26 de la NFGT, conforme a sus artículos 32 y 30.1. En definitiva, el régimen de intereses de demora no puede ser el establecido por la normativa- tributaria- interna sino el establecido por el ordenamiento comunitario ( Art. 14 del

Reglamento- CE- nº 659/1999 del Consejo). Insiste la Sala de instancia que la acción de recuperación de las ayudas de Estado se rige por el Derecho comunitario con todas sus consecuencias "sustantivas", limitándose el Derecho interno a facilitar el procedimiento para su ejecución, sin que esto altere su naturaleza y efectos, tal y como actualmente se contempla en el art. 263.2 de la LGT, añadido por la Ley 34/2015 y su correlativo de la NFGT. No estamos, pues, ante una acción de regularización tributaria, la resolución 326/2017 al ser anulada no produce efectos en cuanto a la recuperación de ayudas de Estado, pero ello no quita para que se haya dictado en un procedimiento de ayuda de Estado en el ejercicio de la acción de recuperación, que se rige por el derecho de la Unión Europea; por ello, los intereses de demora a los que tiene derecho la recurrente en aras del restablecimiento de su situación jurídica anterior a la devolución ordenada por la resolución anulada por sentencia debieron liquidarse y se han liquidado- de conformidad con la normativa de la Unión Europea, y no como pretende esa parte en aplicación de la normativa tributaria interna o subsidiariamente, de conformidad con la normativa presupuestaria de Álava ( Art. 19 de la Norma Foral 53/1992). Señala la Sala de instancia que, ante la inexistencia de previsión legal del caso, la aplicación del principio de reciprocidad no comporta una aplicación analógica de la normativa interna o integración del art. 14 del Reglamento (CE) 659/ 1999 con recurso al art. 26 y concordantes de la NFGT de Álava o correlativos de la LGT, sino que atiende al paralelismo entre la reciprocidad expresamente previstas por esas normas tributarias y la que por razones de coherencia o sistemática normativa, antes bien, de unidad de criterio, está implícita en el art. 14 del precitado Reglamento comunitario.

**Tercero. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto.

**FALLO**

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

**Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.

**Segundo.**

Desestimar el recurso de casación 1967/2019 formulado contra los autos de ejecución de fechas 14 de enero de 2019 y 26 de octubre de 2018, cuya confirmación procede.

**Tercero.**

No formular pronunciamiento sobre las costas del presente procedimiento.

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.