

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 1115/2019 de 18 Jul. 2019, Rec. 4872/2017

Ponente: Merino Jara, Isaac.

Nº de Sentencia: 1115/2019

Nº de Recurso: 4872/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

ECLI: ES:TS:2019:2701

Pueden compensarse de oficio los intereses de demora cuando, ingresada la cantidad inicialmente liquidada, se estima parcialmente la reclamación del contribuyente

INTERÉS CASACIONAL. DEUDA TRIBUTARIA. INGRESOS EN PARTE INDEBIDOS. Intereses de demora a favor del contribuyente. Cálculo de los intereses generados como consecuencia de la estimación parcial de una reclamación, cuando se ha ingresado la cantidad girada inicialmente. Compensación de oficio. Habiéndose ingresado inicialmente la cantidad girada, la Administración tributaria puede compensar los intereses de demora resultantes de una y otra liquidación, devolviendo al obligado tributario la cantidad que surja a su favor de esa compensación, más los correspondientes intereses de demora. Sólo es indebido el exceso ingresado, y, por tanto, es correcto el modo de proceder de la Administración, puesto que la devolución ha de ser por un importe equivalente al exceso ingresado más los intereses de demora sobre el mismo.

El Tribunal Supremo estima recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, contra sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el procedimiento ordinario sobre el cálculo de intereses de demora como consecuencia de la estimación parcial de una reclamación, casando y anulando la sentencia impugnada.

L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 26.5; art. 32; art. 73.1

RD 520/2005 de 13 May. (Regl. general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa) art. 66.3

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.115/2019

Fecha de sentencia: 18/07/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4872/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 25/06/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

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

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 4872/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1115/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 18 de julio de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 4872/2017 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación, que le es propia, de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 15 de junio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 654/2015, sobre el cálculo de intereses de demora como consecuencia de la estimación parcial de una reclamación.

Ha comparecido como parte recurrida la mercantil VALEO ESPAÑA, S.A. representada por el procurador de los tribunales, don Victorio Venturini Medina, y defendida por el letrado don José María Cobos Gómez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 15 de junio de 2017 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria del recurso núm. 654/2015 interpuesto por VALEO ESPAÑA, S.A. (en adelante, VALEO) contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de junio de 2015, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994, incidente de ejecución de sentencia.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El 3 de octubre de 2014 VALEO, interpuso incidente de ejecución contra el acuerdo del jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de fecha 29 de agosto de 2014 por el que procede a modificar la cuantía de los intereses, de conformidad con lo acordado por el TEAC de 28 de noviembre de 2013, estimatoria parcial de la reclamación económico administrativa presentada por VALEO contra la liquidación correspondiente al IS 1994 realizada según lo preceptuado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 18 de junio de 2012 (recurso 4261/2009), que arrojaba una deuda tributaria de 3.534.618,01 euros de los que 1.684.993,34 euros corresponden a cuota y 1.849.624,67 euros a intereses de demora que la recurrente procede a ingresar el 3 de enero de 2013.

b) La Sentencia del Tribunal Supremo a la que hemos hecho referencia, fallaba no haber lugar al recurso de casación instado por VALEO ESPAÑA SA y acogía el interpuesto por la Administración del Estado. Así casaba la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 10 de junio de 2009 que estimaba parcialmente el recurso 34/2006 interpuesto contra la resolución del TEAC de fecha 5 de noviembre de 2005, que resolvió acumuladamente dos reclamaciones económico administrativas contra la liquidación del Impuesto Sobre Sociedades del ejercicio 1994, del que resultaba una deuda tributaria de 9.316.558,08 euros y contra el acuerdo de imposición de sanción de fecha 21 de enero de 2003, derivado de la liquidación anterior y acordó estimar en parte ambas, anulando la liquidación y disponiendo se girase una nueva cuantificada del modo que se exponía y en cuanto a la sanción, confirmando la calificación de infracción pero disponiendo la adaptación de su cálculo.

La Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 18 de junio de 2012 , casando la Sentencia de la Audiencia Nacional, estima en parte el recurso contencioso administrativo, en cuanto a la regularización del IS en lo relativo a la ampliación de capital con prima de emisión y en relación con las sanciones, que anula por caducidad.

SEGUNDO.- *La sentencia de instancia.*

1. La citada resolución del TEAC, de 2 de junio de 2015, resuelve el incidente de ejecución de sentencia planteado por VALEO y desestima sus pretensiones en cuanto a calcular los intereses de demora devengados a su favor de conformidad con el artículo 32.2 de la LGT sobre la base de 1.849.624,67 euros, puesto que el ingreso indebido únicamente asciende a 130.008,09 euros.

Frente a la misma, interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo estimó a través de la sentencia ahora recurrida en la que anula la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central.

Razona así la sentencia ahora recurrida en su fundamento jurídico segundo: "a juicio de la Sala no parece correcto compensar el importe de 1.849.624,67 euros con el de 1.719.616,58 euros, y devolver a la recurrente la diferencia, 130.008,09 euros, junto con intereses de demora desde el 3 de enero de 2013, afirmando que el importe de 1.719.616,58 euros fue debido en todo momento, pues este último importe fue únicamente debido a partir del momento en que se liquidó correctamente por la Administración, ya que en caso contrario recaerá sobre el particular el proceder incorrecto de la Administración.

En suma, estimamos que el procedimiento a seguir, como señala la actora, debió ser:

En primer lugar, calcular el total de la devolución, que se correspondería con la devolución íntegra de los intereses de demora ingresados por la parte con fecha 3 de enero de 2013, por importe de 1.849.624,67 euros, más los intereses de demora devengados desde dicha fecha hasta la fecha de ordenación del pago de los mismos

En segundo lugar, determinar el nuevo importe de intereses de demora a ingresar, que asciende a 1.719.616,58 euros, sobre el cual no existe discusión.

Y en tercer lugar, proceder a la compensación entre la cantidad a devolver resultante del punto 1 anterior y el importe de 1.719.616,58 euros a que se hace referencia en el punto 2 anterior.

Los razonamientos expuestos, conllevan a estimar íntegramente el recurso interpuesto".

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El abogado del Estado preparó recurso de casación mediante escrito firmado el 11 de septiembre de 2017.

2. En dicho escrito, la recurrente identificó como infracciones del ordenamiento jurídico en las que incurría la sentencia: "infracción de los artículos 26.5 , 32 y 73.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); artículo 66.3 del Reglamento General de Revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; y artículo 58.2.b) del Reglamento General de Recaudación (RGR), aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio".

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 22 de septiembre de 2017 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 29 de enero de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia prevista en los apartados 2.c) y 3.a) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar el modo en que deben calcularse los intereses de demora como consecuencia de una estimación parcial de una reclamación, habiéndose ingresado inicialmente la cantidad girada; en concreto, si la Administración tributaria puede compensar los intereses de demora resultantes de una y otra liquidación, devolviendo al obligado tributario la cantidad que surja a su favor de esa compensación, más los correspondientes intereses de demora, o si, por el contrario, ha de reintegrar a aquél la cantidad total ingresada inicialmente más los intereses de demora sobre esa cantidad y posteriormente proceder a girar nueva liquidación por el importe correspondiente sin proceder a la compensación de deudas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 26.5 , 32 y 73.1 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria , el artículo 66.3 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa , aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y el artículo 58.2, letra b), del Reglamento General de Recaudación aprobado por el Real Decreto 929/2005, de 29 de julio".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

1 . La Administración General del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 21 de febrero de 2018 que observa los requisitos legales y en el que, con base en las infracciones ya señaladas en el escrito de preparación del recurso, solicita de la Sala que dicte sentencia que fije doctrina en los términos propuestos en el apartado tercero de su escrito, esto es: "Los intereses de demora a liquidar como consecuencia de una estimación parcial por razones sustantivas de una reclamación frente a una liquidación de intereses, habiéndose ingresado inicialmente la cantidad girada, se calculan sobre la cantidad que resulta una vez que la Administración tributaria procede a la compensación de los intereses de demora de una y otra liquidación.

Dicho de otra forma, la devolución al obligado tributario estará integrada por la cantidad que surja a su favor después de practicada la compensación entre la liquidación inicial y la dictada en ejecución, más los correspondientes intereses de demora calculados sobre esa cantidad desde la fecha en que se produjo el ingreso".

2. Dado traslado del escrito de interposición a la mercantil VALEO como parte recurrida, con fecha 7 de mayo de 2018 presentó escrito de oposición al presente recurso en el que expone que "1. No nos

encontramos ante un supuesto equiparable al de una liquidación anulada parcialmente por razones sustantivas. En este caso, existe una anulación completa de la liquidación de intereses de demora, como consecuencia de la incorrecta aplicación del tipo para el cálculo de los intereses de demora. Cabe recordar nuevamente que la liquidación de intereses de demora practicada en ejecución del pronunciamiento de esa Sala fue anulada de forma completa por el TEAC.

2. Sí se aprecian diferencias conceptuales entre una liquidación anulada parcialmente referida a la cuota y una liquidación incorrecta de intereses de demora. La primera permite la conservación de parte de las actuaciones, dado que de los distintos conceptos debatidos la anulación se extiende únicamente a una parte. Sin embargo en una incorrecta liquidación de intereses de demora, como hemos señalado, conlleva su completa anulación y la emisión de una nueva liquidación conforme a los parámetros correctos.

En consecuencia, los intereses de demora exigidos a mi representada en esa liquidación posteriormente anulada por el TEAC nunca fueron debidos ni en todo ni en parte. El artículo 32 de la LGT no puede ser utilizado para sostener la interpretación del Abogado del Estado -sino todo lo contrario- pues no cabe olvidar que nos encontramos ante un supuesto que el referido precepto no puede prever ni regular de forma expresa. Recordemos de nuevo que en el caso que nos ocupa la Administración ha errado al ejecutar un pronunciamiento de esa Sala a la que respetuosamente nos dirigimos, lo que ha obligado a mi mandante a seguir las correspondientes vías de recurso frente a los actos de ejecución. De esta forma, el artículo 32 de la LGT y la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora -reconocida por la doctrina consolidada de esa Sala del Tribunal Supremo- imponen necesariamente el reconocimiento de un ingreso indebido por importe de 1.849.624,67 euros, incrementados en los correspondientes intereses de demora.

3. No se puede afirmar que el importe de intereses de demora incluido en la liquidación final (1.719.616,58 euros) fuera debido en todo momento. Este último importe únicamente fue debido a partir del momento en que se liquidó correctamente por la Administración, pues en caso contrario se hace recaer sobre el contribuyente el perjuicio del incorrecto proceder de ésta".

Y concluye la representación procesal de la recurrida, diciendo que "No procede, en consecuencia, la fijación de la jurisprudencia solicitada por el Abogado del Estado, sino al contrario, la que se desprende de lo expuesto en los párrafos precedentes: tras la anulación de una liquidación de intereses de demora, la Administración tributaria ha de reconocer al contribuyente una devolución de ingresos indebidos por la cantidad total inicialmente girada e ingresada, más los intereses de demora sobre esa cantidad y, posteriormente, proceder a girar nueva liquidación por el importe correspondiente para, en su caso y en último término, proceder a la compensación entre dichos importes".

QUINTO.- Señalamiento para vista, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA , la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública mediante providencia de fecha 19 de junio de 2018 y quedó el recurso pendiente de señalamiento para la celebración de la misma.

Por providencia de fecha 21 de marzo de 2019 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y señaló para vista pública de este recurso el día 25 de junio de 2019, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

El 12 de junio de 2002 se dictó acto administrativo de liquidación, correspondiente al IS, Régimen de Declaración Consolidada del ejercicio 1994, del que resultó una deuda tributaria de 9.316.558,08

euros.

El 21 de enero de 2003 se dictó acuerdo de imposición de sanción derivado de la liquidación anterior, por importe de 746.400,48 euros.

Contra ambos acuerdos la entidad interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que, en resolución de fecha 25 de noviembre de 2005, resolvió acumuladamente y acordó estimar en parte ambas, anulando la liquidación y disponiendo que se girase una nueva cuantificada del modo que se exponía y, en cuanto a la sanción, confirmando la calificación de infracción, pero disponiendo la adaptación de su cálculo.

Recurrida dicha resolución ante la Audiencia Nacional (recurso 34/2006), esta, en sentencia de 10/06/2009 , estimó en parte el recurso.

Interpuesto recurso de casación (4261/2009) contra dicha sentencia ante el Tribunal Supremo , por la entidad y por el Abogado del Estado, en sentencia de 18 de junio de 2012 , el Tribunal falla no haber lugar al recurso instado por VALEO ESPAÑA y acoger el interpuesto por la Administración del Estado. Casada la sentencia de la Audiencia Nacional, en su lugar, estima en parte el recurso contencioso administrativo, en cuanto a la regularización del IS en lo relativo a la ampliación de capital con prima de emisión y en relación a las sanciones, que anula por caducidad.

En cumplimiento de la indicada sentencia del Tribunal Supremo, se dicta por el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, el 15 de noviembre de 2012 , acuerdo por el que se procede a anular la sanción correspondiente al IS 1994, por importe de 746.400,48 euros, así como la liquidación del IS 1994, por importe de 9.316.558,08 € y a practicar una nueva liquidación de la que resulta una deuda tributaria de 3.534.618,01 euros, de los que 1.684.993,34 euros corresponden a cuota y 1.849.624,67 euros a intereses de demora.

Contra dicho acuerdo, VALEO ESPAÑA interpone *ad cautelam* ante el TEAC, reclamación económico-administrativa el 14 de diciembre de 2014 en la que manifiesta que procederá a interponer contra dicho acuerdo de ejecución, el correspondiente incidente de ejecución ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de conformidad con el artículo 109 de la LJCA .

El 3 de enero de 2013 la recurrente procede a ingresar la deuda liquidada por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1994 por un importe total de 3.534.618,01 euros (1.684.993,34 € de cuota y 1.849.624,67 € de intereses de demora).

El 28 de noviembre de 2013, el Tribunal Económico-Administrativo Central estimó parcialmente el recurso en lo relativo a la aplicación del interés legal del dinero en el tramo que, una vez entrada en vigor la Ley 58/2003, se inició a partir de la solicitud de suspensión.

En cumplimiento de la citada resolución del TEAC, el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en fecha 29 de agosto de 2014, procede a modificar la cuantía de los intereses de demora calculados anteriormente para ajustarse a la resolución del TEAC de manera que aplica el interés legal en el tramo que se inicia a partir de la solicitud de suspensión, el 17 de enero de 2006.

De acuerdo con esta nueva resolución, la cuantía de los intereses de demora asciende a 1.719.616,58 euros.

Además, en el acuerdo de ejecución se establece:

"En el presente supuesto, en la medida en que la deuda liquidada por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 1994 fue objeto de ingreso en fecha 3 de enero de 2013 por un importe total de 3.534.618,01 euros (1.684.993,34 € de cuota y 1.849.624,67 € de intereses de demora) no procede exigir importe adicional alguno a ingresar por el citado concepto y periodo, debiendo proceder al cálculo del exceso ingresado, en concreto en este caso por intereses de demora, así como acordar la

devolución en su favor del ingreso que resulte con sus correspondientes intereses de acuerdo con lo previsto en el artículo 32 de la Ley 58/2003, General Tributaria ".

La Administración procede a la devolución del exceso ingresado por los intereses de demora, 130.008,09 euros, junto con los intereses que se devengan a favor de la recurrente por el ingreso indebido, tomando como fecha inicial de cómputo el 3 de enero de 2013, fecha en la que se produjo el ingreso indebido y, como fecha final, la fecha en que se ordena el pago, por importe de 10.828,07 euros. Contra dicho acuerdo, VALEO ESPAÑA interpone el 3 de octubre de 2014 incidente de ejecución alegando, en síntesis, que los intereses de demora a favor del recurrente han sido calculados incorrectamente.

El 2 junio de 2015, el TEAC desestimó el incidente de ejecución, desestimación contra la que se interpuso recurso ante la Audiencia Nacional.

Adujo VALEO ESPAÑA que la Administración había procedido de la siguiente manera:

En primer lugar, recalcula los intereses de demora que debía pagar VALEO ESPAÑA, calculados desde el día 1 de julio de 1995 (último día de plazo para ingresar la deuda derivada de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1994) hasta el 15 de noviembre de 2012 (fecha en la que dicta el Acuerdo de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2012), todo ello en virtud de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de noviembre de 2013.

A estos efectos, como ordenaba la referida Resolución, se utiliza el tipo de interés legal en vez del tipo de interés de demora para el tramo iniciado a partir de 17 de enero de 2006 hasta 15 de noviembre de 2012.

Como resultado, los nuevos intereses de demora ascienden a 1.719.616,58 euros.

En segundo lugar, procede a compensar los intereses de demora ingresados por VALEO ESPAÑA inicialmente (1.849.624,67 euros) con los resultantes del nuevo cálculo (1.719.616,58 euros), siendo esta cantidad el importe a devolver a VALEO ESPAÑA. Sobre dicho importe, 130.008,09 euros, esa Dependencia calcula intereses de demora a favor de VALEO ESPAÑA, calculados hasta el día 2 de septiembre de 2014, fecha de ingreso de los mismos, por importe de 10.828,07 euros.

Como resultado de lo anterior, se ingresa a VALEO ESPAÑA un total de 140.836,16 euros.

El único motivo aducido por VALEO ESPAÑA es la incorrección en el cálculo de los intereses de demora a su favor. La Sentencia de la Audiencia Nacional aquí recurrida estimó íntegramente el recurso, declarando que el procedimiento que debió seguirse es el siguiente:

En primer lugar, calcular el total de la devolución, que se correspondería con la devolución íntegra de los intereses de demora ingresados por la parte con fecha 3 de enero de 2013, por importe de 1.849.624,67 euros, más los intereses de demora devengados desde dicha fecha hasta la fecha de ordenación del pago de los mismos.

En segundo lugar, determinar el nuevo importe de intereses de demora a ingresar, que asciende a 1.719.616,58 euros.

Y, en tercer lugar, proceder a la compensación entre la cantidad a devolver resultante del punto primero anterior y el importe de 1.719.616,58 euros a que se hace referencia en el punto segundo.

Frente a esta sentencia se interpuso el presente recurso de casación por la Abogacía del Estado en el entendimiento de que la actuación administrativa ha sido conforme a derecho a la hora de realizar los cálculos a los que nos venimos refiriendo.

SEGUNDO.- *La cuestión de interés casacional objeto del recurso.*

L a cuestión con interés casacional consiste en "Determinar el modo en que deben calcularse los

intereses de demora como consecuencia de una estimación parcial de una reclamación, habiéndose ingresado inicialmente la cantidad girada; en concreto, si la Administración tributaria puede compensar los intereses de demora resultantes de una y otra liquidación, devolviendo al obligado tributario la cantidad que surja a su favor de esa compensación, más los correspondientes intereses de demora, o si, por el contrario, ha de reintegrar a aquél la cantidad total ingresada inicialmente más los intereses de demora sobre esa cantidad y posteriormente proceder a girar nueva liquidación por el importe correspondiente sin proceder a la compensación de deudas".

Las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación son los artículos 26.5 , 32 y 73,1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , el artículo 66.3 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa , aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y el artículo 58.2 .

TERCERO.- *El juicio de la Sala sobre la cuestión con interés casacional.*

La Sentencia recurrida ha seguido para su exposición los fundamentos de Derecho Segundo a Cuarto, ambos inclusive de la R. TEAC, que señalan:

"SEGUNDO: La interesada alega que la compensación que ha practicado de oficio la Administración para la extinción de la nueva liquidación con cargo a lo ingresado para el pago de la inicialmente practicada y anulada en esta vía no es ajustada a Derecho. La Administración debería haber acordado la devolución íntegra de los intereses de demora ingresados el 3 de enero de 2013 por importe de 1.849.624,67 euros y que han sido anulados y haber girado una nueva liquidación por importe de 1.719.616,58 euros, pero no proceder a la compensación de las deudas.

Además, el interesado considera que el cálculo de los intereses de demora a favor del contribuyente debió realizarse sobre la base de 1.849.624,67 euros, indebidamente ingresados por el obligado tributario con fecha 3 de enero de 2013, antes de proceder a la compensación de dicho importe con el de la nueva liquidación practicada, debiéndose computar los mismos desde la citada fecha hasta la fecha en que se ordenó el pago de la devolución en cuestión.

TERCERO: A la hora de resolver estas cuestiones es necesario traer a colación los siguientes preceptos:

El artículo 73.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria , autoriza a la Administración para la práctica de compensación de oficio dentro del período voluntario en los casos en que, como aquí ocurre, proceda:

"la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta ley ".

A tenor del artículo 26.5 de la Ley 58/03 :

"En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y. el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución".

En los mismos términos que el artículo 73.1 de la LGT , el artículo 58.2.b) del Reglamento General de Recaudación , aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, señala:

"Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período

voluntario En la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda y se notificará al obligado al pago el importe diferencial para que lo ingrese en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este supuesto, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo".

También el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, al regular en su artículo 66 las cuestiones relativas a la ejecución de resoluciones administrativas, dispone (artículo 66.3 in fine) que "cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre".

En el Acuerdo de Ejecución de fecha 29 de agosto de 2014 se dispuso la compensación de la deuda resultante de la nueva liquidación practicada por la Administración respecto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1994, por importe de 3.404.609,92 euros (1.684.993,34 de cuota y 1.719.616,58 de intereses), con el importe que correspondía devolver al contribuyente, que en su totalidad ascendía a 3.534.618,01 euros (1.684.993,34 de cuota y 1.849.624,67 de intereses), conforme a lo dispuesto en el artículo 58.2.b) del Reglamento General de Recaudación ya comentado, de manera que el importe del ingreso indebido ascendió finalmente a 130.008,09 euros.

Por tanto, este Tribunal no puede sino concluir que la actuación realizada por la Administración fue correcta, al compensar de oficio las cantidades a ingresar y a devolver que resultan de la práctica de la nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior.

CUARTO: Sostiene por otra parte la reclamante que lo procedente en estos casos es reconocer la naturaleza de ingreso indebido a la totalidad de lo ingresado para el pago de la liquidación anulada (en este caso, 1.849.624,67 €), y calcular el interés de demora sobre esa cuantía, pues de otra manera, esto es, de la forma en que ha procedido la Administración, se le está sustrayendo su derecho a obtener los intereses de demora a cuyo percibo tiene derecho en cuando a la parte de lo ingresado que es objeto de compensación.

El artículo 32 de la Ley 58/03, General Tributaria (LGT), por lo que ahora interesa, establece:

"1. La Administración Tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que **indebidamente** se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias [...].

2. Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución."

Debemos partir de la base de que los intereses de demora correspondientes a ingresos indebidos tienen una naturaleza marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por una de las partes de la relación tributaria debida a la disposición de una determinada cantidad de dinero por un tiempo superior al debido, devengándose desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido.

En nuestro supuesto, el ingreso indebido no fue de 1.849.624,67 euros como alega la recurrente, sino de 130.008,09 euros, ya que 1.719.616,58 euros fueron debidos en todo momento, teniendo por tanto la Administración que "indemnizar" a la recurrente por el tiempo durante el cual la Administración "dispuso" de dicha cantidad no debida (El subrayado es nuestro).

De acuerdo con lo expuesto, la interesada tiene en efecto derecho a los intereses de demora devengados por la suma indebidamente ingresada para el pago de la liquidación ulteriormente anulada desde la fecha de realización del pago hasta la fecha en que se ordene el pago de la

devolución, fecha ésta que, en cuanto a la parte del importe de la devolución concurrente con la nueva deuda liquidada, es la del acuerdo de compensación que se dicta conjuntamente con la práctica de la nueva liquidación de acuerdo con lo señalado en el antes citado artículo 58.2.b) del Reglamento General de Recaudación .

Debemos tener en cuenta la Resolución de este Tribunal de 25 de octubre de 2012 (RG 3614/11) en la que se determinó lo siguiente:

"El "dies ad quem" del devengo de los intereses que nos ocupan coincide, según el reiterado artículo 32.2, con "la fecha en que se ordene el pago de la devolución" fecha ésta que bien puede identificarse con la del Acuerdo de la compensación (26-05-2011), habida cuenta que la compensación, en definitiva, es un medio de extinción de la deuda tributaria, al igual que lo es el pago, reconociéndolo así el artículo 59.1 de la LGT , y modo de extinción de las deudas en general tal y como disponen los artículos 1.195 y ss. del Cciv.

Procede en consecuencia anular la liquidación impugnada a fin de que se liquide una nueva que tome como fecha final del devengo de intereses en favor del contribuyente la establecida por el artículo 32.2 de la LGT ."

Por tanto, debemos desestimar en este punto las pretensiones del interesado en cuanto a calcular los intereses de demora devengados a favor de la entidad recurrente de conformidad con el artículo 32.2 de la LGT sobre la base de 1.849.624,67 euros, puesto que el ingreso indebido únicamente asciende a 130.008,09 euros".

No comparte la Audiencia Nacional el criterio del TEAC, pues a su juicio "no parece correcto compensar el importe de 1.849.624,67 euros con el de 1.719.616,58 euros, y devolver a la recurrente la diferencia, 130.008,09 euros, junto con intereses de demora desde el 3 de enero de 2013, afirmando que el importe de 1.719.616,58 euros fue debido en todo momento, pues este último importe fue únicamente debido a partir del momento en que se liquidó correctamente por la Administración, ya que en caso contrario recaerá sobre el particular el proceder incorrecto de la Administración". En cambio, considera correcto el procedimiento propuesto por la VALEO ESPAÑA, de manera que, según su criterio, lo correcto sería:

"En primer lugar, calcular el total de la devolución, que se correspondería con la devolución íntegra de los intereses de demora ingresados por la parte con fecha 3 de enero de 2013, por importe de 1.849.624,67 euros, más los intereses de demora devengados desde dicha fecha hasta la fecha de ordenación del pago de estos.

En segundo lugar, determinar el nuevo importe de intereses de demora a ingresar, que asciende a 1.719.616,58 euros, sobre el cual no existe discusión.

Y, en tercer lugar, proceder a la compensación entre la cantidad a devolver resultante del punto 1 anterior y el importe de 1.719.616,58 euros a que se hace referencia en el punto 2 anterior".

Pues bien, la clave de este recurso consiste en el carácter debido o no de lo ingresado por VALEO ESPAÑA el día 3 de enero de 2013. Recuérdese que la recurrente procedió a ingresar la deuda liquidada por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994 por un importe total de 3.534.618,01 euros (1.684.993,34 € de cuota y 1.849.624,67 € de intereses de demora). El problema surge después porque el cálculo de los intereses no es correcto. Como sostiene el Abogado del Estado la procedencia de la compensación viene establecida en los artículos 26,5 y 71.3 LGT y artículo 58.2.b) RGR y 66.3 RGRVA, pero dichos preceptos han de complementarse con lo dispuesto en el artículo 32 LGT que se refiere, sabido es, a los ingresos indebidos. Ya que ingresos indebidos ha habido, lo que se discute es si lo indebido se extiende a la totalidad de lo inicialmente ingresado (sin compensación) o a la diferencia (tras la compensación).

No todos los intereses son indebidos; una parte de ellos son debidos.

Conceptualmente tan debida es la cuota tributaria como debidos son los intereses de demora, cuestión distinta es la derivada del cálculo erróneo de estos últimos, en cuyo caso, estos últimos son ingresos indebidos, pero no en su totalidad sino única y exclusivamente por el exceso ingresado. Inicialmente se ingresaron 1.849.624,67 euros y finalmente se ha determinado que el importe que se debía ingresar es 1.719.616,58 euros. Nunca, por tanto, ha sido el ingreso de 1.719.616,58 euros un ingreso indebido, indebido es el exceso ingresado, y, por tanto, es correcto el modo de proceder de la administración, puesto que la devolución ha de ser por un importe equivalente a ese exceso ingresado más los intereses de demora sobre el mismo.

CUARTO.- Contenido interpretativo de la Sentencia.

A la hora de calcular los intereses de demora, habiéndose ingresado inicialmente la cantidad girada, la Administración tributaria puede compensar los intereses de demora resultantes de una y otra liquidación, devolviendo al obligado tributario la cantidad que surja a su favor de esa compensación, más los correspondientes intereses de demora.

QUINTO.- Resolución de las pretensiones de las partes.

VALEO ESPAÑA pretende que, tras la anulación de una liquidación de intereses de demora, la Administración tributaria ha de reconocer al contribuyente una devolución de ingresos indebidos por la cantidad inicialmente girada e ingresada, más los intereses de demora sobre esa cantidad, y, posteriormente, proceder a girar una nueva liquidación por el importe correspondiente para, en su caso y en último término, proceder a la compensación entre dichos importes. Tales pretensiones no son conformes a derecho y por ello no las estimamos, puesto que no están en consonancia con el criterio de la Sala sobre la cuestión con interés casacional de conformidad con los razonamientos expuestos en el fundamento tercero.

A la vista de ello, declaramos:

1º.) Haber lugar al recurso de casación núm. 4872/2017 interpuesto por el Abogado del Estado en la representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 15 de junio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 654/2015, sobre el cálculo de intereses de demora como consecuencia de la estimación parcial de una reclamación, sentencia que se casa y anula a los efectos de lo que seguidamente se resuelve.

2º.) Enjuiciar el proceso seguido en la instancia y desestimar el recurso contencioso-administrativo núm.654/2015, interpuesto por VALEO ESPAÑA, S.A. ante la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Segunda) contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de junio de 2015, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994, siendo la cuantía del mismo 130.008,09 euros, y en consecuencia, se declara conforme a derecho el acuerdo de liquidación de fecha 29 de agosto de 2014 practicado por la dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas

No ha lugar a la imposición de costas de este recurso al no apreciarse temeridad o mala fe, de modo que, según determina el artículo 93.4 LJCA, cada parte abonará las causas a su instancia.

FALLO

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

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Declarar haber lugar al recurso de casación núm. 4872/2017 interpuesto por el Abogado del

Estado en la representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 15 de junio de 2017, dictada en el procedimiento ordinario núm. 654/2015, sobre el cálculo de intereses de demora como consecuencia de la estimación parcial de una reclamación, sentencia que se casa y anula a los efectos de lo que seguidamente se resuelve.

3º) Enjuiciar el proceso seguido en la instancia y desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 654/2015, interpuesto por VALEO ESPAÑA, S.A. ante la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Segunda) contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 2 de junio de 2015, relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1994, siendo la cuantía del mismo 130.008,09 euros y, en consecuencia se declara conforme a derecho el acuerdo de liquidación de fecha 29 de agosto de 2014 practicado por la dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

4º) Hacer el pronunciamiento sobre costas expresado en el último fundamento de derecho.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero

D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.