

Roj: **STS 6088/2013 - ECLI:ES:TS:2013:6088**Id Cendoj: **28079130022013101041**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **09/12/2013**Nº de Recurso: **4494/2012**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a nueve de Diciembre de dos mil trece.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 4494/12, interpuesto por REPSOL, S.A., representada por el procurador don Juan Torrecilla Jiménez, contra el auto dictado el 20 de noviembre de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, confirmatorio en reposición del pronunciado el 16 de octubre anterior, en ejecución de la sentencia recaída en el recurso contencioso-administrativo 763/04. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Los autos impugnados desestiman el incidente de ejecución de la sentencia dictada por esta Tribunal Supremo el 20 de octubre de 2011, que, acogiendo en parte el recurso de casación 6120/07, casó la dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 763/04, relativo a la liquidación del impuesto sobre sociedades de 1995 del grupo consolidado encabezado por Repsol, S.A. (en lo sucesivo, «REPSOL»).

Al desestimar el incidente, ratificaron el acuerdo de ejecución adoptado el 5 de marzo de 2012 por la Jefe Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

En el incidente REPSOL suscitó dos cuestiones, una principal y otra subsidiaria. La primera consistía en la inadecuación a derecho del mencionado acuerdo de ejecución, por entender que el tipo de interés aplicable desde el 1 de julio de 2004 es el legal del dinero y no el de demora. La otra planteaba la disconformidad a derecho de dicho acuerdo toda vez que el tipo que debe aplicarse es el legal del dinero al menos desde el 13 de agosto de 2004.

La Sala de instancia declara no haber lugar al incidente suscitado, reproduciendo la doctrina contenida en la sentencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2012 (casación 935/11).

SEGUNDO .- REPSOL preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 31 de enero de 2013, en el que invocó dos motivos de casación, el primero al amparo del artículo 88.1.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), y el otro con arreglo a la letra d) del mismo precepto.

1º) Denuncia en el primero que los autos que discute incurren en incongruencia omisiva, con infracción de los artículos 24 de la Constitución Española, 33.1 y 67.1 de la Ley 29/1998 y 209, apartados 3 y 4, de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (BOE de 8 de enero), en relación con la pretensión de anulación de la liquidación de intereses de demora practicada en el acuerdo de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, adoptado el 5 de marzo de 2012 en ejecución de la sentencia dictada por esta Sala del Tribunal Supremo el 20 de octubre de 2011 (casación 6120/07) y de la pronunciada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el 25 de octubre de 2007 (recurso 763/04).



Razona que el incidente de ejecución que instó tenía dos fundamentos jurídicos. Uno primero, en el que desplegó su argumentación sin tener en cuenta el acuerdo de ejecución adoptado el 21 de junio de 2007 por el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, resuelto expresamente por los autos impugnados. Pero había un segundo argumento ignorado absolutamente por el Tribunal de instancia, que puso de manifiesto, con carácter subsidiario, en el segundo fundamento jurídico del escrito promoviendo el incidente de ejecución.

Conforme a este segundo argumento, el acuerdo de 5 de marzo de 2012 reconocía expresamente en su antecedente tercero que hubo una liquidación inicial que se anuló para sustituirla por otra, la contenida en el acuerdo de 21 de junio de 2007, a su vez dictado en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2004.

Los autos recurridos han obviado, pues, un hecho esencial en el que se sustenta su pretensión, cual es que la liquidación administrativa fue girada en 2007 y, por tanto, con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), no siendo posible trasladar, como hace la Audiencia Nacional, la argumentación empleada en aquellos supuestos en los que el acto de liquidación tributaria impugnado es de fecha anterior a esa entrada en vigor. En otras palabras, los autos discutidos parten de unos hechos erróneos, no resuelven la cuestión planteada, como es la inadecuación a derecho de los intereses de demora girados en ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2011 .

Procede, en su opinión, que este Tribunal Supremo proclame la concurrencia de la incongruencia omisiva denunciada y, casando los autos recurridos, entre a conocer la cuestión que los mismos obviaron, «en lo concerniente a lo manifestado en el fundamento de derecho segundo del incidente de ejecución; en concreto, con relación a la inadecuación a derecho del tipo de interés aplicado para el cálculo de los intereses de demora exigidos en el acuerdo de ejecución de 5 de marzo de 2012, en la medida en que la primera liquidación por el impuesto sobre sociedades de 1995 fue anulada para sustituirla por otra, contenida en el acuerdo de 21 de junio de 2007, a su vez dictado en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2004».

2º) En el segundo motivo de casación REPSOL aduce dos quejas.

(A) Con la primera se lamenta de la infracción de la disposición transitoria 3ª, de la disposición final 11ª y del artículo 100 de la ya mencionada Ley General Tributaria .

Sostiene que, conforme a este último precepto, el procedimiento de liquidación del impuesto sobre sociedades de 1995 finalizó el 21 de junio de 2007 y no el 30 de noviembre de 2000, pues en esa fecha se anuló la liquidación inicial sustituyéndose por otra nueva. Esta situación fue confirmada por la Audiencia Nacional al dictar el 17 de febrero de 2006 un auto por el que denegó la suspensión de la ejecución de la resolución aprobada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 25 de junio de 2004, pues en la fecha del mismo -17 de febrero de 2006- no existía acto administrativo alguno. Es decir, el procedimiento de liquidación no estaba concluido. En consecuencia, el 21 de junio de 2007 se produjo un nuevo acto administrativo que dio lugar a un procedimiento iniciado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003.

Por ello entiende que en el acuerdo de 5 de marzo de 2012, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes debería haber calculado los intereses de demora exigibles por el impuesto sobre sociedades de 1995 aplicando el tipo del interés legal, y no el de demora, desde el 13 de agosto de 2004. Y ello porque el plazo para practicar aquella segunda liquidación concluyó el 12 de agosto de 2004 (quince días después de la recepción de la resolución).

Afirma que la Audiencia Nacional no se pronuncia al respecto, pero, al confirmar el acuerdo de ejecución de 5 de marzo de 2012, ratifica la liquidación de intereses de demora en él practicada incurriendo en las infracciones que denuncia.

(B) Considera también infringido el artículo 26.6 y la disposición transitoria 1ª.2 de la Ley General Tributaria de 2003 .

Con arreglo al mencionado artículo 26.6, al estar la deuda suspendida y garantizada en su totalidad con aval solidario de entidad de crédito, debería haberse aplicado el tipo del interés legal desde el día siguiente a la finalización del plazo que tuvo la Administración tributaria para girar la segunda liquidación del impuesto sobre sociedades de 1995, es decir, al menos desde el 13 de agosto de 2004.

Al igual que con el submotivo anterior, precisa que la Audiencia Nacional no responde a este punto, pero, al declarar ajustado a derecho el acuerdo de ejecución, confirma la liquidación de intereses contenida en el mismo, infringiendo las normas citadas.



Termina solicitando el dictado de sentencia que case los autos recurridos y que, en su lugar, anule y deje sin efecto el acuerdo de ejecución de 5 de marzo de 2012 por no ajustarse a derecho la liquidación de intereses que contiene, ordenando su sustitución por otra en la que se calculen los intereses aplicando el tipo del interés legal a partir del 13 de agosto de 2004. También pide que se le devuelva la diferencia entre el importe de la nueva liquidación de intereses y los 6.957.015,01 euros que satisfizo por tal concepto.

TERCERO .- La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 29 de mayo 2013, en el que interesó su desestimación.

1º) Frente al primer motivo de casación, entiende que los autos impugnados dan respuesta a las dos cuestiones suscitadas por REPSOL en el incidente de ejecución. Ambas se recogen en el fundamento jurídico primero del auto originario de forma separada, donde se habla de inadecuación del acuerdo de ejecución en la medida en que el interés desde el 1 de julio de 2004 debió ser el legal a juicio de la peticionaria, y se dice, subsidiariamente, por qué debe aplicarse ese interés al menos desde el 13 de agosto de 2004. Pues bien, tras recoger la doctrina de la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2012 y aplicarla al caso presente, el fundamento cuarto del auto da respuesta a las dos cuestiones suscitadas en el incidente de ejecución.

2º) En relación con el segundo argumento del recurso de casación razona que la aplicación del interés legal se produce exclusivamente para los procedimientos iniciados a partir de la vigencia de la Ley General Tributaria de 2003; a los que, como el actual, arrancaron antes se les aplica siempre el interés de demora.

Afirma que, con arreglo al artículo 98 de la Ley General Tributaria, en el presente caso la iniciación no se produjo el 21 de junio de 2007, por la anulación de una liquidación y la práctica de otra en ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, sino el día de la liquidación del impuesto sobre sociedades de 1995 o, en su defecto, el de la práctica de la primera liquidación, es decir, el 30 de noviembre de 2000. La sustitución de una liquidación por otra no supone propiamente la iniciación de un nuevo procedimiento. Recuerda en este sentido el apartado 5 del artículo 26 de la repetida Ley General Tributaria de 2003, que se refiere a los casos en que resulta necesaria una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra por una resolución administrativa o judicial, ordenándose que se conserven íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de la anulación, lo que supone que el procedimiento tributario sigue siendo el mismo. Continúa ese apartado 5 señalando que en estos supuestos se exigen los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación y aclarando que en estos casos la fecha de inicio del cómputo de intereses de demora es la misma que, conforme a lo establecido en el precedente apartado 2, hubiera correspondido a la liquidación anulada.

Señala que, desde el punto de vista de la terminación del procedimiento, se llega a la misma conclusión, a la vista del artículo 100 de la Ley General Tributaria. Efectivamente, pone fin al procedimiento tributario la resolución, pero la resolución firme y definitiva en vía administrativa por haber sido ya confirmada en la judicial.

Todo lo anterior supone, a juicio del abogado del Estado, que si el inicio de las actuaciones tuvo lugar mediante la declaración del obligado tributario o la primera de las liquidaciones, no habiendo propiamente finalizado el procedimiento hasta la última de las liquidaciones definitivas en ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo, en modo alguno resulta de aplicación el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, como pretende la recurrente. Este precepto se aplica exclusivamente a los procedimientos iniciados a partir de la vigencia de la mencionada Ley, según dice su disposición transitoria 1ª.2. Los incoados antes, como es el caso, se someten al artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), lo que supone que se calculan los intereses de demora en función del interés legal del dinero incrementado en un 25%, salvo que la Ley de presupuestos establezca otro tipo diferente.

CUARTO .- Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 3 de junio 2013, fijándose al efecto el día 23 de octubre siguiente. Las deliberaciones se han prolongado a lo largo de varias sesiones, alcanzándose una decisión en la que tuvo lugar el pasado 3 de este mes de diciembre.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO .- El 30 de noviembre de 2000, la Oficina Nacional de Inspección practicó liquidación por el impuesto sobre sociedades de 1995 al grupo consolidado 6/80, encabezado por REPSOL, con los correspondientes intereses. El 11 de junio de 2001 se acordó la imposición de una sanción.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 25 de junio de 2004, estimó en parte las reclamaciones 7490/00 y 4191/01 instadas por la mencionada compañía frente a ambos actos



administrativos, respectivamente, ordenando practicar nueva liquidación en la que se considerase gasto deducible los intereses de demora liquidados en actas de inspección, así como modificar la sanción infligida.

REPSOL interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que se registró con el número 763/04, en el que pidió la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Esta solicitud fue denegada en auto de 17 de febrero de 2006, confirmado en súplica por otro de 25 de mayo siguiente. Al no decretarse la medida cautelar, el 21 de junio de 2007 la Administración ejecutó la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, aprobando una nueva liquidación que sustituyó a la inicial, en la que se calcularon intereses de demora entre el día 1 de julio de 1996 y el 12 de agosto de 2004.

Ante este acto de ejecución, REPSOL pidió en el recurso contencioso-administrativo 703/04 la adopción de la medida cautelar de suspensión, solicitud a la que, ahora sí, accedió la Sala de instancia en auto de 11 de julio de 2007, condicionando su efectividad a la presentación de una garantía por importe de 36.703.722,04 euros, condición cumplida por la mencionada compañía el 3 de octubre siguiente, mediante la presentación de aval bancario de la Caixa d'Estalvis de Catalunya, lo que constató la Audiencia Nacional en providencia de 15 de octubre.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia de 26 de octubre de 2007, estimó en parte el recurso contencioso-administrativo número 763/04 interpuesto contra la referida resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, anulando el acuerdo sancionador en su integridad y la liquidación en determinados particulares (en relación a la deducción por doble imposición internacional por el impuesto soportado en Dubai). Esta sentencia fue también revocada en parte, a instancia de REPSOL, por la del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2011 (casación 6120/07), que amplió los aspectos de la liquidación que eran anulados (deducción por doble imposición internacional por el impuesto soportado en Egipto y Angola y exención por reinversión de la indemnización percibida por un siniestro en el pantalán de Tarragona).

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en ejecución de las sentencias citadas, aprobó una nueva liquidación, con unos intereses de demora desde el 1 de julio de 1996 hasta el 5 de marzo de 2012.

Disconforme con la fijación de estos últimos, REPSOL promovió ante la Sección Segunda de Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional incidente de ejecución de ambas sentencias, en el que, en síntesis, sostuvo que desde el 1 de julio de 2004 (pretensión principal), o a partir del 13 de agosto del mismo año (pretensión subsidiaria), el interés que debía liquidarse no era el de demora sino el legal del dinero, manteniendo sus pretensiones tanto a la vista del acuerdo de ejecución de 21 de junio de 2007 (segundo fundamento del escrito instando la ejecución) como sin tomarlo en consideración (primer fundamento), a cuyo efecto se apoyó en la sentencia dictada por esta Sala el 9 de diciembre de 2011 (casación 1025/11).

En auto de 16 de octubre de 2012, ratificado en reposición por otro de 20 de noviembre siguiente y reproduciendo la doctrina sentada en la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2012 (casación 935/11), la Sala de instancia desestimó el incidente, declarando que el acuerdo de 5 de marzo de 2012 es ajustado a derecho.

REPSOL se alza en casación frente a tal decisión, esgrimiendo dos motivos. En el primero, aducido por el cauce del artículo 88.1.c) de la Ley reguladora de esta jurisdicción, achaca a los autos que combate ser incongruentes por defecto, al no haber dado respuesta al argumento de que, habiendo mediado el acuerdo de ejecución de 21 de junio de 2007, procedía aplicar la Ley General Tributaria de 2003 y, por ello, el interés a tomar en consideración era el legal del dinero y no el moratorio. En la otra queja, anclada en la letra d) del citado precepto y que subdivide en dos infracciones diferentes, defiende la procedencia de la tesis que sostiene, esto es, la vigencia para el caso enjuiciado de la Ley General Tributaria citada y la operatividad, de acuerdo con lo dispuesto en su artículo 26.6, del interés legal y no del moratorio.

SEGUNDO .- El auto adoptado el 16 de octubre de 2012 en ejecución de sentencia por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional identifica, en su primer fundamento, las dos pretensiones, principal y subsidiaria, articuladas por REPSOL, y en el segundo reproduce la doctrina fijada por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de enero de 2012 (casación 935/11), que, trayendo a colación pronunciamientos anteriores del propio Tribunal Supremo sobre la inaplicabilidad de la Ley General Tributaria de 2003 a procedimientos iniciados y escritos y solicitudes presentados antes de su entrada en vigor, concluye en su cuarto fundamento que no procedía en ese caso tomar en consideración el interés legal en virtud de la mencionada Ley, pues el procedimiento se había iniciado con anterioridad a su vigencia el 1 de julio de 2004.



En el último párrafo de su segundo fundamento, el auto aquí impugnado, de 16 de octubre de 2012, concluye que, en aplicación del mismo criterio, procedía desestimar íntegramente el incidente planteado, al tratarse de actuaciones iniciadas con antelación a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003.

Como se ve las resoluciones que se cuestionan en este recurso de casación no han guardado silencio sobre ninguna de las dos pretensiones articuladas por REPSOL, que se sustentaban en la aplicación de la Ley General Tributaria de 2003 al caso debatido. Es verdad que no se contesta de forma explícita al argumento sobre la incidencia que para determinar la norma aplicable cabe atribuir al inicial acto de ejecución de 21 de junio de 2007, pero no cabe olvidar que, tratándose de los motivos de impugnación y no de las pretensiones, las exigencias que se derivan del principio de congruencia se flexibilizan, cabiendo una respuesta tácita como la que se da en los autos discutidos. Recuérdese que la congruencia necesaria en todo pronunciamiento jurisdiccional opera con menor intensidad cuando no se la contempla desde la perspectiva de las pretensiones sino desde la propia de las alegaciones esgrimidas en su apoyo. En este segundo caso aquella intensidad se debilita, de modo que no es necesario para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación pormenorizada y explícita a todas y a cada una de ellas, pudiendo bastar, en atención a las circunstancias particulares concurrentes, con una respuesta global o genérica, aunque se omita respecto de líneas de defensa concretas no sustanciales (sentencias del Tribunal Constitucional 26/1997, FJ 4º; 101/1998, FJ 2º; y 132/1999, FJ 4º).

TERCERO .- Para la correcta resolución de la cuestión que suscita el segundo motivo de casación, no debe confundirnos el largo *iter* procedimental y procesal acontecido desde que se dictara la inicial liquidación por la Administración tributaria el 30 de noviembre de 2000, relativa al impuesto sobre sociedades de 1995, grupo consolidado 6/80.

Hacemos esta puntualización porque los intereses de demora reclamados por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, desde el 1 de julio de 1996 al 5 de marzo de 2012, tienen su origen en la ejecución de las decisiones, una administrativa y dos judiciales, que anularon por razones sustantivas o de fondo la liquidación tributaria en su día practicada al grupo por la Administración. La primera anulación tuvo lugar con la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2004, que estimó en parte las reclamaciones 7490/00 y 4191/01; y las otras dos como consecuencia de la sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el 26 de octubre de 2007, que acogió en parte recurso contencioso-administrativo número 763/04 deducido contra la liquidación dictada en ejecución de la citada resolución del órgano de revisión, y de la posterior de esta Sala de 20 de octubre de 2011 (casación 6120/07), que amplió los términos afectados por la anulación anterior.

En ejecución de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2004, fue aprobada la liquidación de 21 de junio de 2007, que vino a sustituir a la inicial, anulada por dicho órgano central de revisión. Por su parte, para ejecutar las dos sentencias, que anularon esta última liquidación, fue dictado un nuevo acuerdo de ejecución el 5 de marzo de 2012. Todos los actos son posteriores al 1 de julio de 2004, día en que, en virtud de su disposición adicional undécima, entró en vigor la Ley 58/2003.

Siendo así, se ha de concluir, dando la razón en este punto a REPSOL, que la normativa sobre intereses a tomar en consideración es la incluida en dicha Ley General Tributaria, con arreglo a sus disposiciones transitorias primera, apartado 2, y tercera, apartado 1, leída *contrario sensu* esta última, habida cuenta de que las sentencias de cuya ejecución se trata verificaron, decidiendo la anulación en parte, la conformidad a derecho de la liquidación tributaria aprobada el 21 de junio de 2007 en sustitución de la inicialmente acordada, para dar cumplimiento a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de junio de 2004.

No cabe desconocer que, de acuerdo con el artículo 66.2 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2006, de 13 de mayo (BOE de 27 de mayo), «[l]os actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en que tuviere su origen el acto objeto de la impugnación». Nos encontramos, por tanto, ante un procedimiento iniciado después del 1 de julio de 2004.

Se evidencia de este modo la equivocada invocación para solventar el debate de nuestras sentencias de 9 de diciembre de 2011 (casación 1205/11) y 17 de enero de 2012 (casación 935/11), que, al igual que la de 17 de julio de 2013 (casación 3549/12), abordan supuestos sometidos a la Ley General Tributaria de 1963 por referirse al control de liquidaciones aprobadas antes de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003.

Siendo así, y en atención a aquellas dos disposiciones transitorias, la normativa a aplicar es la de la Ley de 2003 y, más en particular, su artículo 26.

CUARTO .- Dicho precepto, en la redacción vigente al tiempo de los hechos de este litigio, era del siguiente tenor:



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

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

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

a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

d) Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.

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

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

4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

5. 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 [el] 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.

6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal».

Así pues, el precepto, después de conceptuar la institución y de establecer las pautas generales para su aplicación (apartado 1), describe, a título enunciativo, determinados supuestos en los que los intereses resultan exigibles (apartado 2), para, a continuación, precisar el importe sobre el que deberán calcularse y el tiempo durante el que hayan de serlo (apartado 3). Estas pautas generales son después matizadas en cuanto al tiempo en caso de incumplimiento de plazos imputable a la Administración (apartado 4) y respecto del *quantum* para supuestos en los que resoluciones administrativas o judiciales anulen liquidaciones tributarias, supuestos respecto de los que también se contemplan reglas específicas sobre el tiempo durante el que los intereses han de liquidarse (apartado 5). Finalmente, señala la norma reglas sobre el tipo del interés (apartado 6).



A los efectos de este recurso de casación, debemos detenernos, en particular, en el apartado 5, relativo a los intereses cuando se anulan administrativa o judicialmente liquidaciones tributarias, debiendo sustituirse por otras nuevas, y, por remisión, en el apartado 2, sin olvidar la incidencia que puedan tener las reglas del apartado 4. También habremos de centrar nuestra atención sobre el apartado 6, para determinar el tipo aplicable.

QUINTO .- Se ha de recordar que la Jefe Adjunta de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes contribuyentes, el 5 de marzo de 2012 y en ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional y de la de esta Sala, dictó nueva liquidación tributaria por el impuesto sobre sociedades del grupo consolidado encabezado por REPSOL, correspondiente al ejercicio 1995, que sustituyó a la de 21 de junio de 2007, anulada por dichos pronunciamientos jurisdiccionales, liquidación esta última que había venido a reemplazar a la inicial, revocada el 25 de junio de 2004 por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Nos encontramos, por tanto, de lleno en el supuesto del artículo 26.5 de la Ley General Tributaria de 2003 .

(A) En este punto no existe ninguna discusión de que los intereses han de calcularse sobre la cuota tributaria finalmente aprobada, esto es, 7.291.613,78 euros.

(B) No resulta tan pacífica la cuestión relativa al tiempo durante el que los intereses deban calcularse.

En cuatro sentencias de 14 de junio de 2012 (casaciones 2413/10 , 6386/09 , 6219/09 y 5043/09 , FJ 8º, en los cuatro casos), y como resultado de un lento proceso de reflexión jurisprudencial del que son exponentes los votos particulares a las sentencias de 28 de junio de 2010 (casación 2841/05), 18 de octubre de 2010 (5704/07) y 23 de mayo de 2011 (casación 250/08), hemos afirmado que «aun cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación [...], en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración». Conforme con este modo de razonar, en dichos pronunciamientos fijamos como día final para el cómputo de los intereses de demora la fecha en que se dictó la liquidación definitiva después anulada.

En principio, tal forma de decidir parece contrariar el tenor del artículo 26.5 de la Ley General Tributaria de 2003 , que, en los casos de anulación administrativa o judicial de liquidaciones, ordena computar los intereses sobre el importe resultante de la nueva liquidación desde el día que resulte conforme a las reglas contenidas en el apartado 2 y hasta que se dicte la nueva, sin que el *dies ad quem* pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución anulatoria.

Debemos, por ello, explicitar y matizar nuestra jurisprudencia.

Una liquidación tributaria puede ser anulada por razones de **(a)** forma o de **(b)** fondo y, en este segundo caso, **(i)** total o **(ii)** parcialmente.

(a) La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación. En estas situaciones, en puridad no existió hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquél.

En otras palabras, en tales tesituras la Administración tributaria no convirtió válidamente en deuda la preexistente obligación. Por ello, y teniendo a la vista la doctrina sentada en las mencionadas cuatro sentencias de 14 junio de 2012 , en dichos supuestos no cabe hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, medie por el transcurso del tiempo entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, después anulada por causas formales.

Tal vez por ello, el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria de 2003 , al regular el tiempo en el que debe dictarse nueva resolución en el caso de retroacción de actuaciones, nada dice sobre los intereses de demora y, ciertamente por ello, el apartado 3 del mismo precepto impide exigirlos al contribuyente por el tiempo en que la Administración se exceda de los plazos de que dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras. Si el legislador impide reclamar intereses por el tiempo de ese exceso con mayor razón no cabe exigirlos cuando se manifiesta un "exceso" *a posteriori* como consecuencia de la anulación de la decisión administrativa por motivos formales.



Las anteriores pautas traslucen en el artículo 66 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, que al tratar de la ejecución de las resoluciones administrativas prevé la exigencia de intereses de demora cuando se anulen liquidaciones por razones de fondo (apartado 3), guardando el más absoluto silencio cuando la estimación lo sea por vicio de forma (apartado 4).

(b.1) Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de plazo en el sentido del artículo 26.1 de la Ley, pues por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.

(b.2) Distinto es el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial, porque en tales tesis sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. A este supuesto es, por tanto, al que se refiere el artículo 26.5 de la vigente Ley General Tributaria cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este *dies ad quem* pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.

Claro está que, para no hacer de peor condición al contribuyente que se ve obligado a litigar en la vía administrativa y, en su caso, en la jurisdiccional para obtener la razón que a aquel que simplemente recibe tardíamente una liquidación que no necesita discutir, se ha de aplicar también en este caso las previsiones del apartado 4 del artículo 26. En el cálculo de los intereses, realizados con arreglo al apartado 5, no se tendrán en cuenta los retrasos imputables a la Administración Tributaria en los términos previstos en ese apartado 4.

Estos criterios interpretativos complementan los ya sentados por esta Sala en las cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, pronunciamientos seguidos en la resolución que el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central ha dictado el 28 de octubre de 2013, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (registro 4659/12). Por lo demás, este Tribunal Supremo es consciente de que alguna de las conclusiones de esta sentencia no son coincidentes con el criterio sostenido en pronunciamientos previos, pero se ha de reparar, como ya se ha apuntado, en que tales pronunciamientos fueron dictados en aplicación de la Ley General Tributaria de 1963.

SEXTO .- El tipo del interés debe ser el legal del dinero, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley General Presupuestaria haya establecido otro diferente, a lo largo de todo el periodo de liquidación (primer párrafo del artículo 26.6 de la Ley General Tributaria de 2003), excepto por el tiempo en el que la ejecución de la deuda haya estado suspendida y garantizada con aval solidario de una entidad de crédito o de una sociedad de garantía recíproca o mediante un certificado de seguro de caución, en cuyo caso el interés será el legal del dinero (segundo párrafo del citado apartado 6).

Nada en este proceso autoriza a interpretar que esa disminución del tipo de interés, que alienta la utilización por el obligado tributario de una de aquellas garantías para obtener la suspensión de la ejecución de la deuda, no opera cuando lo haga el artículo 26.5 de la Ley General Tributaria de 2003. Por consiguiente, el tipo del interés en tales casos será el legal del dinero por el tiempo en el que la liquidación impugnada -finalmente anulada en parte por razones de fondo- estuvo suspendida y garantizada con aval solidario de una entidad de crédito o de una sociedad de garantía recíproca o mediante un certificado de seguro de caución.

SÉPTIMO .- De acuerdo con lo anterior, y habida cuenta de que nos encontramos ante una anulación parcial por razones sustantivas, los intereses de demora en este caso deben calcularse del modo que pasamos a exponer, siempre sobre la cuota señalada en el acuerdo de 5 de marzo de 2012, dictado en ejecución de las sentencias de la Audiencia Nacional y de este Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2007 y 20 de octubre de 2011, respectivamente, esto es, sobre la suma de 7.291.613,78 euros.

Se devengarán entre el 1 de julio de 1996 y el 5 de marzo de 2012. En su caso, deberían descontarse los retrasos imputables a la Administración Tributaria en los términos previstos en ese apartado 4 del artículo 26 de la Ley General Tributaria, pero no podemos acordarlo en este recurso porque incurriríamos en incongruencia *extra petita partium*, ya que REPSOL se ha limitado a discrepar del tipo de interés aplicado sin discutir el periodo de liquidación, al que su pretensión no alcanza.

Finalmente, el tipo de interés será el moratorio (el legal del dinero más un 25 por 100) entre el *dies a quo* (1 de julio de 1996) y aquel en que la Audiencia Nacional decretó la suspensión de la ejecución de la liquidación tributaria, condicionada a la presentación de garantía (11 de julio de 2007), y desde esta última fecha hasta el



dies ad quem (5 de marzo de 2012) el tipo será el legal del dinero, dado que durante todo ese tiempo estuvo suspendida la ejecución de la deuda y garantizado su cobro mediante aval bancario solidario.

OCTAVO .- Todo lo anterior conduce a estimar en parte este recurso, ordenando que se liquiden los intereses conforme a lo indicado en el fundamento precedente, sin que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción, proceda hacer pronunciamiento sobre las costas causadas en esta casación y durante la tramitación del incidente de ejecución en la instancia.

FALLAMOS

Acogemos en parte el recurso de casación 4494/12, interpuesto por Repsol, S.A., contra el auto dictado el 20 de noviembre de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, confirmatorio en reposición del pronunciado el 16 de octubre anterior, en ejecución de las sentencias dictadas por la propia Audiencia Nacional el 26 de octubre de 2007, en el recurso contencioso-administrativo 763/04, y por esta Sala Tercera del Tribunal Supremo el 20 de octubre de 2011, en el recurso de casación 6120/07, autos que casamos y anulamos.

En su lugar, declaramos que los intereses de demora de la liquidación del impuesto sobre sociedades de 1995 del grupo consolidado 6/80, encabezado por Repsol, S.A., deben calcularse conforme a las pautas indicadas en el séptimo fundamento de esta resolución.

Todo ello sin hacer un especial pronunciamiento sobre las costas causadas en esta casación y en el incidente de ejecución tramitado en la instancia.

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