

PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A OBTENER UNA DEVOLUCIÓN DERIVADA DE UNA RESOLUCIÓN ESTIMATORIA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS

Análisis de la SAN de 19 de diciembre de 2013, rec. núm. 54/2011

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

EXTRACTO

La Audiencia Nacional dictó el 19 de diciembre de 2013 una sentencia que ha alcanzado una rápida notoriedad. El Tribunal diferencia entre devoluciones reconocidas en determinados procedimientos administrativos, como son las devoluciones de ingresos indebidos, y la ejecución de una devolución reconocida en resolución económico-administrativa o sentencia, a las que otorga una naturaleza distinta, concluyendo que la Ley General Tributaria no regula un plazo de prescripción para ellas, por lo que es aplicable el plazo de prescripción previsto para las acciones personales en el Código Civil.

El presente trabajo realiza un estudio detallado de dicha sentencia y un juicio crítico de la misma, para concluir que no se trata de un acto de naturaleza particular, como declara la Audiencia Nacional.

Palabras claves: prescripción, devolución, ingresos indebidos, devolución derivada de la normativa del tributo y ejecución de resoluciones.

Fecha de entrada: 14-03-2014 / Fecha de aceptación: 20-03-2014

LIMITATION OF THE RIGHT TO OBTAIN A REFUND DERIVED JUDGMENT ADMITTING THE TRIBUNALES ECONÓMICO- ADMINISTRATIVOS

Analysis of the SAN of 19 Decembre 2013, res. núm. 54/2011

Javier Bas Soria

ABSTRACT

The Audiencia Nacional issued on December 19th 2013 a judgment which has achieved quick fame. The court establish a difference between repayments recognized in certain administrative procedures, such as the undue repayments, and the enforcement of a repayment recognized in economic-administrative resolutions, with a different nature, concluding that the LGT does not regulate a limitation period for them, so it is applicable limitation period for personal actions in the Código Civil.

This paper makes a detailed study of the judgment and a critical analysis of it, to conclude that there is no special nature for it, as stated by the Audiencia Nacional.

Keywords: prescription, undue repayments, repayment in respect of the tax legislation and enforcement of decisions.

Sumario

1. Introducción
2. El marco jurídico
 - 2.1. La prescripción de derechos derivados de la normativa tributaria
 - 2.2. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos
 - 2.3. El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa del tributo
 - 2.4. La ejecución de las resoluciones económico-administrativas
3. La Sentencia de la AN de 19 de diciembre de 2013
 - 3.1. La Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006
 - 3.2. La Resolución del TEAC de 27 de enero de 2011
 - 3.3. La Sentencia de la AN de 19 de diciembre de 2013
4. Juicio crítico de la sentencia

1. INTRODUCCIÓN

El pasado día 19 de diciembre de 2013 la Audiencia Nacional (en adelante, AN) dictó una sentencia relevante [rec núm. 54/2011 (NFJ052921)] sobre el plazo de prescripción del derecho a obtener una devolución que deriva de una resolución estimatoria de los tribunales económico-administrativos.

Muchos han sido los comentarios preliminares sobre la misma. Por poner un ejemplo, la firma Garrigues Abogados y Asesores Tributarios ha incluido una reseña sobre la misma en su Boletín Fiscal de enero de 2014 en la que se dice:

«El Tribunal, en una reciente Sentencia de 19 de diciembre de 2013 que comentamos en este boletín, distingue entre la solicitud de una devolución y la ejecución de una devolución ya reconocida en resolución o sentencia firme, y concluye que la Ley General Tributaria no regula un plazo de prescripción para este segundo caso. Parece un criterio razonable si se tiene en cuenta, como recuerda la Audiencia Nacional, que es la Administración la que de oficio debe llevar debidamente a su término las resoluciones administrativas, sin necesidad de que el interesado tenga que solicitarlo».

A nuestro juicio, para fijar el verdadero alcance que se le debe dar a la citada sentencia, resulta preciso un estudio contextualizado de la misma, que es lo que pretendemos realizar en el presente trabajo. Para ello, examinaremos en primer lugar el marco jurídico en el que se desenvuelven las cuestiones litigiosas que le fueron sometidas a la AN; analizaremos el contenido de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) que dieron lugar a la mencionada sentencia y la propia sentencia; y, finalmente, realizaremos un análisis crítico de esta.

2. EL MARCO JURÍDICO

2.1. LA PRESCRIPCIÓN DE DERECHOS DERIVADOS DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA

El artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) fija en cuatro años los plazos de prescripción de los principales derechos y acciones derivados de la aplicación de la normativa tributaria. Así, se contemplan en este artículo la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación, el derecho a recaudar las deudas liquidadas o autoliquidadas, el derecho del contribuyente a solicitar devoluciones tributarias, que incluye la devolución de ingresos indebidos y

las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, y el derecho del contribuyente a obtener el pago de las devoluciones previamente reconocidas.

Por lo que interesa al caso que nos ocupa debe destacarse que la enumeración de derechos derivados de la normativa tributaria susceptibles de prescripción contenidos en el artículo 66 de la LGT no es una lista cerrada, siendo posible que existan otros cuyos plazos de prescripción no se contemplan en este artículo.

Por ejemplo, la prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias (art. 189 LGT) y la del derecho a recaudar las sanciones impuestas (art. 190 LGT), también de cuatro años, se encuentran reguladas fuera del artículo 66 de la LGT, aunque quizás esta ubicación pueda estar justificada dentro de la lógica interna de la LGT que regula separadamente las sanciones y no las incluye como parte de la deuda tributaria; o el plazo de prescripción de las obligaciones formales, contemplado en el artículo 70 de la LGT, aunque no se establece en esta regulación un plazo concreto de prescripción, sino que se vincula su plazo de prescripción a la prescripción del derecho a liquidar la deuda de los periodos a los que se refieran las citadas obligaciones formales.

Se establecen también en la LGT plazos de cuatro años para la declaración de lesividad (art. 218 LGT), aunque es cierto que este plazo no se prevé expresamente como plazo de prescripción, o para la revocación (art. 219 LGT), si bien en este caso se recoge expresamente como plazo de prescripción.

2.2. EL DERECHO A OBTENER LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

La LGT no define el ingreso indebido, ni siquiera lleva a cabo una sistematización ordenada de la multiplicidad de supuestos que pueden originarlo. Se entiende por «ingreso indebido» aquel pago que resulta improcedente conforme a Derecho o el derecho de crédito que la persona que efectuó el ingreso tiene frente a la Administración que recibió la suma indebida. El artículo 32 de la LGT reconoce el derecho a la devolución de los ingresos indebidos, sin intentar una conceptualización de tal derecho, mientras que el artículo 221 de la LGT regula esta vía revisora afirmando que se trata de un procedimiento «para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos». Conviene reconocer que, más que ante un procedimiento revisor puramente dicho, estamos ante un procedimiento declarativo de derechos, pues la devolución no se dirige a anular, modificar o rectificar ningún acto previo de la Administración. Las referencias en la LGT a la devolución de ingresos indebidos son muy abundantes y se recogen en distintos artículos dispersos en este cuerpo legal.

Técnicamente el concepto debe ser restringido, pero sobre ello existe una indudable polémica. La jurisprudencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS) ha venido entendiendo que, como tales ingresos indebidos, únicamente cabe señalar los supuestos de duplicidad en el pago de deudas u obligaciones tributarias, el pago superior al importe de las deudas u obligaciones liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el sujeto pasivo, el pago de una deuda o sanción prescrita, o el ingreso efectuado en virtud de un acto que contenga un error material, de hecho o aritmético, una vez declarado este. El artículo 221.1 de la LGT delimita los supuestos en que procede la devolución de ingresos indebidos, que coincide con las apreciaciones del TS, que hemos expuesto.

Del artículo 32 de la LGT pueden inferirse las notas características del ingreso indebido: es una cantidad dineraria, previamente ingresada en el Tesoro Público, en cumplimiento de las obligaciones tributarias o pago de las sanciones impuestas, improcedentemente realizada, y efectuada por los obligados tributarios o los sujetos infractores.

Ahora bien, la improcedencia del ingreso efectuado por el obligado tributario tiene distintas causas legitimadoras y puede ser consecuencia:

- De un acto administrativo dictado por los órganos tributarios que declaren expresamente la improcedencia del ingreso.
- De un procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.
- De la impugnación de un acto administrativo de liquidación, bien en vía administrativa o jurisdiccional.
- De una autoliquidación.
- De actos de retención o repercusión tributaria.

A tenor de todo lo anterior, la delimitación respecto a otras vías revisoras la acomete el artículo 221 de la LGT en sus apartados siguientes, tomando como parámetro quien realizó la actuación previa que motiva el ingreso indebido. De esta manera, pueden distinguirse dos grandes bloques:

- a) Si el ingreso cuya devolución se pretende se hubiera efectuado en virtud de un acto administrativo previo, únicamente podría solicitarse aquella instando la revisión del acto por los procedimientos adecuados, distintos del regulado en el propio artículo 221 de la LGT. Concretamente, si el acto no es firme y consentido, interponiendo contra él los correspondientes recursos tendentes a su anulación (reposición o reclamación económico-administrativa, así como recursos ante órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos); y si ya hubiera ganado firmeza, instando los correspondientes procedimientos especiales de revisión de nulidad, revocación o corrección de errores. En este caso, el reconocimiento del derecho a la devolución exige el previo ingreso en el Tesoro, pues de otra forma –y a pesar de haber obtenido una resolución favorable sobre la inadecuación a derecho del acto tributario– no procedería el reconocimiento de devolución alguna.
- b) Si el ingreso cuya devolución se pretende se hubiera efectuado en virtud de una actuación del obligado tributario (autoliquidación), la solicitud de devolución debe plantearse postulando la rectificación de aquella.

Como acaba de verse, ninguno de esos dos supuestos se reconduce a la regulación contenida en el artículo 221 de la LGT, lo cual no debe extrañar porque por ingreso indebido debe entenderse el que se efectuó sin que ningún acto administrativo ni autoliquidación del sujeto le obligara a hacerlo; pues si fue en cumplimiento de uno u otra, el ingreso se considera debido, aunque fueran ilegales los actos que lo amparaban; por eso, la solicitud de devolución de un ingreso efectuado en virtud de esos

actos debe postularse a través de los correspondientes procedimientos revisores que los declaren no ajustados a Derecho, reconociendo, subsiguientemente, el derecho a la devolución. Ello explica que los supuestos enumerados en el artículo 221 de la LGT tengan en común el tratarse de ingresos que se efectuaron sin que fueran exigidos ni por actos de la Administración ni por actuaciones del particular.

2.3. EL DERECHO A OBTENER LAS DEVOLUCIONES DERIVADAS DE LA NORMATIVA DEL TRIBUTO

El artículo 31 de la LGT desarrolla el derecho a las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, también denominadas devoluciones de oficio, de la siguiente manera:

«La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.»

Surgen generalmente de la existencia de mecanismos de anticipación del tributo los pagos a cuenta, cuando estos superan en cuantía a la obligación tributaria autoliquidada.

En otros casos es la propia mecánica interna del impuesto, como en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), en el que del importe de las cuotas repercutidas se pueden deducir las cuotas soportadas. El exceso de dichas cuotas soportadas sobre las repercutidas al final del ejercicio o en cada periodo de liquidación, para los sujetos acogidos al régimen de devolución mensual, puede solicitarse como devolución derivada de la normativa de cada tributo.

Junto a estos, sin duda los principales por su carácter general, pueden existir otros procedimientos especiales de devolución, derivados de la normativa de los tributos y a los que se aplicará este mismo régimen, como, por ejemplo, las devoluciones de Impuestos Especiales en las remisiones a otro Estado miembro de productos con impuesto devengado.

Incluso se aplica esta categoría de devolución derivada de la normativa del tributo en determinados casos de naturaleza dudosa, en los que el derecho a la devolución tiene un origen difuso, derivado de los principios inspiradores del tributo. Nos referimos particularmente al caso de la devolución de las cuotas a compensar en el IVA caducadas por el transcurso del plazo de cuatro años previsto en el artículo 99 de la LIVA, y respecto de las cuales el TS (Sentencias de 4 de julio de 2007 (rec. núm. 96/2002 –NFJ027587–), de 24 de noviembre de 2010 (rec. núm. 546/2006 –NFJ041246–) y de 23 de diciembre de 2010 (rec. núm. 82/2007 –NFJ041354–)) ha reconocido el nacimiento de un derecho a la devolución que podrá ejercitarse a partir del momento en que se haya producido la caducidad, derecho que el TS ha derivado del principio de neutralidad en el IVA, a pesar de la existencia de una doctrina consolidada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que reconocía la corrección del mecanismo de la caducidad [Sentencias de 8 de mayo de 2008, Asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, Ecotrade (NFJ028276) y de 21 de enero de 2010, Asunto C-472/08, Alstom (NFJ036708)].

La diferencia de carácter sustantivo que presentan estas devoluciones con las devoluciones de ingresos indebidos se encuentra en que las cantidades han sido abonadas en correcta aplicación de la normativa, mas los mecanismos internos del tributo hacen que esos pagos correctos resulten superiores a la obligación tributaria a liquidar y que por tanto se deban devolver.

Como en tantas materias, la LGT separa la regulación de los aspectos materiales de este instituto de los puramente procedimentales que se regulan en los artículos 124 a 127 de la LGT, como procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación.

De este procedimiento cabe destacar que los obligados tributarios tienen derecho a solicitar las devoluciones que resulten de las normas de cada tributo, derecho que está sujeto a un plazo de prescripción de cuatro años y debe ejercitarse mediante un procedimiento de gestión tributaria iniciado a instancia de parte, concretamente por el procedimiento de devolución iniciado mediante la presentación de una autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver, de una solicitud de devolución o mediante la presentación de una comunicación de datos, según lo que establezca en cada caso la normativa propia del tributo en cuestión.

Este procedimiento debe finalizar en el plazo previsto en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, en seis meses.

El procedimiento de devolución puede terminar de las siguientes formas:

- a) Mediante acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, sin que la cuantía sea objeto de modificación. En el caso de autoliquidaciones esta forma de terminación supone que se devuelve la misma cantidad solicitada, ya que si la Administración entiende que la cuantía de la devolución solicitada no es correcta no puede modificarla directamente sino que debe acudir a los procedimientos que comentamos posteriormente en la letra c).

Una vez acordado o reconocido el derecho a la devolución se inicia el procedimiento para la ejecución material de las devoluciones tributarias, recogido en los artículos 131 y 132 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RAT). Sin perjuicio de la posibilidad de aplicar la compensación total o parcial de la devolución o una retención cautelar, el pago de la cantidad a devolver se realizará mediante transferencia bancaria a la cuenta que el obligado tributario tenga abierta en una entidad de crédito o mediante cheque cruzado.

La retención del pago de devoluciones es una medida cautelar para asegurar el cobro de deudas tributarias que puede adoptar la Administración tributaria, cuando existen indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.3 a) de la LGT, medida que tiene carácter provisional. Esta medida cautelar deberá ser noti-

ficada al afectado, junto con el acuerdo de devolución, con expresa mención de los motivos que justifican su adopción.

Durante el plazo legal que la Administración tiene para tramitar la devolución no se devengan intereses de demora. Sin embargo, transcurrido el plazo (con un máximo de 6 meses) sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, comienza el devengo de los intereses de demora sin necesidad de que el obligado lo solicite, estando la Administración obligada a acordar el pago de esos intereses junto a la devolución sin necesidad de que el obligado tributario los exija expresamente.

Es importante resaltar que el reconocimiento de la devolución solicitada no implica la existencia de un acto administrativo comprobatorio que reconozca que la autoliquidación presentada era correcta. Por ello, la devolución no impedirá la posterior comprobación de la obligación tributaria, dentro del plazo de prescripción, mediante los procedimientos de comprobación o investigación, tanto de gestión como de inspección, que resulten procedentes.

- b) El procedimiento de devolución también puede terminar por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de la LGT. Así pues, cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, como por ejemplo cuando se le requiere para que aporte algún dato necesario para la tramitación de la devolución y el requerimiento no sea atendido, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del expediente, lo que supondría el archivo del mismo. Este archivo por caducidad no impedirá que el obligado tributario pueda volver a iniciar un procedimiento de devolución por el mismo concepto impositivo y periodo dentro del plazo de prescripción.

Cuando la inacción no es atribuible al interesado sino a la Administración, el transcurso del plazo de seis meses (o el plazo inferior que pudieran señalar las normas del tributo en cuestión), sin que se haya acordado la devolución solicitada por el obligado tributario, produce un efecto distinto, según el artículo 104.3 de la LGT se producirán los efectos que establezca la normativa aplicable al procedimiento en cuestión, en defecto de dicha regulación los interesados pueden entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo. Concretamente, la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) (art. 103 LIRPF), Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) (art. 139 TRLIS) o IVA (art. 115 LIVA), establecen que si la liquidación provisional no se ha practicado en el plazo establecido de 6 meses, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes. Es decir, el transcurso del plazo produce un efecto favorable para el interesado, ya que este adquiere un crédito frente a la Administración tributaria por el importe de la devolución inicialmente solicitada, con independencia de ulteriores liquidaciones.

- c) Mediante el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección. Cuando existan defectos, errores, discrepancias o cir-

cunstanCIAS que originen el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, el procedimiento de devolución termina con la notificación de inicio del correspondiente procedimiento. En el desarrollo de estos nuevos procedimientos, se determinará la procedencia e importe de la devolución y, en su caso, otros aspectos de la situación tributaria del obligado.

Como conclusión de estos procedimientos de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, la Administración tributaria puede acordar, si procede, la devolución de una cuantía distinta de la solicitada. En todo caso, se mantiene la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, si esta se acuerda transcurridos más de 6 meses. A efectos del cálculo de los intereses de demora, no se computarán los periodos de dilación por causa no imputable a la Administración a que se refiere el artículo 104 del RAT y que se produzcan en el curso de dichos procedimientos.

2.4. LA EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

El artículo 66 del Reglamento de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (en adelante, RR), regula la ejecución de las resoluciones económico-administrativas. En su apartado primero dispone el citado artículo 66 del RR que «Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias».

La competencia para la ejecución corresponde al órgano que dictó el acto, aunque tal y como dispone el apartado 2 del citado artículo 66 del RR, la ejecución se incardina como parte del procedimiento de revisión, distinto por tanto del procedimiento inicial que dio lugar al acto impugnado. Esta disposición recoge el criterio tradicional del TEAC, ratificado por el TS en Sentencias de 6 de junio de 2003 [rec. núm. 5328/1998 (NFJ015646)], de 30 de junio de 2004 [rec. núm. 39/2003 (NFJ019014)] y 4 de octubre de 2004 [rec. núm. 425/1999 (NFJ019407)]. El plazo para la ejecución es de un mes desde que la resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

El contenido de la ejecución depende, evidentemente, del sentido de la resolución. Tal y como señala el artículo 239 de la LGT, la resolución puede ser estimatoria, total o parcialmente, desestimatoria o declarar la inadmisión.

La inadmisión supone negar un pronunciamiento sobre el fondo del asunto, que procede cuando se dan circunstancias tasadas que impiden conocer sobre los supuestos vicios invocados: cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa, cuando la reclamación se hubiese presentado fuera de plazo, cuando faltase la identificación del acto o actuación contra la que se reclama, cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido, cuando concurren defectos de legitimación o de representación, cuando existiese un acto firme y consentido que fuese el fundamento

exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurriese contra actos que reproducen otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que fuesen confirmatorios de otros consentidos, así como cuando existiese cosa juzgada. La desestimación supone un pronunciamiento en el que se confirma la validez del acto administrativo recurrido. Ni inadmisión ni desestimación requieren acto especial de ejecución, pues suponen que el acto impugnado no se ha visto afectado por la resolución dictada. Únicamente en el caso de que el acto estuviera suspendido, la inadmisión o la desestimación determinarían que se levantase la suspensión, salvo que se impugnara el acto ante instancia superior y continuara la suspensión.

La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución apreciase defectos formales que hubiesen disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se produciría la anulación del acto en la parte afectada, ordenándose la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal, anulando los actos posteriores que traigan su causa del anulado y, en su caso, devolviendo las garantías o cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

Cuando la resolución estime totalmente el recurso o reclamación, la ejecución consistirá en la anulación del acto impugnado, pudiendo concurrir dos supuestos: que sea necesario dictar un nuevo acto, o que no sea necesario dictarlo, consistiendo entonces la ejecución en la anulación de todos los actos que traigan causa del anulado y, en su caso, la devolución de garantías o cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. Cuando sea necesario dictar un nuevo acto, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

Los órganos económico-administrativos carecen de competencias para supervisar de oficio la correcta ejecución de sus resoluciones. Únicamente, cuando el recurrente esté disconforme con el acto que se dicte en ejecución de la resolución, el artículo 69 del RR le permite presentar un incidente de ejecución, que deberá ser resuelto por el tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta. El incidente de ejecución no constituye una ocasión para volver a examinar las cuestiones que ya han sido resueltas, sino que permite únicamente revisar el acomodo de la ejecución a la resolución dictada. Por ello, se dispone que se inadmitirá el incidente cuando se planteen cuestiones sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta o sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta.

3. LA SENTENCIA DE LA AN DE 19 DE DICIEMBRE DE 2013

La Sentencia de la AN que es objeto de estudio se produce en revisión de una Resolución del TEAC de 27 de enero de 2011. Esta, a su vez, confirmaba un acuerdo de ejecución dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (en adelante, DCGC) dictado en ejecución de una Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006 [R. G. 1373/2004 (NFJ023362)]. Para una

completa comprensión de esta sentencia, realizaremos un examen de la misma juntamente con las resoluciones a las que hemos hecho referencia.

3.1. LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 16 DE MARZO DE 2006

La entidad recurrente presentó declaración-liquidación por el IS, ejercicio 2001, tributación conjunta Estado/Comunidades Forales, solicitando en la misma un importe a devolver por la Hacienda Estatal de 3.135.705,16 euros y resultado un importe a ingresar a las Diputaciones Forales de 1.209.342,47 euros.

La URGGE competente entendió que se habían declarado incorrectamente los pagos fraccionados imputados por dos sociedades en transparencia fiscal, ya que se habían imputado totalmente a la cuota del Estado, cuando según su criterio la imputación debía ser proporcional a la cuota estatal y a la cuota de las Haciendas Forales. En consecuencia, se practicó liquidación minorando la devolución solicitada al Estado en 1.123.742,57 euros, resultando, por tanto, un importe a devolver de 2.011.962,59 euros.

El TEAC en su resolución constata que los pagos fraccionados efectuados por las sociedades en transparencia fiscal se realizaron exclusivamente al Estado, ya que las citadas entidades tributaban exclusivamente en territorio común.

Por otro lado, se constata también que el artículo 23 de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico, según redacción vigente para el ejercicio 2001, imputaba los pagos a cuenta efectivamente satisfechos a cada Administración, disponiendo que se deducirían de la parte de la cuota que correspondiera a cada Administración.

Concluye el TEAC afirmando que «como las sociedades transparentes tributan exclusivamente a la Administración del Estado, corresponde la competencia para la exacción de sus deudas tributarias a la Hacienda Estatal, y estas han ingresado íntegramente en el territorio común las cuotas correspondientes del IS, parece lógico entender que, estos pagos imputados a la reclamante, socio de las citadas entidades, deban deducirse de la cuota del ejercicio correspondiente a la Administración del Estado».

El texto del fallo derivado de estas consideraciones es el siguiente: «El Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, en la presente reclamación, en única instancia, acuerda: Estimar la reclamación presentada, anulando la liquidación impugnada».

3.2. LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 27 DE ENERO DE 2011

Tal y como hemos reflejado en el punto anterior, el TEAC dictó resolución estimatoria con fecha 16 de marzo de 2006, que fue notificada a la entidad interesada el 3 de abril de 2006.

Con fecha 17 de mayo de 2010 la entidad recurrente solicitó en la DCGC una devolución por el IS, ejercicio 2001, como consecuencia del fallo estimatorio del TEAC.

La Delegación Especial de Madrid dictó acuerdo denegando la devolución solicitada, ya que entendía que había prescrito el derecho a obtener la devolución reconocida pues habían transcurrido más de 4 años entre la fecha de notificación del fallo del TEAC y la del escrito presentado por el contribuyente; señalando en el acuerdo que el mismo se dicta en ejecución de la Resolución del TEAC de fecha 16 de marzo de 2006.

Contra el citado acuerdo se presentó escrito, calificado como incidente de ejecución por el TEAC.

La resolución transcribe los artículos 66 y 67 de la LGT, y constata lo siguiente:

«La entidad presentó la declaración correspondiente al IS del ejercicio 2001 cuyo resultado declarado fue de 3.135.705,16 euros. La AEAT mediante acuerdo de liquidación provisional considera que el importe a devolver es de 2.011.962,59 euros. Contra el citado acuerdo la entidad promovió ante el TEAC reclamación económico-administrativa. El 16 de marzo de 2006 el TEAC estima la reclamación presentada por la entidad y anula la liquidación impugnada. Esta resolución se notifica a la entidad el 3 de abril de 2006 y el 13 de mayo de 2010 la entidad presenta escrito de solicitud de devolución de ingresos indebidos ante la AEAT como consecuencia del citado fallo.»

Y a partir de estos hechos concluye:

«Por tanto, conforme los artículos citados anteriormente, es evidente, que desde el 3 de abril de 2006, fecha en que se notifica la resolución del TEAC a la entidad interesada y, el 13 de mayo de 2010, fecha en que solicita la devolución, han transcurrido más de los cuatro años previstos en la LGT sin que se hubiera producido ninguna interrupción de la prescripción del derecho a devolución. Por ello, debe desestimarse la pretensión de la interesada y considerar ajustada a derecho la declaración de prescripción del derecho de la reclamante a obtener la devolución solicitada.»

3.3. LA SENTENCIA DE LA AN DE 19 DE DICIEMBRE DE 2013

La Sentencia de la AN de 19 de diciembre de 2013 declara que el derecho derivado de la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006, antes analizada, y que se había declarado prescrito por la Resolución de 27 de enero de 2011 del mismo Tribunal, no ha prescrito, ya que el plazo de prescripción aplicable a ese derecho es el plazo general de 15 años establecido para las acciones personales en el artículo 1.964 del Código Civil, al no tener regulación específica.

Los vicios que se achacan a la resolución impugnada y que llevan a la AN a suscitar la conclusión expuesta son, fundamentalmente, tres. En primer lugar, achaca una falta de motivación en la resolución del TEAC, que no indica con la debida claridad el derecho que a su juicio está prescribiendo. Así dice la AN:

«El TEAC no ha identificado, con la exigible concreción, en qué apartado de los preceptos que reproduce *in toto* se basa su conclusión de que el derecho ganado en resolución firme –suya– ha prescrito en contra del interesado. La mera reproducción íntegra e indiscriminada de los artículos 66 y 67 de la LGT, en bloque, equivale a la rigurosa falta de motivación del acto denegatorio».

Ciertamente, por grave que resultase la posible falta de motivación, no podría anudarse a la misma otra consecuencia que la anulación de la resolución impugnada, sin que sea necesario un pronunciamiento sobre el plazo de prescripción del derecho surgido de la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006.

El segundo argumento que expone la AN, mucho más desarrollado, se funda en la naturaleza del derecho reconocido por el TEAC en la mencionada Resolución de de 16 de marzo de 2006.

Manifiesta la AN que el TEAC había reconocido un derecho a la devolución a favor del recurrente: «se trata del cumplimiento en sus estrictos términos de una resolución administrativa, dictada por el TEAC, que reconoce de forma íntegra e incondicional el derecho a la devolución que le había sido negado por la Administración gestora en un primer momento, por importe de 1.123.742,57 euros». Como se argumentará al esbozar el juicio crítico de la sentencia, se encuentra aquí la razón de la principal discrepancia con esta sentencia, pues toda la construcción que realiza la AN se funda en el reconocimiento directo del derecho a la devolución.

A partir de esta consideración, establece la AN una naturaleza particular para el derecho a la devolución reconocido en la resolución del TEAC, estableciendo una dicotomía entre este y el genérico derecho a la devolución de ingresos indebidos, que es el que estima la AN que se ha declarado prescrito por el TEAC:

«sin duda aquí no se trata, en modo alguno, de reclamar ese derecho, abstractamente considerado y dirigido a la Administración gestora, para obtener la devolución de un ingreso indebidamente efectuado, sino de hacer cumplir, en sus estrictos términos, las resoluciones firmes de los órganos administrativos que ejercen una función revisora, supuesta su existencia, su obligatoriedad antes de que pueda accederse a la tutela judicial a cargo de Tribunales independientes y la eficacia de tales resoluciones.»

E insiste la AN en su argumento sobre la naturaleza del derecho que se declara prescrito:

«el título que sirve de fundamento a la petición del interesado no es tanto la norma que disciplina, en abstracto, la posibilidad de devolución de las sumas procedentes, que sería la norma fiscal sustantiva reveladora del carácter indebido del ingreso, sino algo distinto y cualitativamente más intenso: se trata del cumplimiento en sus estrictos términos de una resolución administrativa.»

A partir de este punto, la AN señala sucesivamente la existencia de interés público para la ejecución de la devolución, distinto del que posee el contribuyente para el reintegro de la devo-

lución reconocida por el TEAC, derivado de su naturaleza; de un deber para la Administración gestora de ejecutar la resolución, sin que se haya mostrado el menor interés en ejecutar la resolución; y la existencia en el TEAC de potestades de ejecución y de control de la ejecución de sus resoluciones propias, que tampoco se han ejecutado.

No es al plantear todas estas cuestiones cuando la AN termina por declarar el plazo de prescripción de 15 años, aunque es sin duda de constatar y justificar que este derecho es algo distinto del genérico derecho a la devolución de ingresos indebidos cuando se sienta la base para llegar a tal conclusión.

La tercera consideración en la que se basa la AN para estimar el recurso es que, si el derecho a la devolución fuera un derecho a la devolución de los ingresos indebidos, nacido de la resolución del TEAC, el mismo habría surgido no en la fecha de notificación de la resolución, sino en el momento en el que la misma hubiera alcanzado firmeza, por el transcurso del plazo de dos meses para su impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

No es tampoco esta cuestión a la que se anuda la declaración de un plazo particular de prescripción para el derecho a la devolución reconocido en la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006.

4. JUICIO CRÍTICO DE LA SENTENCIA

Todo juicio crítico a esta sentencia debe pasar por el análisis de la naturaleza jurídica del derecho a la devolución derivado de la Resolución del TEAC de 16 de marzo de 2006, pues a partir de esta concluye la AN que su plazo de prescripción no se encuentra contemplado en la LGT y que entonces resulta aplicable el plazo de 15 años previsto para las acciones personales en el Código Civil.

Discrepamos total y absolutamente del alcance del fallo de la citada resolución del TEAC. La misma se produce en un procedimiento de revisión promovido contra una liquidación administrativa que minoraba la cantidad a devolver solicitada por el contribuyente. El fallo, estimatorio, se limita a atender la pretensión anulatoria de la citada liquidación, sin que exista pronunciamiento alguno sobre el derecho a la devolución instada por el recurrente.

Ciertamente, la citada liquidación anulada ponía fin al procedimiento de devolución iniciado por autoliquidación (aunque no podemos afirmarlo, por no constar en la resolución, por las fechas podemos aventurar que la liquidación pondría fin a un procedimiento de comprobación iniciado como forma de finalización del procedimiento de devolución iniciado mediante declaración) por lo que la desaparición de la liquidación supone la procedencia del derecho a la devolución, pero no ya reconocida por el TEAC, sino como consecuencia del procedimiento instado por el contribuyente y en el marco del cual no se ha producido otra forma de terminación expresa, teniendo como consecuencia la caducidad del mismo y el reconocimiento del derecho a la devolución instado por el contribuyente.

Por ello, la naturaleza de la devolución cuya ejecución se insta no es ya un género específico, sino una mera devolución nacida de la normativa del tributo, en este caso, derivada de forma media-

ta de una resolución económico-administrativa que estima plenamente la pretensión del recurrente contra la liquidación practicada por la Administración. El plazo de prescripción de esta devolución se encuentra contemplado en el artículo 66 d) de la LGT y, tal y como declaró el TEAC en su Resolución de 27 de enero de 2011, había transcurrido en el momento de su solicitud. A pesar de la crítica que hace la AN a esta resolución, lo bien cierto es que el TEAC reflejó exactamente que la prescripción que se entiende producida es la del derecho a obtener la devolución resultante de la estimación.

Más allá de este caso concreto, tampoco nos parece acertada la creación del derecho a la devolución nacido de una resolución como una categoría autónoma, contrapuesta al derecho a la devolución de ingresos indebidos. La devolución de ingresos indebidos puede originarse en una resolución económico-administrativa o en una sentencia judicial, y puede provenir tanto de la anulación del acto que sirve de base al ingreso realizado para la Administración como de la estimación de un acto en el que se deniegue el derecho instado por el contribuyente, constatando las instancias revisoras que efectivamente concurren los presupuestos para su nacimiento, tal y como hemos podido ver al referirnos al marco jurídico. No existe fundamento, a nuestro juicio, para sostener que este derecho a la devolución sea algo sustancialmente distinto al propio derecho a la devolución de ingresos indebidos, por las circunstancias que rodean su nacimiento, pues la propia LGT y su normativa de desarrollo califican estos supuestos como devolución de ingresos indebidos, sin más.

No podemos concluir este juicio crítico sin constatar que lo que es más cierto de todo cuanto ha considerado la AN es que estas previsiones legales relativas a la prescripción del derecho a obtener la devolución reconocida son comparables al supuesto de hecho en el que el TS declaró que era aplicable un plazo de prescripción de 15 años para la ejecución de las sentencias judiciales, independientemente del plazo de caducidad contemplado en la normativa para instar la ejecución, y que la AN invoca este espíritu directamente. Así, la Sentencia del TS de 29 de diciembre de 2010 (rec. 500/2008) declaraba con meridiana claridad:

«Como hemos expuesto al reproducir la fundamentación del expresado Auto, al ejecutarse una sentencia condenatoria de la Administración y dictada por este orden jurisdiccional se parte de la premisa de una actuación administrativa disconforme a derecho, siendo el interés público el que exige que se rectifique "y no se mantenga" la actuación disconforme al Ordenamiento jurídico ya que la Administración debe servir con objetividad a los intereses generales y de conformidad con los principios que se mencionan en el artículo 103 de la Constitución Española, añadiendo el Auto que revisamos que repugnaría a tales principios el que la inactividad de la Administración en cumplir una sentencia durante cinco años quedase premiada con el mantenimiento de la eficacia de un acto declarado ilegal por sentencia firme».

No obstante lo expuesto, no podemos dejar de constatar que cuanto se ha expuesto en este juicio crítico no es sino un análisis a la luz de la normativa vigente de cuanto ha ocurrido en este supuesto y las consecuencias que, a nuestro juicio, se prevén, sin entrar más allá en juicios sobre la moralidad o rectitud de dichas previsiones.