



Roj: **STS 1868/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:1868**

Id Cendoj: **28079130022020100303**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **19/06/2020**

Nº de Recurso: **3412/2017**

Nº de Resolución: **825/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 1219/2017,**  
**ATS 12379/2017,**  
**STS 1868/2020**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 825/2020**

Fecha de sentencia: 19/06/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3412/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/05/2020

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.4

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

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 3412/2017

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

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

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 825/2020**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

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

En Madrid, a 19 de junio de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **3412/2017**, interpuesto por el procurador don Javier Iglesias Gómez, en representación del **AYUNTAMIENTO DE BUÑOL (VALENCIA)**, contra la sentencia núm. 467/17 dictada el 22 de marzo de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso de apelación núm. 35/2016.

Ha comparecido como parte recurrida la mercantil **CEMEX ESPAÑA S.A.** ("CEMEX"), representada por la procuradora doña Alicia Casado Deleito.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

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

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 22 de marzo de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso de apelación núm. 35/2016, que estimó el recurso interpuesto por la mercantil CEMEX contra el Auto de 22 de marzo de 2016 del Juzgado de lo contencioso-administrativo número 6 de Valencia, dictado en el incidente de ejecución del recurso número 213/2010, relativo a compensación de deudas tributarias en el Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicio 2009.

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:

**2.1.** El Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 6 de Valencia dictó sentencia en fecha 22 de febrero de 2011, confirmada por sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 30 de junio de 2015, por la que estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la desestimación presunta por silencio administrativo del recurso de reposición planteado ante el Ayuntamiento de Buñol en fecha 26 de agosto de 2009, contra la liquidación definitiva de IAE, ejercicio 2009, por importe de 977.296,20 €. La estimación del recurso y anulación de la liquidación recurrida se funda en la falta de motivación de la modificación del artículo 3 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IAE, reconociendo como situación jurídica individualizada, el derecho del recurrente a la devolución de la cantidad ingresada. La Sentencia señala que no procede el resto de pedimentos recogidos en el suplico de la demanda relativos a ordenar una nueva liquidación aplicando los coeficientes interesados, por exceder del objeto de dicho recurso.

**2.2.** En ejecución de la sentencia, el Ayuntamiento de Buñol dictó tres resoluciones -números 1327/2015, 1328/2015 y 1329/2015- todas ellas de la misma fecha, 21 de diciembre de 2015, en las que acuerda: **i)** devolver a CEMEX el importe de la liquidación del IAE de 2009 anulada ascendente a 977.296'20 €, **ii)** aprobar la liquidación practicada correspondiente al IAE ejercicio 2009 por importe de 829.613'20 € y **iii)** compensar de oficio los importes de las citadas liquidaciones, y reconocer la obligación de pago por devolución de ingresos indebidos por importe de la diferencia (147.683 euros), y ordenar su pago.

**2.3.** La recurrente en la instancia, CEMEX, frente a estas tres resoluciones del Ayuntamiento, promueve un incidente de ejecución mediante escrito en el que muestra su oposición al cumplimiento por el Ayuntamiento del exacto pronunciamiento del fallo de la sentencia, indicando haber recurrido las tres resoluciones referidas y que el Ayuntamiento debe proceder, clara y simplemente, a la devolución del importe indebidamente ingresado, así como a los correspondientes intereses de demora.

**2.4.** El Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 6 de Valencia dicta Auto el 22 de marzo de 2016 en el incidente de ejecución del recurso número 213/2010, en el que, tras citar la normativa de aplicación, considera que la compensación decretada por el Ayuntamiento es conforme a derecho, sin perjuicio de la impugnación



que pueda hacer el sujeto pasivo respecto a estas segundas actuaciones, que exceden de la ejecución de la sentencia.

**2.5.** La mercantil CEMEX interpuso recurso de apelación contra el Auto de 22 de marzo de 2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 6 de Valencia, en el que alega el incumplimiento de la sentencia dictada por considerar, en primer lugar, la prescripción del derecho del Ayuntamiento a practicar nueva liquidación al considerar la nulidad de pleno derecho del artículo 3 de la Ordenanza, en segundo lugar, y de manera subsidiaria, considera que no resulta aplicable el coeficiente 2'5 y, en tercer y último lugar, alega la ausencia del cálculo de intereses.

**2.6.** La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana dicta sentencia el 22 de marzo de 2017, en el recurso núm. 35/2016, aquí impugnada, por la que estima el recurso de apelación interpuesto por la mercantil CEMEX.

Declara la Sala de instancia en la referida sentencia lo siguiente:

"(...) lo primero que debe centrar este Tribunal el objeto de la apelación no es otro que la conformidad a derecho de la resolución municipal que compensaba ambas liquidaciones, las giradas y anuladas por importe de 977.296,20 € y las nuevas en sustitución de aquellas por importe de 829.613,20 €, y con la que según el auto recurrido se tenía por ejecutada la Sentencia del Juzgado de 22 de febrero de 2011, confirmada por sentencia de 30 de junio de 2015 de la Sala de Contencioso-Administrativo de este Tribunal.

Efectivamente es una facultad de la administración tributaria compensar deudas con los administrados, y de estos a solicitar de aquella tal compensación, como acertadamente señala el Juez de instancia: "A efectos tributarios y, como certeramente ha puesto de manifiesto la doctrina, la compensación es una facultad que el ordenamiento jurídico confiere al acreedor-deudor de la Hacienda Pública, y puede calificarse como derecho subjetivo, es decir como un poder reconocido por el Derecho a favor de un sujeto que éste puede hacer valer frente a otros (en este caso frente a la Administración), imponiéndole obligaciones o deberes en su interés propio y que, además, goza de tutela judicial".

La compensación es una forma de extinción de la deuda tributaria del contribuyente, que la compensa con otro crédito a su favor, y pueden ser objeto de compensación todas las deudas tributarias que deban ingresarse en las cajas de la Delegación de Hacienda y se encuentre en periodo de pago voluntario de recaudación ya procedan de la Administración ya de autoliquidaciones.

Es requisito que las deudas y los créditos que deban compensarse **seanfirmes**, salvo las deudas que deban ingresarse por autoliquidación, aunque puede renunciarse a la interposición de recurso.

Con lo dicho, y desprendiéndose del recurso de apelación que lo que recurre la actora no es la compensación misma sino las nuevas liquidaciones, es obvio que éstas no son firmes lo que supone la imposibilidad de compensarlas con las anuladas por la sentencia, lo que implica la estimación del recurso de apelación y la anulación del auto apelado, dejándolo sin efecto en cuanto a que tenía por ejecutada la sentencia con los acuerdos de 21 de diciembre de 2015 del Ayuntamiento de Buñol por los que: 1.- se aprobaba la nueva liquidación del IAE del año 2009 por importe de 829.613, 20 €, en sustitución de la anulada, y 2.- se compensaban ambas liquidaciones estableciéndose un saldo a favor de la actora, hoy apelante, de 147.683 €".

Todo ello implica la estimación del recurso de apelación y la anulación del auto apelado, dejándolo sin efecto en cuanto a que tenía por ejecutada la sentencia con los acuerdos de 21 de diciembre de 2015 del Ayuntamiento de Buñol.

## **SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.**

**1.** El procurador don Javier Iglesias Gómez, en representación del Ayuntamiento de Buñol (Valencia), presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada. Tras justificar la concurrencia de los requisitos procesales reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, identifica como normas infringidas el artículo 73 de la Ley General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] que regula la compensación de oficio de las deudas tributarias, en relación con el artículo 12 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo) ["TRLHL"], que establece la regulación por la Ley General Tributaria de la "gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales". Se considera, asimismo, que la sentencia infringe la jurisprudencia que, aplicando e interpretando los referidos preceptos, establece la doctrina legal de que no es requisito para la compensación de oficio de las deudas tributarias que las deudas y créditos que se compensen sean firmes. Cita, en particular, las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2011 (recurso 4326/2008, ES:TS:2011:6098) y de 4 de marzo de 2010 (recurso 2630/2008, ES:TS:2010:2201).



2. La Sala de instancia, por auto de 13 de junio de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, recurrente y recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO. Interposición y admisión del recurso de casación.**

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 20 de noviembre de 2017, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en:

"[...] Dilucidar si, acordada la devolución de una liquidación tributaria por anulación judicial a favor de un contribuyente, y girada una nueva liquidación por la Administración actuante - en ejecución de la resolución judicial anulatoria y en sustitución de la liquidación anulada- puede la Administración decretar la compensación de oficio de las liquidaciones, declarando la obligación de pago por devolución de ingresos indebidos sólo del saldo a favor del sujeto pasivo, todo ello durante el plazo de ingreso en período voluntario de las nuevas cantidades a ingresar o, por el contrario, para proceder a la compensación tributaria es requisito insoslayable la firmeza en vía judicial de la nueva deuda tributaria girada.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación, el artículo 73 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 12 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo".

2. El procurador don Javier Iglesias Gómez, en la representación ya acreditada, por medio de escrito presentado el 12 de enero de 2018, interpuso recurso de casación aduciendo, en primer término, la infracción del artículo 73 de la Ley General Tributaria en relación con el artículo 12 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que fundamenta, de un lado, en los términos del párrafo 2º del apartado 1 del artículo 73 de la LGT que establece que: "Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de 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 ". Señala la recurrente que cuando -como es el caso- se trata de una nueva liquidación girada por haber sido anulada otra anterior, la compensación se practica de oficio "durante el plazo de ingreso en período voluntario", por excepción al supuesto general del apartado 1º del mismo artículo 73 LGT: "La Administración Tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo". En ninguno de los dos casos se exige la firmeza de las deudas tributarias a compensar.

Afirma que otro elemento interpretativo a considerar es el desarrollo reglamentario de la norma infringida ( artículo 73 LGT) que se contiene en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, cuyo artículo 58.2.b) señala que procede la compensación de oficio respecto de "Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior. En este caso, 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".

Considera que el Ayuntamiento de Buñol realizó la compensación, anulada por la sentencia recurrida, en pura aplicación del transcrito artículo 58.2.b) del Reglamento, de forma que si el Alto Tribunal finalmente resolviera en esta casación que la tesis de la sentencia impugnada es correcta y que la adecuada interpretación del artículo 73 de la Ley General Tributaria es que las liquidaciones a compensar deben ser firmes y -por tanto- el artículo 58.2.b) del Real Decreto 939,/2005 es contrario a dicho precepto legal, debería "autoplantearse" la cuestión de ilegalidad del artículo 58.2.b) del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

Asimismo, sostiene que concurren los requisitos que exige el Código Civil para que opere la compensación como forma de extinción de las obligaciones -artículos 1195 y siguientes-, esto es, que ambas partes sean acreedor y deudor principales, que se trate de obligaciones en dinero u otro bien fungible de la misma especie y calidad, que sean vencidas, líquidas y exigibles y que "sobre ninguna de ellas haya retención o contienda promovida por terceras personas y notificada oportunamente al deudor", requisitos que se cumplen en el caso de autos, pues "aun cuando el sujeto pasivo recurriera la liquidación tributaria que le ha sido compensada (si ello le fuera admitido, pues la nueva liquidación se gira en cumplimiento de sentencia firme y conforme a sus criterios liquidatorios, concretamente con el coeficiente de situación que se señaló en la sentencia anulatoria de la liquidación original), si no obtuviera la suspensión de la ejecutividad de la liquidación, ésta seguiría siendo vencida líquida y exigible. En ningún caso exige la normativa civil general que sea firme, pues la contienda que obsta la compensación es la promovida por terceras personas ".



Considera que "la única interpretación razonable y coherente con el resto del ordenamiento jurídico (esencialmente con el desarrollo reglamentario de la norma legal -no objetado expresamente en sentencias judiciales, ni doctrina administrativa, ni contradicho por la práctica constante, ni por la doctrina científica-, pero también con el artículo 1196 del Código Civil) es la ofrecida en el voto discrepante de la sentencia recurrida y por este mismo recurso de casación, de que el artículo 73, LGT, no exige para compensar de oficio la firmeza de las liquidaciones y, más concretamente no exige que sea firme la nueva liquidación tributaria, girada tras la anulación de una liquidación anterior, para compensarla con la devolución del ingreso de la liquidación anulada".

En segundo término, aduce la infracción de la jurisprudencia que, aplicando e interpretando el referido artículo 73 LGT, establece la doctrina legal de que no es requisito para la compensación de oficio de las deudas tributarias que las deudas y créditos que se compensen sean firmes. Doctrina recogida en las Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2011 y de 4 de marzo de 2010. Sostiene que, si bien las sentencias invocadas se refieren a deudas entre la Administración autonómica y un ente local, los argumentos y razonamientos de las sentencias son trasladables a deudas entre el ente local y un contribuyente, como es el caso de autos.

Tras las anteriores alegaciones, solicita se "dicte Sentencia anulando la recurrida y, resolviendo dentro de los términos del litigio de instancia, desestimando el recurso de apelación deducido por la mercantil CEMEX España SA contra el Auto de 22 de marzo de 2016 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 6 de los de Valencia y confirmando, en consecuencia, las resoluciones del Ayuntamiento de Buñol números 1327/2015, 1328/2015 y 1329/2015, todas ellas de fecha 21 de diciembre de 2015, impugnadas en ejecución de sentencia ante el referido Juzgado. Imponiéndose las costas, en todo caso, del presente recurso de casación y del recurso de apelación a la mercantil CEMEX España SA".

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

La representación de la mercantil CEMEX, emplazada como parte recurrida en este recurso, por escrito presentado en fecha 18 de abril de 2018, formuló oposición al recurso de casación, manifestando, con carácter previo, que el auto de admisión del recurso de 20 de noviembre de 2017 no se encuentra relacionado con las pretensiones del Ayuntamiento de Buñol contenidas en su escrito de preparación del recurso de casación.

Aduce la inexistencia de la infracción del artículo 73 de la LGT en relación con el art. 12 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, al considerar que es requisito necesario la firmeza de las deudas tributarias pues si bien el referido precepto no exige literalmente dicha firmeza, sin embargo, la "posibilidad de impugnación de la misma la sitúa en una incertidumbre que ratifica por sí misma la exigencia de la firmeza mencionada".

Afirma que, con base en los antecedentes legislativos, el párrafo segundo del artículo 73.1 debe interpretarse que exige como requisito indispensable la firmeza de la deuda tributaria objeto de la compensación y, en todo caso, su aplicación una vez transcurrido el periodo voluntario de pago, momento en que la deuda resultaría exigible, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, en el que se dicta la nueva liquidación y en el mismo instante la resolución que contiene la compensación.

Asimismo, alega la inexistencia de perjuicios causados a la Administración como consecuencia de la devolución del importe de la liquidación anulada.

En último término, afirma la inexistencia de la infracción de la jurisprudencia que, aplicando e interpretando el artículo 73 de la LGT, establece la doctrina legal de que no es requisito para la compensación de oficio de las deudas tributarias que las deudas y créditos que se compensen sean firmes, doctrina recogida en las sentencias de 4 de julio de 2011 y 4 de marzo de 2010. Indica que estas sentencias se refieren al régimen de compensación de deudas tributarias entre Administraciones públicas y, si bien en el caso tratado en las referidas sentencias no hace falta la firmeza, ello se debe a que deudor y acreedor se encuentran en el seno de la Administración en un plano de igualdad, rompiéndose la simetría cuando la contraparte es un obligado tributario.

Tras las anteriores alegaciones, termina suplicando a la Sala "dicte sentencia confirmando la recurrida y, resolviendo dentro de los términos de litigio de instancia, ratificando la estimación del recurso de apelación interpuesto por CEMEX contra el Auto de 22 de marzo de 2016, del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 6 de Valencia y, con ello corrobore la anulación de las Resoluciones nº 1327/2015, 1328/2015 y 1329/2015, dictadas por el Ayuntamiento de Buñol y ordene la devolución de lo indebidamente ingresado por importe de 977.296,20 euros junto con los correspondientes intereses de demora, despejando las dudas sobre la aplicación del mecanismo de compensación como vía de extinción de las deudas tributarias".

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**





Por providencia de 15 de junio de 2018, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesaridad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 24 de febrero de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 19 de mayo de 2020, fecha en la que, como consecuencia de la suspensión de los plazos procesales ordenada en la disposición adicional segunda del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, no pudo llevarse a efecto, posponiéndose la celebración de dicho acto al día 16 de junio de 2020, fecha en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, impugnada en casación por la representación procesal del Ayuntamiento de Buñol (Valencia) es conforme a Derecho, al exigir que las deudas y créditos que se compensen sean firmes, y, en concreto, dar respuesta al interrogante que formula el auto de admisión del recurso, consistente en determinar si acordada la devolución de una liquidación tributaria por anulación judicial a favor de un contribuyente, y girada una nueva liquidación por la Administración actuante -en ejecución de la resolución judicial anulatoria y en sustitución de la liquidación anulada- puede la Administración decretar la compensación de oficio de las liquidaciones, declarando la obligación de pago por devolución de ingresos indebidos sólo del saldo a favor del sujeto pasivo, todo ello durante el plazo de ingreso en periodo voluntario de las nuevas cantidades a ingresar o, por el contrario, para proceder a la compensación tributaria es requisito insoslayable la firmeza en vía judicial de la nueva deuda tributaria girada.

### SEGUNDO. Preceptos objeto de interpretación.

El artículo 12 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, dispone que:

"1. La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2. A través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa".

De su contenido se deduce que se remite la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, como es el Impuesto de Actividades Económicas, liquidado por el Ayuntamiento hoy recurrente, a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

El artículo 73 de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), referido a la compensación de oficio y que es el precepto objeto de interpretación conforme al auto de admisión del recurso, señala que:

"1. La Administración Tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo.

Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de 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.

Asimismo, se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la ejecución de la resolución a la que se refieren los artículos 225.3 y 239.7 de esta Ley.

2. Serán compensables de oficio, una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario, las deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público tengan con el Estado.

3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de inicio del período ejecutivo o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción.



En el supuesto previsto en el párrafo segundo del apartado 1 de este artículo, la extinción se producirá en el momento de concurrencia de las deudas y los créditos, en los términos establecidos reglamentariamente".

El referido precepto contempla dos supuestos diferenciados, el apartado 1 referido a la compensación de oficio de las deudas tributarias entre una Administración pública y un particular, y el apartado 2 a la compensación de oficio de las deudas tributarias entre Administraciones públicas, esto es, las que tengan las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público con el Estado.

A su vez, el apartado 3, párrafo 2º, para el supuesto previsto en el párrafo segundo del apartado 1, hace una remisión a los "términos establecidos reglamentariamente", lo que nos obliga a acudir al desarrollo reglamentario que se contiene en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, cuyo artículo 58.2.b), por lo que aquí interesa, señala que procede la compensación de oficio respecto de "Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior. En este caso, 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."

### **TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

La cuestión a la que se contrae el presente recurso se centra en determinar si, tal y como afirma la sentencia impugnada, la compensación de oficio por la Administración de deudas tributarias exige que las deudas y créditos que se compensen sean firmes.

La sentencia de instancia parte de la equivocada premisa de considerar que la firmeza de las deudas tributarias es necesaria para la compensación, o lo que es igual, que las liquidaciones tributarias cuya compensación se pretende deben ser firmes en vía judicial.

Como ya dijo esta Sala en las sentencias de 4 de marzo de 2010 y 4 de julio de 2011, entre otras, ninguna de las normas legales y reglamentarias anteriormente transcritas, exige que las liquidaciones tributarias cuya compensación se pretende deban ser firmes. Estas son las razones que nos conducen a esa conclusión.

**a)** En el presente supuesto resulta de aplicación el apartado 1, párrafo 2º, del artículo 73 de la LGT, al tratarse de una nueva liquidación girada en ejecución de una resolución judicial que anula otra anterior, practicándose la compensación de oficio por la Administración durante el plazo de ingreso en período voluntario. Pues bien, la referida norma legal no exige la firmeza de la nueva liquidación girada. En efecto, no lo hace en el apartado 1, que solo exige que existan cantidades "a ingresar y a devolver" que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada por resolución judicial otra liquidación anterior, pero no de las deudas tributarias cuya extinción total o parcial pretende por compensación; señalando, además, que la compensación de oficio en este supuesto -nueva liquidación girada por haber sido anulada otra anterior-, se practicará "durante el plazo de ingreso en período voluntario", por contraposición al supuesto general del propio apartado 1 que dispone que la Administración tributaria "compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo".

**b)** Tampoco lo exige el apartado 2 del artículo 73 LGT, que referido a la compensación de oficio de "las deudas tributarias... que las comunidades autónomas, entidades locales y demás entidades de derecho público" tengan con el "Estado" -lo que no es el caso-, sólo reclama para que sea posible una vez transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario que "se trate de deudas tributarias vencidas, líquidas y exigibles".

**c)** Tampoco lo exige el desarrollo reglamentario, cuyo artículo 58.2.b) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, únicamente exige para la procedencia de la compensación de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario que existan "cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior", añadiendo que "En este caso, 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...".

Por otro lado, y aunque es evidente que no resulta aplicable al caso de autos, el artículo 60 del referido Reglamento, relativo a la extinción de deudas de las entidades de derecho público mediante deducciones sobre transferencias, solo exige que se trate de deudas de naturaleza pública "vencidas, líquidas y exigibles", sin que nada se afirme que permita concluir la exigencia de su firmeza.

**d)** Además, debe recordarse que, en virtud del artículo 7.2 de la citada Ley General Tributaria, los preceptos del Código Civil pertinentes (artículos 1195, 1196 y 1202) sólo resultan aplicables en el ámbito de las obligaciones tributarias con carácter supletorio y, obviamente, en tanto no entren en conflicto con los principios recogidos en sus normas específicas. Precisamente por esta razón, cuando esta Sala se ha pronunciado sobre la compensación como forma de extinción de la deuda tributaria se ha limitado a señalar que "como sucede en



la normativa civil, el mecanismo de la 'compensación', según los arts. 1195 y 1202 del Código Civil, extingue en la cantidad concurrente las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras las unas de las otras y requiere, conforme el art. 1196.2 del mismo Código, para que pueda tener lugar la compensación, que los sujetos sean recíprocamente acreedor y deudor el uno del otro en una cantidad vencida, líquida y exigible concurrente" [sentencia de 30 de septiembre de 2005 (casación 138/00, FJ 4º)].

e) En último término, hay que recordar los pronunciamientos de esta Sala relativos a que no es requisito para la compensación de oficio de las deudas tributarias que las deudas y créditos que se compensen sean firmes.

En efecto, ha señalado esta Sala en su Sentencia de 4 de julio de 2011, dictada en el recurso. casación núm. 4326/2008, lo siguiente:

"Por otro lado, tampoco es cierto, como afirma la sentencia de instancia, que esta Sala haya exigido que una liquidación tributaria sea firme en vía judicial para que pueda ser compensada con débitos del sujeto pasivo del tributo. El criterio ha sido precisamente el contrario, como lo expresan nuestras sentencias de 30 de septiembre de 2005 (casación 138/00, FJ 3º), 28 de mayo de 2004 (casación 5929/99, FJ 5º) y 6 de mayo de 1998 (apelación 4325/92, FJ 2º).

Como concluimos en la repetida sentencia de 4 de marzo de 2010, esta Sala nunca ha afirmado que para que puedan extinguirse total o parcialmente por compensación las deudas tributarias deban ser firmes en vía judicial, sino que nos hemos limitado a reclamar que se trate de deudas vencidas, líquidas y exigibles, lo que significa que, cuando el sujeto pasivo del tributo impugne la liquidación tributaria de que se trate en vía administrativa o judicial y solicite y obtenga la suspensión de su ejecución, mientras se prolongue esta situación, la deuda no será susceptible de compensación con los créditos a su favor; ahora bien, este efecto no es consecuencia de la ausencia de firmeza, sino de la pérdida, por razones cautelares, de su condición de exigible. Esta circunstancia tampoco se da en el presente recurso, ya que la Sala de instancia, y así consta en los antecedentes de hecho, no acordó la suspensión de las liquidaciones".

Es cierto que las sentencias de 4 de julio de 2011 y 4 de marzo de 2010 citadas, están referidas a la infracción del artículo 68 de la Ley General Tributaria de 1963 y a compensaciones de deudas tributarias entre Administraciones públicas, en concreto entre un Ayuntamiento y una Comunidad Autónoma, pero no es menos cierto, como señala la recurrente, que el criterio interpretativo contenido en las referidas sentencias, consistente en la no exigibilidad de la firmeza de las liquidaciones para que resulte procedente su compensación de oficio, resulta trasladable a la compensación de oficio de deudas entre la Administración pública y el contribuyente, dado que, de un lado, la regulación de la compensación de deudas prevista en el artículo 68 de la Ley General Tributaria de 1963 y la recogida en el actual artículo 73 es prácticamente idéntica en cuanto a sus requisitos; y de otro, el régimen de compensación de deudas tributarias entre Administraciones públicas y entre Administraciones y contribuyentes solo difiere en la vigente regulación en que entre Administraciones públicas debe de haber transcurrido el plazo de ingreso en período voluntario - apartado 2- y en el caso de contribuyentes estar en período ejecutivo -apartado 1- pudiendo realizarse en período voluntario en los casos en que se trate de una nueva liquidación que sustituye a una anterior anulada - apartado 1 párrafo 2º-.

En suma, los anteriores razonamientos conducen a la estimación del presente recurso de casación y a la anulación de la sentencia impugnada.

#### **CUARTO. Contenido interpretativo de esta sentencia.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Dilucidar si, acordada la devolución de una liquidación tributaria por anulación judicial a favor de un contribuyente, y girada una nueva liquidación por la Administración actuante - en ejecución de la resolución judicial anulatoria y en sustitución de la liquidación anulada- puede la Administración decretar la compensación de oficio de las liquidaciones, declarando la obligación de pago por devolución de ingresos indebidos sólo del saldo a favor del sujeto pasivo, todo ello durante el plazo de ingreso en período voluntario de las nuevas cantidades a ingresar o, por el contrario, para proceder a la compensación tributaria es requisito insoslayable la firmeza en vía judicial de la nueva deuda tributaria girada".

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que para la compensación de oficio de las deudas tributarias no se exige la firmeza en vía judicial de la nueva liquidación girada en ejecución de una resolución judicial que anula otra anterior, de tal forma que acordada la devolución de una liquidación tributaria por anulación judicial a favor de un contribuyente, y girada una nueva liquidación por la Administración actuante - en ejecución de la resolución judicial anulatoria y en sustitución de la liquidación anulada- puede la Administración





decretar la compensación de oficio de las liquidaciones, declarando la obligación de pago por devolución de ingresos indebidos sólo del saldo a favor del sujeto pasivo, todo ello durante el plazo de ingreso en periodo voluntario de las nuevas cantidades a ingresar.

#### **QUINTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A la luz del anterior criterio interpretativo, la consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Buñol, casando la sentencia de instancia, en tanto no se ajusta a la interpretación que hemos reputado correcta y, correlativamente, la desestimación del recurso de apelación interpuesto por la mercantil CEMEX contra el auto de 22 de marzo de 2016 del Juzgado de lo contencioso-administrativo número 6 de Valencia, dictado en el incidente de ejecución del recurso número 213/2010, relativo a compensación de deudas tributarias en el Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicio 2009.

#### **SEXTO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad.

A tenor del artículo 139.1 LJCA, respecto de las costas de la instancia, las dudas razonables sobre la interpretación de las normas aplicables, determina que cada parte abone las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

### **FALLO**

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

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia .

**Segundo.** Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Javier Iglesias Gómez, en representación del AYUNTAMIENTO DE BUÑOL (VALENCIA), contra la sentencia núm. 467/17 dictada el 22 de marzo de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso de apelación núm. 35/2016, sentencia que se casa y anula.

**Tercero.** Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la mercantil CEMEX ESPAÑA S.A. contra el Auto de 22 de marzo de 2016 del Juzgado de lo contencioso-administrativo número 6 de Valencia, dictado en el incidente de ejecución del recurso número 213/2010, relativo a compensación de deudas tributarias en el Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicio 2009, dada su conformidad a Derecho.

**Cuarto.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Excm<sup>a</sup>. Sra. Magistrada Ponente D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.