

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 5090/2020, DE 19 DE JULIO DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Procedimiento de recaudación. Aplazamiento/
fraccionamiento. Causas de inadmisibilidad. Intereses de demora.

La cuestión sobre la que decide el TEAC en unificación de criterio se centra en determinar si concurre o no la causa de inadmisibilidad del artículo 65.2.e) de la LGT en las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento relativas a los intereses de demora liquidados por la Administración y devengados como consecuencia de la suspensión obtenida durante la tramitación de recursos, reclamaciones económico-administrativas o recursos contencioso-administrativos en los que ha recaído resolución firme total o parcialmente desestimatoria.

Según la Administración, en dicho supuesto, concurre dicha causa de inadmisibilidad porque la liquidación de intereses suspensivos trae causa directa (e inescindible) de la ejecución de una resolución dictada por el TEAR en la reclamación en su día resuelta, constituyendo dicha liquidación una deuda tributaria resultante de dicha ejecución.

Sin embargo, el TEAC considera que, efectivamente, el precepto citado exige que la deuda tributaria resultante de la ejecución haya estado previamente suspendida durante la tramitación de los recursos o reclamaciones. Eso solo sucede con la deuda correspondiente a la liquidación principal recurrida pero no con la deuda correspondiente a la liquidación de los intereses suspensivos efectuada con posterioridad, que surge *ex novo* y no integraba la deuda tributaria recurrida y suspendida.

Fundamentos de derecho

(...)

La cuestión controvertida se centra en determinar si concurre o no la causa de inadmisibilidad del artículo 65.2.e) de la LGT en las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento concernientes a los intereses de demora liquidados por

la Administración y devengados como consecuencia de la suspensión obtenida durante la tramitación de recursos, reclamaciones económico-administrativas o recursos contencioso-administrativos en los que ha recaído resolución firme total o parcialmente desestimatoria.

A juicio del TEAR no concurre la causa de inadmisibilidad por lo que la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento debe ser admitida a trámite y resuelta, en sentido positivo o negativo. En su opinión la liquidación de intereses de demora objeto de solicitud de aplazamiento nunca ha sido recurrida y, consecuentemente, su pago nunca ha estado suspendido como consecuencia de un recurso contra la misma, dichas circunstancias pueden predicarse respecto de la liquidación principal que sí fue recurrida y sí estuvo suspendida, pero no sobre los intereses de demora liquidados una vez que la deuda principal deja de estar suspendida.

El Director recurrente sostiene, por el contrario, que concurre la causa de inadmisibilidad del artículo 65.2.e) de la LGT porque la liquidación de intereses suspensivos trae causa directa (e inescindible), por su propia naturaleza, de la ejecución de una resolución dictada por el TEAR en la reclamación en su día resuelta, constituyendo dicha liquidación una deuda tributaria resultante de dicha ejecución, cumpliendo por tanto con lo dispuesto en el artículo 65.2.e) LGT.

TERCERO: En opinión de este Tribunal Central el tenor literal del precepto examinado conduce a rechazar la tesis del Director recurrente.

En efecto, el artículo 65.2.e) de la LGT establece que no podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

Es evidente que el precepto exige que la deuda tributaria resultante de la ejecución haya estado previamente suspendida durante la tramitación de los recursos o reclamaciones. Eso solo sucede con la deuda correspondiente a la liquidación principal recurrida pero no con la deuda correspondiente a la liquidación de los intereses suspensivos efectuada con posterioridad, que surge *ex novo* y no integraba la deuda tributaria recurrida y suspendida.

Tal conclusión, obvia a nuestro juicio a partir de la literalidad del precepto, se ve confirmada acudiendo a la Introducción del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, que adopta medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, y cuyo artículo 6. Dos dio nueva redacción al apartado 2 del artículo 65 de la LGT introduciendo el supuesto de la letra e).

En la Introducción del Real Decreto-ley 3/2016 se señala lo siguiente:

II (...)

Por otra parte, se procede a la eliminación de la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de determinadas obligaciones tributarias. En este sentido, se suprime la excepción normativa que abría la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las retenciones e ingresos a cuenta. Por otra parte, se elimina la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las obligaciones tributarias que deba cumplir el obligado a realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades. Asimismo, tampoco podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente en virtud de resolución firme cuando previamente hayan sido suspendidas durante la tramitación del correspondiente recurso o reclamación en sede administrativa o judicial. Además, se elimina la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de los tributos repercutidos, dado que el efectivo pago de dichos tributos por el obligado a soportarlos implica la entrada de liquidez en el sujeto que repercute.

El texto reproducido confirma que la imposibilidad del aplazamiento o fraccionamiento se restringe a las liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente por resolución firme que hayan estado suspendidas durante la tramitación del recurso o reclamación. El artículo 65.2.e) de la LGT se refiere, por tanto, a la deuda tributaria confirmada total o parcialmente por resolución firme que estuvo suspendida durante la tramitación del recurso o reclamación, no alcanzando, en absoluto, a la liquidación de intereses de demora suspensivos efectuada con posterioridad.

En nada altera la conclusión anterior el argumento esgrimido por el Director del Departamento de Recaudación de que el artículo 66.6 del Real Decreto 520/2005 (RGRVA) contempla la liquidación de intereses suspensivos derivados de la ejecución como parte de la ejecución de las resoluciones administrativas.

Ciertamente, el artículo 66 del RGRVA, con el título de «Ejecución de las resoluciones administrativas», se ocupa en su apartado sexto de la liquidación de los intereses de demora devengados durante la suspensión cuando la resolución administrativa confirma el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido.

Del mismo modo, el artículo 70 del RGRVA concerniente a la «Ejecución de resoluciones judiciales» remite, en todo lo que no se oponga a la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa y a la resolución judicial que se está ejecutando, a lo dispuesto en los artículos 66 y 67 del RGRVA.

No obstante, el hecho de que la liquidación de intereses suspensivos se derive, sea consecuencia o tenga lugar tras la ejecución de las resoluciones administrativas o judiciales que confirman totalmente las liquidaciones impugnadas no le otorga a dichos intereses suspensivos la condición de deuda tributaria inaplazable del artículo 65.2.e) de la LGT. Y es que, como señalamos más arriba, la imposibilidad del aplazamiento o fraccionamiento contemplada en dicho precepto se restringe a las deudas tributarias resultantes de la ejecución de resoluciones firmes total o parcialmente desestimatorias dictadas en un recurso o reclamación económico-administrativa o en un recurso contencioso-administrativo –liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente por resolución firme– que previamente hayan sido objeto de suspensión durante la

tramitación del recurso o reclamación, circunstancias que concurren en la liquidación principal impugnada y determinante de la resolución firme pero no en los intereses de demora suspensivos, que constituyen una deuda nueva no incluida en la deuda tributaria recurrida, suspendida y confirmada. A ello hay que añadir que la liquidación de intereses suspensivos derivada de una deuda tributaria firme que había estado suspendida en vía económico-administrativa y jurisdiccional no es una deuda tributaria resultante de la ejecución de resoluciones económico-administrativas o jurisdiccionales pues el Tribunal Supremo ha señalado en su sentencia de 12 de julio de 2013 (rec. cas. 3549/2012) que *«la liquidación de los intereses suspensivos queda al margen de la ejecución de la sentencia, en cuanto no es objeto de consideración de ella, sino solo consecuencia derivada del sentido del fallo desestimatorio, que pone término final a la suspensión acordada en su día»*, afirmación trasladable a la liquidación de intereses suspensivos como consecuencia de resoluciones económico-administrativas.

Cabe recordar aquí que cuando la resolución económico-administrativa o jurisdiccional confirma sólo en parte la liquidación tributaria recurrida y suspendida durante la tramitación del recurso, entonces no procede la liquidación de intereses suspensivos. Así lo ha señalado, en efecto, el Tribunal Supremo en numerosas sentencias. Valga por todas ellas la de 7 de octubre de 2020 (rec. cas. 4235/2018) que señala: *«recordando y parafraseando la vieja jurisprudencia, antes transcrita, no proceden intereses de demora suspensivos por la suspensión en caso de estimarse parcialmente la impugnación, ello, sin perjuicio, del devengo de los intereses de demora previstos en el actual art. 26.5 de la LGT»*. En estos casos de confirmación parcial de la liquidación impugnada la Administración tributaria, por tanto, girará nueva liquidación por la parte confirmada incluyendo intereses de demora sobre el nuevo importe calculados hasta la fecha en la que la liquidación se dicte. Esta nueva liquidación no puede ser objeto de aplazamiento/fraccionamiento en virtud de lo dispuesto en el artículo 65.2.e) de la LGT.

Así las cosas, a la vista del artículo 65.2.e) de la LGT cabe extraer las conclusiones siguientes:

- Resulta de aplicación la causa de inadmisibilidad del artículo 65.2.e) de la LGT a las solicitudes de aplazamiento/fraccionamiento correspondientes a liquidaciones tributarias confirmadas total o parcialmente por resolución firme que hayan estado suspendidas durante la tramitación del recurso o reclamación en sede administrativa o judicial.
- No resulta de aplicación la causa de inadmisibilidad regulada en el artículo 65.2.e) de la LGT a aquellas solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento que tengan por objeto los intereses de demora liquidados por la Administración tributaria, derivados de la ejecución de resoluciones firmes totalmente desestimatorias de recursos o reclamaciones en sede administrativa o judicial, devengados como consecuencia de la suspensión obtenida durante la tramitación de dichos recursos o reclamaciones.

(...)

