

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 00/4659/2013 de 28/10/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Duodécima-Coordinadora

LGT. Intereses de demora. Cómputo. Fecha de inicio y fecha final. Supuestos de liquidación de intereses en caso de estimación de recursos y reclamaciones. Unificación de criterio.

El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, interpuso el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio solicitando que se fijase como criterio que *“en las liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial como consecuencia de haber anulado otra liquidación, se exigirá intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 LGT y la doctrina legal fijada por el TS en la sentencia de 28 de noviembre de 1997. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de ese artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución”*.

El TEAC estima el recurso.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO. La cuestión controvertida consiste en determinar la fecha final hasta la que se deben calcular intereses de demora en... aquellos casos en los se dicta una resolución que estima en parte por razones sustantivas o de fondo un recurso o reclamación, anulando el acto inicialmente impugnado y ordenando que en ejecución de dicha resolución se dicte otro acto en sustitución de aquel, de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

TERCERO. La Ley 58/2003 General Tributaria establece en el apartado 5 de su artículo 26:...

A efectos de la aplicación del precepto anterior,... deben diferenciarse distintos supuestos... : aquellos **casos en los que un Tribunal estima totalmente** un recurso o reclamación, **subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento**; aquellos **supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones**, casos en los que la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción; y **aquellos supuestos**, como el aquí contemplado, en los que estamos ante sentencias o **resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien revisan una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel** que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

Así las cosas, el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria ha sido objeto de análisis por el Tribunal Supremo en reciente sentencia de 6 de junio de 2013.

“.. En los casos de anulación parcial a que nos venimos refiriendo, el sujeto pasivo ha de abonar intereses de demora devengados por la cuota debida y girada, durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente. En cambio, no debe abonar intereses suspensivos, esto es, los que se devengaron durante la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente, por los intereses incluidos en la liquidación anulada...”

En todo caso, la solución que se patrocina es la mantenida también por esta Sala en la Sentencia de 20 de noviembre de 2004 en la que, ... se vino a concluir: “que cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se hallaba suspendida, al estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, los intereses que procede exigir, al practicar la nueva liquidación, son los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago y ello para compensar, con arreglo al módulo objetivo del coste financiero, el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas.”

En la referida sentencia de 20 de noviembre de 2004 (Rec. nº 4021/1999) se analizaba también el supuesto de hecho de una estimación parcial por razones sustantivas por sentencia judicial, formulando el Alto Tribunal las siguientes consideraciones:

“TERCERO. 1. *Conviene distinguir dos conceptos diferentes que no han sido siempre debidamente comprendidos y que esta Sala ha estudiado en sus sentencias de 28 de noviembre de 1997 (rec. casación en interés de ley núm. 9163/1996) y 25 de junio de 2004 (Rec. Casación num. 8564/1999).*

De una parte, el interés de demora del artículo 58, apartado 2, letra b), de la Ley General Tributaria (ahora letra c)...

Y de otra parte, el interés de demora del artículo 61, apartado 4, de la Ley General Tributaria, que no forma parte de la deuda tributaria, sino que es consecuencia legal y lógica de la suspensión de la deuda tributaria, por impugnación de ésta, y que, por tanto, gira y se calcula sobre el importe de la deuda tributaria liquidada (cuota, más el interés de demora del art. 58, más las sanciones) objeto de la suspensión...

2. *Por otra parte, la sentencia de 28 de Noviembre de 1997 citada mantiene que si la reclamación económico-administrativa interpuesta es totalmente desestimada se exigirán los intereses suspensivos correspondientes desde el inicio de la suspensión hasta el cese de la misma por ejecución de la resolución, de modo que el contribuyente pagará los “intereses de demora” del art. 58.2.b) LGT incluidos en la deuda tributaria liquidada y suspendida y además los intereses suspensivos que se calculaban según la Administración, en el tiempo de autos, sobre la totalidad de la deuda tributaria.*

Por el contrario, si se estima totalmente la reclamación y se anula la liquidación, obviamente no habrá lugar a exigir ni intereses de demora del artículo 58.2.b) LGT, como componente de la deuda tributaria, ni intereses suspensivos.

Los problemas se suscitan cuando la estimación es parcial, es decir, cuando se anula parte de la cuota y/o parte de la sanción.

Esta resolución estimatoria parcial lleva consigo formalmente la anulación total de la liquidación y la práctica de una nueva liquidación que comprenda la cuota y/o la sanción disminuidas.

La Sentencia de 28 de Noviembre de 1997 considera que la resolución estimatoria parcial significa que el contribuyente no estaba obligado a ingresar en plazo voluntario la totalidad de la deuda tributaria, porque ésta era parcialmente

contraria a Derecho, de manera que mantuvo la tesis de que no eran exigibles en su totalidad los intereses suspensivos, pues formalmente había existido la total anulación de la liquidación recurrida, al igual que si se hubiera estimado totalmente la reclamación, pero, al practicarse la nueva liquidación por cuantía inferior, ésta pone de relieve que la cuota así determinada, conforme a Derecho, debió pagarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración-autoliquidación o declaración-liquidación; sin embargo lo cierto es que, por razón de las incidencias procedimentales habidas, se va a pagar años después; por ello mantuvo que procedía exigir los correspondientes intereses de demora del art. 58.2.b), como componente de la deuda tributaria, desde el "dies a quo" inicial hasta la fecha de esta nueva liquidación...

Consecuentemente, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, debe estimarse el presente recurso, fijándose como criterio que en las liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatorias en parte por razones sustantivas, que anulan una liquidación, ordenando la práctica de otra en sustitución de aquélla, se exigirá intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de forma tal que la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de ese artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, debiendo tenerse en cuenta las limitaciones que operan si se superan por causas imputables a la Administración los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias, excluyendo asimismo, en su caso, el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa...

QUINTO. Sentado lo anterior, como bien señala el Director recurrente, a efectos de la determinación del "dies ad quem" del período de devengo de los intereses de demora, deben diferenciarse distintos supuestos que tienen todos ellos una nota común, cual es la anulación de una liquidación inicial efectuada por la Administración y la posibilidad de practicar otra posterior, en relación con el mismo concepto y período, como serían:

- Aquellos supuestos, como el específicamente aquí contemplado, en los que estamos ante sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.
- Aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación, subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento; aquí se englobarían las estimaciones totales tanto por razones sustantivas como por razones de procedimiento, entre las que cabe citar, entre otros supuestos, los casos de caducidad.
- Aquellos supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones. En estos casos, la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción, debiendo además, si se trata de un procedimiento inspector, de respetar el plazo prevenido específicamente en el artículo 150.5 de la LGT;

Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado...

Entiende este Tribunal Central que el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, como plasmación legal que es de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de noviembre de 1997, es aplicable exclusivamente al primero de los grupos de supuestos enunciados, esto es, los casos de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que, como acabamos de indicar, confirman la regularización practicada si bien revisan una parte de su importe, por lo que en ejecución de dicha sentencia o resolución obligan a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel, el cual deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

En cambio, el resto de los casos expuestos no tienen cabida en el citado artículo 26.5 de la LGT...

En los casos regulados en los apartados 4 y 5 no hay remisión alguna al artículo 26.5 de la LGT, a diferencia de lo que sucede en el apartado 3. Y ello debe ser así porque en los casos de estimación total, la ejecución de la resolución administrativa o judicial se circunscribe a la anulación del acto recurrido y la de todos los que traigan su causa de aquel, mientras que en los casos de resoluciones estimatorias que ordenen la retroacción, su ejecución se ciñe a la anulación del acto impugnado y a la orden de retroacción. En otras palabras, en ninguno de estos dos supuestos, la nueva liquidación que en su caso pudiera practicarse lo es en cumplimiento de la sentencia o resolución.

Esta ha sido la diferenciación que a juicio de este Tribunal Central traza en su más reciente jurisprudencia por el Tribunal Supremo.

Así, en sentencia de 14 de junio de 2012 (Rec. nº 6386/2009) analizó el siguiente supuesto de hecho: no se trataba de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar parcialmente una reclamación, sino de una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de una resolución que estimó por causas sustantivas una reclamación, estimación total que no condujo a una nulidad de pleno derecho, quedando abierta, por tanto, la posibilidad de que la Administración corrigiera su error mediante una nueva liquidación, iniciando para ello la Administración años después un nuevo procedimiento. En este caso, señala el Tribunal Supremo que por similitud con otros supuestos que ya había resuelto en sentencias anteriores (baste citar por todas la de 23 de mayo de 2011), cabría en principio aplicar lo dicho en esas sentencias y exigir intereses de demora hasta la fecha de la nueva liquidación. Ahora bien (y aquí viene el punto de inflexión de esta sentencia respecto a la doctrina anterior), advierte el Alto Tribunal que esa doctrina fue ya objeto de crítica en diversos votos particulares a dichas sentencias, los cuales sostenían que había que excluir del período de liquidación de intereses el tiempo en que el órgano administrativo de revisión se excedió del plazo previsto para la resolución de la reclamación, basándose para ello en que las consecuencias que ahora establecen los artículos 26.4 y 240.2 de la Ley 58/2003, estaban ya implícitas en la propia naturaleza de la institución de los intereses de demora, que impide exigir intereses en los casos de mora accipiendi, esto es, en aquellos supuestos en que el retraso es imputable al acreedor, en este caso, la Administración. Inspirándose en este razonamiento, concluye el Tribunal Supremo que aún en los supuestos de autoliquidación, cuando la actividad comprobadora de la Administración dé lugar a una liquidación, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación es anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración, lo cual lleva a fijar como día final de cómputo de los intereses de demora la fecha de la liquidación originaria anulada, indicando que tal doctrina es aplicable también con anterioridad a la vigencia de la Ley 58/2003.

Por su parte, partiendo de un supuesto de estimación de un recurso que dio lugar posteriormente a la retroacción de las actuaciones, en sentencia de fecha 19 de noviembre de 2012 (Rec. nº 1215/2011), el Tribunal Supremo concluye

igualmente que la facultad de la Administración de dictar nueva liquidación no puede tener consecuencias en la determinación de los intereses de demora, al considerar, tratándose del sistema de autoliquidación, frente al criterio inicial de aplicar el interés de demora por todo el tiempo transcurrido desde el fin del período voluntario hasta que la Administración dicta nueva liquidación, que la Administración ha de tener en cuenta como día final de cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.

La mora accipiendi o retraso del acreedor está recogida en el propio artículo 26 de la LGT,.. En los casos que aquí estamos analizando, puede que no exista un "incumplimiento" del plazo en sentido estricto, pero lo que sí se da, como nota común, y determinante según el Tribunal Supremo, es el "retraso" (en definitiva, un incumplimiento) por parte de la Administración en liquidar, bien porque ha sido anulado todo un primer procedimiento y debe iniciar otro nuevo, bien porque se ha apreciado un defecto determinante de retroacción, que provoca que el procedimiento quede de nuevo abierto y deban realizarse nuevas actuaciones de instrucción tendentes a su terminación...

