

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ064598

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de noviembre de 2016

Vocalía 3.^a

R.G. 1567/2013

SUMARIO:

Deuda tributaria. Interés de demora. Cómputo/Plazo. *Dies ad quem en los casos en que se dicta una resolución que estima en parte por razones sustantivas o de fondo un recurso o reclamación.* En aplicación de dicha doctrina jurisprudencial, el Tribunal Central viene manteniendo que en las liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatoria en parte por razones sustantivas, que anulan una liquidación ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, tal y como sucede en el presente caso, se exigirán intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el art. 26.5 de la Ley 58/2003 (LGT), de forma tal que la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que 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. Pues bien, encontrándonos en el caso que nos ocupa ante resoluciones (TEAC) y sentencia (SAN) parcialmente estimatorias por razones sustantivas resulta de aplicación el art. 26.5 de la Ley 58/2003 (LGT). *Dies a quo del reinicio del cómputo de los intereses de demora.* La Ley 58/2003 (LGT) tiene la intención de limitar la exigencia de intereses de demora cuando los retrasos son imputables a la Administración Tributaria, y es imputable al Tribunal Económico-administrativo Central tanto el retraso en resolver como el retraso en notificar lo ya resuelto. Por ello, interpuestas las reclamaciones ante este Tribunal Central en fecha 4 de mayo de 2006, dictada la resolución en 30 de abril de 2008, y notificada la misma a la reclamante en 15 de mayo de 2008, es improcedente la exigencia de intereses al obligado tributario por el periodo que media desde que este Tribunal Central se excedió del plazo de 1 año para notificar su resolución, hasta la fecha en que se notificó dicha resolución, debiendo tener lugar el reinicio del cómputo de los mismos, tal y como alega la interesada, el 16 de mayo de 2008, y no, como tuvo en cuenta el acuerdo de ejecución, el 1 de mayo de 2008. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26 y 240.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 104.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 70.

En la villa de Madrid, en fecha 23 de noviembre de 2016, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, ha interpuesto la entidad **ABSA**, con C.I.F.: ..., y actuando en su nombre y representación **D. Ax** con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra "Acto de ejecución, por lo que se refiere a "los intereses de demora" de la Sentencia de la Audiencia Nacional de ... de 2011 (recurso contencioso-administrativo ...) confirmada por la Sentencia del TS de ...de 2012 (recurso de casación ...)" dictado en fecha 14 de marzo de 2013 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Barcelona.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 17 de octubre de 2005 la Oficina Nacional de Inspección en Barcelona de la Agencia Estatal de Administración Tributaria incoó Actas de disconformidad, modelos A02, números ..., ... y ..., por el Impuesto sobre Sociedades, periodos 1999, 2000 y 2001, respectivamente, emitiéndose en igual fecha informe ampliatorio.

Segundo.

Formuladas alegaciones, el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la A.E.A.T. dictó en fecha 5 de abril de 2006, notificados en 7 de abril de 2006, Actos Administrativos de liquidación tributaria.

Las deudas tributarias derivadas de las liquidaciones practicadas fueron las siguientes:

EJER.	CUOTA	INTERES DEMORA POR PERDIDA DE Bº FISCALES	INTERES DEMORA	TOTAL
1999	9.892.784,53 €		2.758.552,80 €	12.651.337,33 €
2000	10.407.379,94 €	228.015,45 €	1.947.881,26 €	12.583.276,65 €
2001	13.832.694,57 €		2.200.510,20 €	16.033.204,77 €

Tercero.

Frente a los anteriores Acuerdos promovió la interesada en fecha 4 de mayo de 2006, reclamaciones económico-administrativas números 2023-06 R.G (ejercicio 2001), 2024-06 R.G (ejercicio 2000) y 2025-06 R.G.(ejercicio 1999), ante este Tribunal Central, solicitando la suspensión de la ejecución de los actos impugnados; suspensión que le fue concedida, con efectos desde la fecha de su solicitud, por el órgano de recaudación competente, tras la aportación como garantía de sendos avales bancarios para cada una de las liquidaciones recurridas.

Cuarto.

Con fecha 11 de diciembre de 2006, notificadas en 12 de diciembre de 2006, se dictaron acuerdos sancionadores en relación con las actas de disconformidad anteriores, imponiendo a **ABSA.**, en cuanto sociedad dominante, las siguientes sanciones: Ejercicio 1999: sanción total: 14.406.197,11 euros; ejercicio 2000: sanción total: 5.238.012,72 euros y ejercicio 2001: Sanción total: 5.270.468,97 euros.

Quinto.

Mediante escritos presentados en 9 de enero de 2007, la interesada interpuso reclamaciones económico administrativas números 374-07 R.G (ejercicio 1999), R.G 375-07 (ejercicio 2000) y 376-07 R.G.(ejercicio 2001) frente a los anteriores acuerdos sancionadores.

Sexto.

En 30 de abril de 2008, este Tribunal resolvió acumuladamente esas seis reclamaciones (R.G.s: 2025-06, 2024-06, 2023-06, 374-07, 375-07 y 376-07), desestimando la primera (liquidación de 1999) y la segunda (liquidación de 2000), y estimando parcialmente la tercera (liquidación de 2001) y las relativas a las sanciones. Así, en su parte dispositiva se recoge el siguiente fallo: *"1) Estimar parcialmente la reclamación nº 2023-06 R.G., anulando la liquidación practicada que deberá ser sustituida por otra en los términos expresados en el Fundamento de Derecho Décimo Noveno de la presente Resolución 2) Desestimar las reclamaciones números 2024-06 y 2025-06 R.G, confirmando los Acuerdos de liquidación impugnados. 3) Estimar parcialmente la reclamación nº 376-07 R.G., anulando la sanción impuesta, que deberá ser sustituida por otra en atención a las nueva liquidación que se dicte así como a lo expresado en el Fundamento de Derecho Vigésimo Tercero de la presente Resolución. 4) Estimar parcialmente las reclamaciones números 374-07 y 375-07 R.G, anulando las sanciones impuestas, que deberán ser sustituidas por otras en atención a lo expresado en el Fundamento de Derecho Vigésimo Tercero de la presente Resolución."*

Séptimo.

Disconforme con dicha resolución, interpuso la entidad frente a la misma, el 10 de julio de 2008, recurso contencioso-administrativo ante la A.N. (Rec. nº. ...), solicitando la suspensión de la ejecutividad de la resolución impugnada, a lo que la A.N. (Auto de ...de 2008 y Providencia de de 2009) accedió, tras que la entidad acreditara de forma fehaciente la vigencia de las garantías aportadas en vía económico-administrativa.

En fecha ... 2011, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la A.N. estimó en parte ese recurso contencioso-administrativo nº. ..., estimando en parte los motivos de impugnación aducidos frente a los actos de liquidación de cuota e intereses de demora y anulando las sanciones impuestas en su día. El fallo fue el siguiente:

“ESTIMAR EN PARTE el recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de abril de 2008, a que las presentes actuaciones se contraen, y anular la expresada resolución exclusivamente en los particulares contenidos en el Fundamento Décimo Séptimo de la expresada resolución, por su disconformidad a Derecho, debiendo CONFIRMAR la resolución impugnada en el resto, con las consecuencias inherentes a dicha declaración.”

Octavo.

Disconformes con la anterior sentencia de la A.N. de ... de 2011, tanto la representación procesal de la entidad como la del Estado interpusieron frente a la misma sendos recursos de casación (Rec. nº. ...) ante el T.S., cuya Sala de lo Contencioso desestimó íntegramente mediante su sentencia de 9 ... de 2012.

Noveno.

En fecha 14 de marzo de 2013, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Barcelona, dictó *“Acto de ejecución, por lo que se refiere a “las cuotas y sanciones” de la Sentencia de la Audiencia Nacional de ... de 2011 (recurso contencioso-administrativo ...) confirmada por la Sentencia del TS de ... de 2012 (recurso de casación ...)”* en el que, tras hacerse constar que *“El 14 de diciembre de 2012 el T.E.A.C. recibió de la A.N. copia de esa sentencia de TS de ... de 2012, junto con el expediente administrativo devuelto por la A.N., y un escrito de ésta en el que se comunicaba que lo fallado en tal sentencia debía llevarse a puro y debido efecto. El T.E.A.C. remitió tales documentos a esta Dependencia, en la que se recibieron el 7 de marzo de 2013.”* y que en relación a los intereses de demora que corresponden se dictaría otro acuerdo separado, se procedía: a dar de baja las sanciones y las liquidaciones, haciendo constar que sus importes nunca habían sido ingresados; a dar de alta a cargo de **ABSA**, (en su condición de entidad dominante que fue del Grupo Consolidado **a/93**, y en sustitución de las que se anulaban de los ejercicios 1999, 2000 y 2001, nuevas liquidaciones también referidas a la tributación del Grupo **a/93** por el I. s/ Soc. de esos ejercicios 1999, 2000 y 2001 de unos importes a ingresar, correspondientes exclusivamente a las cuotas, de 9.791.413,80 €, 6.549.935,78 € y 3.529.721,68 €, respectivamente; y a repartir las deudas que se liquidaban entre las distintas administraciones tributarias concernidas en función de las correspondientes *“cifras relativas de negocio”* en los términos que se exponían.

No consta que este Acto de ejecución haya sido objeto de impugnación en vía económico-administrativa .

Décimo.

Tal y como así se recogía en el anterior Acto de ejecución relativo a cuotas y sanciones, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Barcelona dictó en igual fecha, 14 de marzo de 2013, *“Acto de ejecución, por lo que se refiere a “los intereses de demora” de la Sentencia de la Audiencia Nacional de ... de 2011 (recurso contencioso-administrativo ...) confirmada por la Sentencia del TS de...de 2012 (recurso de casación ...)”* en el que:

-Se procedía a liquidar intereses sobre las nuevas cuotas liquidadas en el acto dictado en esa misma fecha recogido en el anterior Antecedente de Hecho, distinguiendo dos tramos:

1) Un primer tramo que habría finalizado cuando el T.E.A.C. incumplió el preceptivo plazo art. 240 de la Ley 58/2003- de un año de que disponía para haber resuelto las reclamaciones en su día interpuestas por la entidad, esto es, el 4 de mayo de 2007. Los intereses liquidados ascendían a 2.752.393,76 € (1999), 1.511.581,70 € (2000) y 623.411,49 € (2001).

2) Un segundo tramo desde el día siguiente a aquél en el que el T.E.A.C. resolvió aquellas reclamaciones (el 30 de abril de 2008), hasta el 14 de marzo de 2013. Los intereses liquidados correspondientes a los ejercicios 1999, 2000 y 2001 ascendían a 2.041.662,23 €, 1.365.763,61 € y 736.001,93 €, respectivamente.

-Se procedía a exigir los intereses por importe de 37.938.579 ptas. (228.015,45 €), que, por pérdida de beneficios fiscales, el Grupo a/93 autoliquidó en el ejercicio 2000, como así se hizo constar en la liquidación dictada en su día.

Undécimo.

Frente al anterior acto de ejecución relativo a intereses de demora, la interesada ha presentado en fecha 16 de abril de 2013, escrito por el que interpone reclamación económico-administrativa nº 1567-13 R.G. ante este Tribunal Central, solicitando se remita el expediente al Tribunal a los efectos de formular las oportunas alegaciones.

Habiéndose procedido en 23 de octubre de 2013 a la notificación de la puesta de manifiesto del expediente, la recurrente presentó en fecha 25 de noviembre de 2013, escrito realizando, en síntesis, las siguientes alegaciones: 1) Improcedencia de la exigencia de intereses de demora sobre las cuotas al haber sido anuladas las liquidaciones, no pudiéndose liquidar intereses con posterioridad a 5 de abril de 2006, fecha de la liquidación anulada, y ello de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. 2) Nulidad de la liquidación de intereses de 228.015,45 euros por falta de motivación e inexistencia del presupuesto en que se sustenta: alega el reclamante la falta de motivación del acuerdo, desconociendo el concepto por el que se satisfacen, cuál es su origen y por qué fueron satisfechos. Alega que en el expediente no aparece justificación alguna de la supuesta autoliquidación, con lo que el hecho del que parte la Administración no ha sido probado, no existiendo documentación en el expediente, lo que le origina una situación de indefensión al serle imposible defenderse. Asimismo añade que si, como señala el acuerdo, se autoliquidaron en su día, ello supone que se ingresaron, por lo que no es preciso ahora liquidación alguna ni su exigencia.

En fechas 17 de diciembre de 2014 y 13 de enero de 2015, se acordó por la Abogada del Estado-Secretaría de este Tribunal Central, la ampliación del expediente, solicitándose a la AEAT ORT Grandes Contribuyentes la remisión de la *"declaración-autoliquidación del Grupo a/93 del ejercicio 2000, incluido su Anexo XV LIQUIDACIÓN II (folio 0494 del expediente original) que recoge intereses por importe de 37.938.579 ptas (228.015,45 €) que, por pérdida de beneficios fiscales, el Grupo a/93 autoliquidó, como así se recogió en las páginas 57 y 58 del Acto de liquidación relativo a dicho ejercicio 2000 dictado el 5 de abril de 2006"*, así como el citado acuerdo de liquidación.

Recibida dicha documentación, y puesto de manifiesto en 11 de febrero de 2015 el expediente a la interesada, la reclamante presentó en 10 de marzo de 2015 escrito en el que tras manifestar que en sus anteriores alegaciones de 25 de noviembre de 2013 sostuvo como pretensión principal que no podían calcularse intereses más allá del 5 de abril de 2006, y que sin perjuicio de mantener las alegaciones formuladas el 25 de noviembre de 2013, procedía a introducir dos nuevas alegaciones subsidiarias: 1) Incorrecto cómputo del dies a quo del reinicio del cómputo de intereses de demora, pues el reinicio del cómputo debe partir de la fecha de la notificación a la reclamante de la Resolución del TEAC, lo que tuvo lugar el 15 de mayo de 2008, y no de la fecha de su dictado. 2) Incorrecto cómputo del dies ad quem del cómputo de intereses de demora: al tratarse de la ejecución de una sentencia judicial que se notificó a las partes el 17 de octubre de 2012, el plazo para ejecutar, de acuerdo con el artículo 104.1 LJCA ha de ser el de diez días y a contar desde 17 de octubre de 2012, fecha de la comunicación de la Sentencia del Tribunal Supremo al Abogado del Estado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en la presente reclamación los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite, planteándose la procedencia del acuerdo de ejecución relativo a intereses impugnado.

Segundo.

Alega en primer lugar la reclamante, como pretensión principal, la improcedencia de liquidar intereses más allá del 5 de abril de 2006, fecha de las liquidaciones originarias anuladas.

Pues bien, al respecto hay que comenzar señalando, al estar ante una liquidación practicada fruto de estimaciones parciales, que el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:

“En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución”.

Y acerca de los supuestos en que resulta de aplicación el artículo 26.5 LGT tiene dicho este TEAC en su resolución de 28-10-2013, RG 4659/13 dictada en Unificación de Criterio:

<<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. Esta conclusión no sólo resulta de la literalidad del precepto, sino que lo confirma su desarrollo reglamentario; así el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa, artículo dedicado precisamente a regular la ejecución de las resoluciones administrativas, diferencia con nitidez en sus apartados 3, 4 y 5 lo siguiente:

“3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora”.

Como vemos, 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.>>

Criterio que ha sido compartido por el Tribunal Supremo en sentencias tales como la de 09-12-2013 (rec. nº. 4494/12). en cuyo Fundamento de Derecho Quinto, tras hacer una breve exégesis de anteriores sentencias, manifiesta, en orden a enlazar con el artículo 26.5 de la Ley General Tributaria de 2003, que *“Debemos por ello explicitar y matizar nuestra jurisprudencia.”*

A continuación distingue los casos en que una liquidación tributaria puede ser anulada: por razones de (a) forma o de (b) fondo y, en este segundo caso, (i) total o (ii) parcialmente. “

Centrándonos en lo que al presente caso resulta de relevancia, expone el Alto Tribunal:

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

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

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

Dicha doctrina se ha reiterado posteriormente en sentencia de 03/04/2014 (recurso de casación 2455/2013) En aplicación de dicha doctrina jurisprudencial, este TEAC viene manteniendo que en las liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatoria en parte por razones sustantivas, que anulan una liquidación ordenando la práctica de otra en sustitución de aquélla, tal y como sucede en el presente caso, se exigirán 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.

Pues bien, encontrándonos en el caso que nos ocupa ante resoluciones (TEAC) y sentencia (SAN) parcialmente estimatorias por razones sustantivas resulta de aplicación el anteriormente transcrito artículo 26.5 LGT, debiéndose por tanto desestimar la pretensión principal de la reclamante de no liquidar intereses más allá del 5 de abril de 2006, no siendo las sentencias del Tribunal Supremo invocadas por la reclamante de aplicación al caso que nos ocupa.

Tercero.

Alega subsidiariamente la reclamante la improcedencia del dies a quo del reinicio del cómputo de los intereses de demora.

Tal y como se ha hecho constar en el Antecedente de Hecho Décimo de la presente resolución, en la liquidación de intereses sobre las nuevas cuotas liquidadas la inspección distinguió un segundo tramo desde el día siguiente a aquél en el que el T.E.A.C. resolvió las reclamaciones (el 30 de abril de 2008) interpuestas frente a las liquidaciones originarias, hasta el 14 de marzo de 2013.

El artículo 26.4 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, dispone:

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

Por su parte, el artículo 240 de la LGT establece lo siguiente:

"Artículo 240 LGT. Plazo de resolución.

1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

2. Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley. "

Pues bien, considera este Tribunal que la pretensión de la reclamante debe estimarse. La Ley 58/2003, General Tributaria tiene la intención de limitar la exigencia de intereses de demora cuando los retrasos son imputables a la Administración Tributaria, y es imputable al Tribunal Económico-administrativo Central tanto el retraso en resolver como el retraso en notificar lo ya resuelto. Por ello, interpuestas las reclamaciones ante este Tribunal Central en fecha 4 de mayo de 2006, dictada la resolución en 30 de abril de 2008, y notificada la misma a la reclamante en 15 de mayo de 2008, es improcedente la exigencia de intereses al obligado tributario por el periodo que media desde que este Tribunal Central se excedió del plazo de 1 año para notificar su resolución, hasta la fecha en que se notificó dicha resolución, debiendo tener lugar el reinicio del cómputo de los mismos, tal y como alega la interesada, el 16 de mayo de 2008, y no, como tuvo en cuenta el acuerdo de ejecución, el 1 de mayo de 2008. Por ello, debe anularse la liquidación de intereses y dictarse otra en la que no se exijan intereses por el periodo que media desde 1 de mayo de 2008 hasta 15 de mayo de 2008 .

En igual sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en Resolución de 1 de marzo de 2012 (R.G. 4352-09-50-IE).

Cuarto.

Alega a continuación la interesada la improcedencia del dies ad quem del cálculo de los intereses, considerando que, al tratarse de la ejecución de una sentencia judicial, a la vista del artículo 104. 1 de la LJCA, el plazo del que dispone la inspección para ejecutar es de 10 días a contar desde que se notificó la Sentencia del Tribunal Supremo al Abogado del Estado.

En este sentido debemos recordar que el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003 General Tributaria en materia de Revisión en vía administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005 (en adelante RD 520/2005) dispone en su artículo 70:

"Artículo 70. Ejecución de resoluciones judiciales

La ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

En todo lo que no se oponga a la normativa citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este capítulo"

Por su parte la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa dispone en su artículo 104:

"Artículo 104.

1. Luego que sea firme una sentencia, el Secretario judicial lo comunicará en el plazo de diez días al órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso, a fin de que, recibida la comunicación, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, y en el mismo plazo indique el órgano responsable del cumplimiento de aquél.

2. Transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia o el plazo fijado en ésta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71.1 c), cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa.

3. Atendiendo a la naturaleza de lo reclamado y a la efectividad de la sentencia, ésta podrá fijar un plazo inferior para el cumplimiento, cuando lo dispuesto en el apartado anterior lo haga ineficaz o cause grave perjuicio."

De acuerdo con lo anterior, el plazo máximo para ejecutar una sentencia judicial es de dos meses desde la comunicación de la sentencia al órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso, en este caso el TEAC.

Por lo tanto habiendo sido notificada a este Tribunal la sentencia el 14 de diciembre de 2012 el fin del plazo para ejecutar sería el 14 de febrero de 2013.

Habiendo la administración liquidado intereses de demora hasta el 14 de marzo de 2013, procede anular dicha liquidación y dictarse otra en la que el fin del devengo de los mismos sea el 14 de febrero de 2013.

Quinto.

Finalmente, en cuanto a los intereses por importe de 228.015,45€, señala el acuerdo de ejecución respecto a los mismos en su Fundamento de Derecho Sexto lo siguiente:

“SEXTO.-Intereses por pérdida de beneficios fiscales.

Antes de adentrarnos en la motivación de los “intereses de demora” a liquidar sobre las nuevas cuotas que ahora se han liquidado, que es el único tema relevante del presente acuerdo, hemos de traer aquí otro, que no se refiere a unos intereses que haya que liquidar ahora, pero que como también alcanza a “intereses” hemos entendido que debíamos incorporarlo a este acuerdo y no al paralelo, que ha quedado así circunscrito al tema de las cuotas; y, además, con ello, veremos más intuitivamente que no giramos intereses sobre estos intereses de los que en este Fundamento de Derecho vamos a hablar.

Nos referimos a unos intereses de un importe de 37.938.579 ptas. (228.015,45 €), que, por pérdida de beneficios fiscales, el Grupo a/93 autoliquidó en el ejercicio 2000; como así consta en el ANEXO XV LIQUIDACIÓN II de la correspondiente declaración-autoliquidación (que es el folio 0494 del expediente administrativo original); y como así se recogió en las págs. -véanse- 57ª y 58ª del acto de liquidación relativo a dicho ejercicio 2000 dictado el 5 de abril de 2006.

Con aquel acto de liquidación se recogió que, dentro de la mecánica liquidatoria de impuesto, y haciendo lo mismo que el Grupo había autoliquidado en su día, había que exigirle entonces el ingreso de ese importe de 37.938.579 ptas. (228.015,45 €); pero eso sí, sin liquidar, a su vez, intereses de demora sobre tal importe.

Y eso mismo es lo que vamos a hacer en este acuerdo; exigir ese importe, que es independiente y autónomo de los nuevos intereses que ahora liquidamos, pero cuyo pago también ha de exigirse ahora.”

La interesada, en su inicial escrito de alegaciones de 25 de noviembre de 2013, invocó la falta de documentación en el expediente relativa a dichos intereses, manifestando desconocer su existencia y alegando la indefensión que dicha situación le provocaba.

Solicitada por este Tribunal Central la remisión de la declaración-liquidación del ejercicio 2000 así como el acuerdo de liquidación de fecha 5 de abril de 2006, aportada dicha documentación por la A.E.A.T., y puestos de manifiesto dichos documentos a la reclamante, ésta no ha realizado alegación alguna en relación con dicha cuestión en su posterior escrito de 10 de marzo de 2015.

De la documentación aportada por la inspección resulta que, efectivamente, dichos intereses por pérdida de beneficios fiscales fueron declarados por el propio sujeto pasivo en su autoliquidación.

Asimismo, dichos intereses fueron recogidos en el acuerdo de liquidación de fecha 5 de abril de 2006 relativo al ejercicio 2000 (páginas 57 y 58) con expresa exigencia de los mismos:

“ACTO ADMINISTRATIVO DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

Procede practicar la siguiente liquidación (en pesetas):

(...)

Cuota 1.731.642.319

Intereses demora por pérdida de bº. fiscales 37.938.579

(...)

Interés de demora 324.100.170

Deuda 2.093.681.068

Datos en euros

Cuota: 10.407.379,94

Intereses demora por pda.de bº fiscales: 228.015,45

Interés de demora 1.947.881,26

Deuda: 12.583.276,65"

Y dicha exigencia de intereses por pérdida de beneficios fiscales no ha sido nunca cuestionada por la entidad, ni en vía económico-administrativa, ni en vía judicial, no habiendo sido ni modificada ni anulada la liquidación en este extremo, por lo que siendo firme la sentencia del Tribunal Supremo y no habiéndose procedido a su ingreso, debe confirmarse la exigencia que de ellos se realiza en el acuerdo aquí impugnado y desestimarse las alegaciones de la reclamante al respecto.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, en la presente reclamación económico administrativa,

ACUERDA

ESTIMARLA PARCIALMENTE, debiéndose anular la liquidación de intereses de demora practicada y dictarse otra en los términos de los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.