

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ038355

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de febrero de 2010

Vocalía 4.^a

R.G. 12157/2005

SUMARIO:

Deuda tributaria. Interés de demora. Cómputo/Plazo. *Intereses de demora liquidados en un acto de ejecución de una resolución en que se anula un acuerdo de liquidación y se ordena que se dicte un nuevo acuerdo.* En aplicación de los apartados 1, 2 y 5 del art. 26 de la Ley 58/2003 (LGT), en los supuestos de autoliquidación de deudas tributarias, únicamente resulta exigible el interés de demora cuando el ingreso se realice fuera del plazo establecido al efecto, es decir, una vez finalizado el plazo establecido por la normativa tributaria para presentar la correspondiente autoliquidación. En consecuencia, el período de devengo de intereses se iniciará el día siguiente al vencimiento de dicho plazo, en nuestro caso, los días 21 de julio de 1995 (segundo trimestre IVA 1995) y 31 de enero de 1996 (cuarto trimestre IVA 1995). En las liquidaciones efectuadas por la Dependencia Regional de Inspección se consignan como fechas de inicio del período de devengo de intereses de demora los días 20 de julio de 1995 y 30 de enero de 1996 respectivamente. En conclusión, procede estimar en este punto el incidente de ejecución, al estar incorrectamente determinado el período de devengo de intereses de demora. Años bisiestos. La Inspección de los Tributos considera que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año fijan un tipo de interés referido en todo caso a un año de 365 días, prescindiendo de la existencia de años bisiestos. Así, ante un año de 366 días, para aplicar dicho tipo de interés calcula un tipo de interés «diario», equivalente al anual de 365 días, y lo multiplica por 366 días. Esta Sala no puede estar de acuerdo con los cálculos efectuados por la Inspección de los Tributos, puesto que se han de calcular los intereses reales o exactos devengados durante un número de días determinados, pero siempre en función del «tipo de interés» fijado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para cada año natural, el cual parte necesariamente, del total de días obrantes en el calendario en dicho año. [Vid., STS, de 19 de julio de 2007, recurso n.º 8425/2004 (NFJ027071)].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 26.

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 167.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 71.

RESOLUCIÓN

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (23/02/2010) en el encabezamiento, en el incidente de ejecución que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por la entidad X, S.L. con CIF ... y en su nombre y representación por D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de 15 de septiembre de 2009 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de ..., en ejecución de la Resolución de 29 de abril de 2008, dictada por este Tribunal Económico-Administrativo Central, que acordaba la estimación parcial de las reclamaciones n.ºs 2157/05 y 2475/05, resultando una deuda tributaria total de 688.555,92 € que comprende un importe de 361.215,38 € en concepto de cuota y de 327.340,54 € en concepto de intereses de demora.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En relación con el incidente de ejecución que es objeto de la presente resolución, deben destacarse los siguientes antecedentes:

En fecha 28 de octubre de 2004 se incoa respecto del sujeto pasivo el acta A02 n.º ... en la que se propone la regularización del IVA de los ejercicios 1995 a 1997. A partir del acta, el correspondiente informe ampliatorio elaborado por el actuario y las alegaciones presentadas por el sujeto pasivo, el Inspector-Jefe dictó

acuerdo de liquidación el 10 de diciembre de 2004. En dicho acuerdo se modifica la propuesta de liquidación en relación con el cuarto trimestre de 1995 y se rechazaban las demás alegaciones. De las liquidaciones practicadas en el acuerdo resulta una deuda tributaria de 601.942,75 €, que incluye 361.215,37 € en concepto de cuota y 240.727,38 € en concepto de intereses de demora, con el siguiente detalle respecto de la cuota:

Periodo	Pesetas	€
1995 (a ingresar)	77.757.251	467.330,49
1996 (" ")	8.734.931	52.497,99
1997 (a devolver)	-26.391.002	-158.613,12
TOTAL	60.101.180	361.215,37

Dicho acuerdo se notificó el 15 de diciembre de 2004.

Mediante escrito presentado el 27 de diciembre de 2004, el sujeto pasivo interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central en única instancia en virtud del artículo 229 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que fue registrada con el n.º 00/2157/05.

Segundo.

El 27 de octubre de 2004 el Inspector Regional Adjunto autorizó la iniciación de los expedientes sancionadores que a juicio del actuario pudieran derivarse de las actuaciones de comprobación e investigación seguidas respecto al sujeto pasivo X, S.L. El 29 de octubre de 2004 se notifica el acuerdo de inicio de expediente sancionador que, tramitado por el procedimiento abreviado previsto en el artículo 210.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, incluye la propuesta de resolución sancionadora.

El 30 de diciembre de 2004 se notificó al sujeto infractor el acuerdo de imposición de sanciones dictado por el Inspector Regional. En dicho acuerdo se corrigió la propuesta efectuada por el instructor en el sentido de que el acuerdo de liquidación no había confirmado la propuesta de regularización correspondiente al cuarto trimestre de 1995 en un importe de 24.051.724 pesetas.

En dicho acuerdo se imponen las siguientes sanciones efectivas por cada periodo de liquidación:

Periodos	1T 1995	2T 1995	3T 1995	4T 1995
Sanción total	-	199.221,66	-	152.385,70
Periodos	1T 1996	2T 1996	3T 1996	4T 1996
Sanción total	5.875,56	30.665,49	-	-
Periodos	1T 1997	2T 1997	3T 1997	4T 1997
Sanción total	-	-	-	-

En aplicación del artículo 188.3 y la DT 3.^a de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y no constando en el momento en que se dicta el acuerdo sancionador que la entidad hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la liquidación de la que se deriva el expediente sancionador, se tiene en cuenta la aplicación de la reducción del 25% prevista en dicha norma (97.037,10 €), lo que determina que la sanción total derivada de este acuerdo ascienda a un importe de 291.111,31 € (liquidación con clave ...).

El 31 de enero de 2005 interpuso recurso de reposición contra este acuerdo sancionador. En relación con este recurso de reposición, el 1 de marzo de 2005 el Inspector Regional dictó acuerdo en el que, partiendo de que la liquidación de la que trae causa la sanción había sido impugnada en vía económico-administrativa y teniendo en cuenta el artículo 212 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, resuelve remitirlo al Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... a efectos de su acumulación. Este acuerdo fue notificado a la entidad reclamante el 7 de marzo de 2005. El TEAR de ... remitió a este Tribunal Central esta reclamación que fue registrada con el n.º 00/2475/2005 y se acumuló con la interpuesta contra el acuerdo de liquidación (n.º 00/2157/2005).

Como consecuencia de la impugnación del acuerdo de liquidación del que deriva la sanción, se produce la pérdida de la reducción aplicada (97.037,10 €), que se exige mediante la correspondiente liquidación (clave ...).

Tercero.

El 1 de marzo de 2007 se notificó a la reclamante la puesta de manifiesto del expediente para la presentación de alegaciones respecto a las dos reclamaciones acumuladas. La entidad presentó escrito el 28 de marzo de 2007 en el que expone los motivos que fundamentan su pretensión de anulación de los acuerdos impugnados, y que pueden resumirse como sigue:

Prescripción y caducidad de la acción para determinar la deuda tributaria. Respecto al ejercicio 1995, la reclamante sostiene que por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal únicamente debe paralizar el eventual procedimiento sancionador pero no el procedimiento de comprobación y liquidación tributaria. En cuanto a los ejercicios 1996 y 1997, respecto de los cuales la Inspección no había considerado la existencia de un presunto delito contra la Hacienda Pública, no hay causa justificada de interrupción de los expedientes de liquidación ni sancionadores.

El resto de alegaciones contra el acuerdo de liquidación se refieren al fondo del asunto.

En relación con el acuerdo sancionador, la reclamante sostiene la caducidad de la acción para imponer las sanciones.

Cuarto.

Con fecha 29 de abril de 2008 este TEAC dictó resolución parcialmente estimatoria en relación con las dos reclamaciones acumuladas antes mencionadas.

En dicha resolución se desestima la pretensión de prescripción del derecho de la Administración a liquidar en relación con el ejercicio 1995 y se estima dicha pretensión en relación con los ejercicios 1996 y 1997, pues respecto de estos dos últimos ejercicios, no existía causa justificada para interrumpir las actuaciones debido a que la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal se circunscribía exclusivamente al ejercicio 1995. Asimismo, se confirma la regularización efectuada en este último ejercicio y que afecta a los períodos correspondientes al segundo y cuarto trimestres.

En relación con las sanciones impuestas, en la resolución del TEAC se confirman las sanciones correspondientes a los períodos 2T y 4T de 1995, y se anulan las sanciones correspondientes a los períodos 1T y 2T de 1996, al haberse declarado la prescripción del derecho a liquidar respecto de dichos períodos.

Quinto.

El 24 de octubre de 2008, la Dependencia Regional de ... dictó acuerdo de ejecución de la Resolución del TEAC en relación con el acuerdo de liquidación impugnado mediante la reclamación n.º 00/2157/05, en el que determina:

1.º Anular la liquidación derivada del citado acuerdo, con clave n.º ..., por importe de 601.942,75 €, que incluía 361.215,37 € en concepto de cuota y 240.727,38 € de intereses de demora.

2.º Reconocer el abono de intereses a favor del obligado por importe de 52.488,28 €, sobre la cantidad ingresada a cuenta (336.566,78 € en fecha 11 de abril de 2006) de la liquidación que se anula.

3.º Practicar nueva liquidación, referida exclusivamente al IVA del ejercicio 1995 y con el siguiente detalle:

	1T 1995	2T 1995	3T 1995	4T 1995
BI general	0	2.103.542,37	0	2.319.595,86
IVA devengado	0	336.566,78	0	371.135,34
IVA deducible	2.705,94	4.586,14	2.294,77	166.551,45
Com. Ej. Ant.	64.233,32	66.939,26	0	-2.294,77
Resultado	-66.939,26	265.041,37	- 2.294,77	202.289,12
Autoliquid.	0	0	0	0
Cuota a ingresar	0	265.041,37	0	202.289,12
Saldo a comp.	66.939,26	0	2.294,77	0

De dicha liquidación se derivaba una cuota a ingresar de 467.330,49 €, que junto con los intereses de demora (398.191,51 €) totalizaba una deuda tributaria de 865.522,01 €.

En esa misma fecha, 24 de octubre de 2008, la Dependencia Regional de ... dictó un segundo acuerdo de ejecución de la Resolución del TEAC en relación con el acuerdo sancionador impugnado mediante la reclamación n.º 00/2475/05, en el que determina:

1.º Anular las liquidaciones dimanantes del expediente sancionador por importes de 291.111,31 € y 97.037,10 €, correspondiendo esta última a la exigencia de la reducción de la sanción por conformidad con la regularización, inicialmente aplicada.

2.º Practicar nueva liquidación, referida exclusivamente a las sanciones correspondientes a los períodos 1T y 2T de 1995, que fueron confirmadas en la resolución que se ejecuta, por importes, respectivamente, de 199.221,66 € y 152.385,70 €, resultando un importe total a ingresar de 351.607,36 €. La base de las sanciones impuestas conforme al artículo 191 de la LGT, se corresponde con las cuotas a ingresar derivadas de las liquidaciones practicadas por el segundo y cuarto trimestres de 1995, es decir, 265.041,37 € y 202.289,12 € respectivamente.

Ambos actos de ejecución fueron notificados el 29 de octubre de 2008.

Sexto.

Contra el acto dictado en ejecución de la resolución de la reclamación n.º 00/2157/05, interpuesta contra el acuerdo de liquidación, la interesada interpuso incidente de ejecución en el que alegaba la vulneración del principio que prohíbe la «reformatio in peius», puesto que en la liquidación inicial que se impugnó, la cuota total de IVA era de 361.215,37 €, mientras que en la liquidación dictada en ejecución de la Resolución de 29 de abril de 2008, la cuota resultante era de 467.330,49 €.

Dicho incidente de ejecución fue estimado por este TEAC en resolución dictada el 28 de abril de 2009 y notificada el 7 de mayo siguiente, en cuyo FD 2.º se señalaba lo siguiente:

«La situación inicial de la entidad reclamante está determinada por la liquidación dictada por la Administración, que en el presente caso determinaba una cuota total de IVA por importe de 361.215,37 € que abarcaba tres ejercicios. La situación de la reclamante como consecuencia de la ejecución de la resolución dictada por este TEAC es que se le practica liquidación que determina una cuota tributaria total de 467.330,49 €, ya que la estimación parcial de sus argumentos determinaba la anulación por prescripción de las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 1996 y 1997, en las cuales se determinaban cuotas positivas (en 1996 por importe de 52.497,99 €) y negativas (en 1997 por importe de 158.613,12 €); lo cual redundaba, en términos absolutos, en que la liquidación procedente como consecuencia de la estimación parcial de su reclamación determine un empeoramiento de su situación inicial.

(...)

Debemos por tanto anular el acto de ejecución objeto del presente incidente por vulnerar el principio de interdicción de la reformatio in peius, y declarar que, en aplicación de dicho principio, el importe que resulte del acto dictado en ejecución de la Resolución parcialmente estimatoria de 29 de abril de 2008, debe tener como límite, en la cuota tributaria exigible, el importe que por este concepto fue determinado en el acuerdo de liquidación inicialmente dictado y anulado por la resolución que se ejecuta, es decir, 361.215,37 €.»

No existe constancia de la interposición en plazo de incidente de ejecución contra el acto dictado en ejecución de la resolución de la reclamación n.º 00/2475/05, interpuesta contra el acuerdo sancionador.

Séptimo.

El 15 de septiembre de 2009, la Dependencia Regional de ... dictó un nuevo acuerdo de ejecución de la Resolución del TEAC en relación con el acuerdo de liquidación impugnado mediante la reclamación n.º 00/2157/05, en el que determina:

1.º Anular la liquidación derivada del anterior acuerdo de ejecución, con clave n.º ..., por importe de 865.522,00 €, que incluía 467.330,49 € en concepto de cuota y 398.191,51 € de intereses de demora.

2.º Reconocer el abono de intereses a favor del obligado por importe de 17.879,54 €, sobre la cantidad ingresada a cuenta de la liquidación que se anula.

3.º Practicar nueva liquidación, referida exclusivamente a los períodos 1T y 2T de 1995, en la que, en aplicación de lo ordenado en la resolución del TEAC de 28 de abril de 2009, se cuantifica la cuota en 361.215,37 €, respetando de esta forma el principio de «non reformatio in peius». Dicha cuota se distribuye entre los dos trimestres de 1995 objeto de la liquidación, en proporción a las cuotas a ingresar que resultaban de la regularización efectuada por la Inspección y que fue confirmada por este Tribunal en la resolución de 29 de abril de 2008. Dicha distribución se realiza a efectos de la determinación de los intereses de demora que se devengan conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT, cuantificándose los mismos en 327.340,54 €, por lo que resulta una deuda tributaria de 688.555,92 €.

Dicho acuerdo de ejecución fue notificado al sujeto pasivo el 23 de septiembre de 2009.

Octavo.

Contra este acuerdo de ejecución la interesada ha interpuesto nuevo incidente de ejecución el 14 de octubre de 2009, en el que se formulan las siguientes alegaciones:

1. Cómputo de los intereses de demora.

Según resulta del artículo 26 de la LGT, el devengo de intereses no se inicia hasta que finaliza el plazo de pago en período voluntario, iniciándose el devengo al día siguiente al del vencimiento de dicho plazo y no el mismo día de vencimiento, como hace la Inspección en el acto que se impugna. Igualmente, en los años que son bisiestos, la Inspección computa 366 días solo a efectos de retraso en el pago, pero no lo hace a la hora de determinar los intereses devengados. Es decir, debe aplicar el tipo de interés anual a la base de cálculo y el resultado lo debe multiplicar por la proporción existente entre el número de días de retraso (numerador) y el número de días del año (denominador), que, en caso de ser bisiesto, serán 366 y no 365 como pretende la Inspección.

2. Base de la infracción por «dejar de ingresar».

De la misma forma que los intereses de demora deben calcularse sobre las nuevas cuotas liquidadas, debería haberse hecho lo mismo respecto de las sanciones, pues las cuotas dejadas de ingresar constituyen también la base de cálculo de las sanciones impuestas, y lo debería de haber hecho de oficio, pues ha sido la propia Administración la que ha reducido las bases de las sanciones en su día acordadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para conocer del incidente de ejecución que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo hábil y por persona legitimada de conformidad con lo prevenido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa.

Segundo.

La primera cuestión que procede analizar en el presente incidente es la conformidad a derecho de los intereses de demora calculados en el acto impugnado, sobre las cuotas a ingresar correspondientes al segundo y cuarto trimestres de 1995.

A tal efecto, debemos estar a lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en cuyo apartado 1 se establece: «El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria».

Asimismo, en el apartado 5, se establece: «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».

Por su parte, el apartado 2.b) del mismo artículo establece: «El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos: (...) b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, (...)».

Por último, cabe hacer referencia al apartado 6 de dicho artículo: «El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente. (...)».

Las liquidaciones practicadas por la Dependencia Regional de Inspección de ..., son las siguientes:

Segundo trimestre de 1995: Base de cálculo = 204.859,34 €

Fecha inicio: 20/07/1995

Fecha fin: 15/08/2009

Desde Hasta % interés Días Interés

(...)

Total intereses 190.832,10

Cuarto trimestre de 1995: Base de cálculo = 156.356,03 €

Fecha inicio: 30/01/1996

Fecha fin: 15/08/2009

Desde Hasta % interés Días Interés

(...)

Total intereses 136.508,44

El primer motivo de oposición a dichas liquidaciones de intereses de demora se centra en el día de inicio del período de devengo de intereses, que se sitúa el 20/07/1995 respecto de la liquidación correspondiente al segundo trimestre de 1995, y el 30/01/1996 respecto de la liquidación correspondiente al cuarto trimestre de 1995.

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, establece en su artículo 167. Uno que «los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e ingresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda».

Por su parte, el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, establece en su artículo 71.3, con carácter general, que «el período de liquidación coincidirá con el trimestre natural» y añade en el apartado 4 que «la declaración-liquidación deberá (...) presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente período de liquidación mensual o trimestral, según proceda. Sin embargo, las declaraciones-liquidaciones que a continuación se indican deberán presentarse en los plazos especiales que se mencionan: (...) La correspondiente al último período del año, durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.»

Según se desprende de la normativa del Impuesto, el último día del plazo para presentar las autoliquidaciones correspondientes al segundo y cuarto trimestres de 1995 era, respectivamente, el 20 de julio de 1995 y el 30 de enero de 1996. Por tanto, en aplicación de los apartados 1, 2 y 5 del artículo 26 de la LGT, en los supuestos de autoliquidación de deudas tributarias, únicamente resulta exigible el interés de demora cuando el ingreso se realice fuera del plazo establecido al efecto, es decir, una vez finalizado el plazo establecido por la normativa tributaria para presentar la correspondiente autoliquidación. En consecuencia, el período de devengo de intereses se iniciará el día siguiente al vencimiento de dicho plazo, en nuestro caso, los días 21 de julio de 1995 (segundo trimestre de 1995) y 31 de enero de 1996 (cuarto trimestre de 1995).

En las liquidaciones efectuadas por la Dependencia Regional de Inspección de ..., se consignan como fechas de inicio del período de devengo de intereses de demora, los días 20 de julio de 1995 (segundo trimestre de 1995) y 30 de enero de 1996 (cuarto trimestre de 1995). Ello ha determinado, en relación con el segundo trimestre de 1995, que se hayan computado 531 días en lugar de 530 días, a efectos del cálculo de los intereses que se devengan en el período transcurrido hasta el 31/12/1996, al que resulta aplicable el tipo de interés de demora del 11%. Igualmente, en relación con el cuarto trimestre de 1995, se han computado 337 días en lugar de 336 días, a efectos del cálculo de los intereses que se devengan en el período transcurrido hasta el 31/12/1996, al que resulta aplicable el citado tipo de interés de demora.

En conclusión, procede estimar en este punto el incidente de ejecución, al estar incorrectamente determinado el período de devengo de intereses de demora.

El segundo motivo de oposición a dichas liquidaciones de intereses de demora se centra en su impropiedad cuantificación cuando dentro del período de devengo se comprenden años bisiestos.

Efectivamente, en el período de devengo de intereses de demora correspondientes al segundo trimestre de 1995 (de 21/07/1995 a 15/08/2009, ambos inclusive) están comprendidos los años 1996, 2000, 2004 y 2008,

que tienen 366 días, a diferencia del resto, que tienen 365. Lo mismo ocurre con el período de devengo de intereses de demora correspondientes al cuarto trimestre de 1995 (de 31/01/1996 hasta 15/08/2009, ambos inclusive).

Por otra parte, el interés de demora se establece para cada año natural por las respectivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado. Son precisamente los tipos de interés reflejados en la columna titulada «% interés» de las liquidaciones impugnadas.

Los intereses de demora se devengan diariamente y lo hacen siguiendo las reglas de capitalización simple. Ello significa que la variación que los intereses que se generan en cada período, no se agregan al capital para el cálculo de los nuevos intereses del siguiente período.

Asimismo, el interés calculado es un tipo de interés simple «real o exacto», es decir, que se calcula según los días obrantes en el calendario.

Según resulta de las liquidaciones de intereses practicadas por la Dependencia de Inspección, se han determinado periodos parciales de devengo de intereses en función del tipo de interés aplicable a cada uno de ellos. Por lo que interesa en el asunto que estamos tratando, conviene reflejar de nuevo los siguientes periodos parciales de devengo de intereses:

Segundo trimestre de 1995: Base de cálculo = 204.859,34 €

Desde Hasta % interés Días Interés

(...)

Cuarto trimestre de 1995: Base de cálculo = 156.356,03 €

Desde Hasta % interés Días Interés

(...)

De dichas liquidaciones resulta que el cálculo realizado por la Inspección, cuando se trata de años bisiestos, es el siguiente:

Interés = base de cálculo x % interés x (366 días / 365 días).

Es decir, la Inspección de los Tributos considera que las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año fijan un tipo de interés referido en todo caso a un año de 365 días, prescindiendo de la existencia de años bisiestos. Cuando estamos ante un año de 366 días, para aplicar dicho tipo de interés calcula un tipo de interés «diario», equivalente al anual de 365 días, y lo multiplica por 366 días.

No podemos estar de acuerdo con los cálculos efectuados por la Inspección de los Tributos, puesto que se han de calcular los intereses reales o exactos devengados durante un número de días determinados, pero siempre en función del «tipo de interés» fijado por la Ley de Presupuestos generales del Estado para cada año natural, el cual parte necesariamente, del total de días obrantes en el calendario en dicho año.

Este criterio se ha sostenido por este TEAC en ocasiones anteriores (RG ..., de ...-2009; RG ..., de ...-2009) y se ha confirmado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 19-07-2007 (RCA 8425/2004) en cuyo Fundamento de Derecho Tercero se dice:

«Con carácter subsidiario, se alega que los autos impugnados contrarían el ámbito de la sentencia que ejecutan, alegándose primeramente vulneración de los artículos 58 y 61 de la Ley General Tributaria, en su conexión con las Leyes de Presupuestos que aprueban el interés de demora de cada ejercicio y, en concreto el correspondiente a los años 1996 y 2000, a cuyos efectos se sostiene que en años bisiestos, como los indicados, el interés anual debe dividirse entre 366 días y no entre 365.

El motivo debe estimarse, pues si es cierto que en los años 1996 y 2000 (bisiestos) transcurrieron los 366 días, dicha circunstancia ha de figurar en el numerador de la conocida fórmula de determinación del interés simple; pero en el denominador ha de figurar igualmente 366, que es el número de días que tiene un año bisiesto, con la finalidad de determinar el importe exacto del interés correspondiente a cada uno de ellos.

Debe señalarse que, aún cuando aquí no sea aplicable, este es el criterio seguido por la Ley 39/2002, de 28 de octubre, de transposición al ordenamiento jurídico español de diversas Directivas comunitarias en materia de protección de los intereses de los consumidores y usuarios, cuya Exposición de Motivos señala que: «Finalmente, el Capítulo IV de la presente Ley transpone al ordenamiento jurídico español la Directiva 98/7/CE, de 16 de febrero de 1998, que modifica la Directiva 87/102/CEE, en lo referente al cálculo de la tasa anual equivalente, al disponer que el resultado de dicho cálculo se expresará con una precisión de al menos una cifra

decimal y que el intervalo entre las fechas utilizadas en el mismo se expresará en años o fracciones de año, partiendo de la base de que un año tiene 365 ó 365,25 ó 366 días en el caso de los años bisiestos, con algunas precisiones en cuanto a los días, semanas y meses con el fin de alcanzar un mayor grado de armonización de los elementos de coste del crédito al consumo y de que el consumidor pueda comparar mejor los tipos de interés efectivos propuestos por las entidades de los distintos Estados miembros, asegurando un armónico funcionamiento del mercado interior”.

Frente al criterio que se señala no resulta admisible la contestación dada por el Departamento de Informática Tributaria, que se transcribe en el acto administrativo 22 de enero de 2003, en el sentido de que “hemos decidido unificar los criterios de ... de modo que cuando se liquide un año bisiesto, la aplicación utilice siempre como denominador 365, no 366. La razón de ello, es que lo que se entiende en matemáticas financieras por intereses matemáticos, siempre tome 365 como denominador”.»

En conclusión, procede también estimar en este punto el incidente de ejecución, al estar incorrectamente cuantificados los intereses de demora cuando dentro del período de devengo se comprenden años bisiestos.

Por tanto, procede anular el acto de ejecución objeto del presente incidente por no resultar conforme a derecho la liquidación de intereses de demora contenida en el mismo, al haberse determinado incorrectamente su período de devengo y al haberse cuantificado también incorrectamente en relación con los años bisiestos incluidos en el citado período de devengo. Asimismo, deberá dictarse un nuevo acuerdo de ejecución en sustitución del anterior, en el que se determinen los intereses de demora conforme a lo señalado en el presente fundamento de derecho.

Tercero.

La segunda cuestión que alega la entidad recurrente se refiere a la necesaria adecuación que, a su juicio, debería efectuar de oficio la Dependencia de Inspección, de las sanciones impuestas en el acuerdo de ejecución dictado el 24 de octubre de 2008, a las nuevas cuotas dejadas de ingresar por el segundo y cuarto trimestres de 1995, que se determinan en el acuerdo de ejecución dictado el 15 de septiembre de 2009.

Antes de resolver dicha cuestión, deben recordarse los siguientes extremos:

- La Dependencia Regional de Inspección dictó dos actos administrativos: un acuerdo de liquidación por los períodos comprendidos en los años 1995, 1996 y 1997 y un acuerdo sancionador de las conductas constitutivas de infracción tributaria puestas de manifiesto en el acuerdo de liquidación.

- Ambos actos administrativos fueron objeto de sendas reclamaciones económico-administrativas (RG 2157/05 y RG 2475/05) que fueron objeto de resolución acumulada, dictada por este Tribunal el 29 de abril de 2008.

- En dicha resolución se anula el acuerdo de liquidación al considerarse prescrito el derecho a practicar liquidación por los períodos comprendidos en los años 1996 y 1997. No obstante, se confirma la regularización efectuada por el año 1995, que afecta a los períodos de liquidación correspondientes al segundo y cuarto trimestres de dicho año.

- Asimismo, en dicha resolución se anula el acuerdo sancionador exclusivamente por el hecho de haberse declarado la prescripción del derecho a liquidar por los períodos comprendidos en 1996 y 1997, y se confirman las sanciones impuestas por las cuantías dejadas de ingresar en los períodos de liquidación correspondientes al segundo y cuarto trimestres del año 1995.

- En ejecución de dicha resolución se dictan dos actos de ejecución el 24 de octubre de 2008, que fueron notificados el 29 de octubre siguiente:

El primero de ellos anula el acuerdo de liquidación correspondiente a los años 1995 a 1997, del que resultaba una cuota final a ingresar de 361.215,37 €, y lo sustituye por otro correspondiente exclusivamente a 1995, del que resultaba una cuota final a ingresar de 467.330,49 €. Dicho importe es la suma de las cuotas a ingresar resultantes de las liquidaciones practicadas por el segundo y cuarto trimestres, cuya regularización fue confirmada en la resolución del TEAC.

El segundo de ellos anula el acuerdo sancionador correspondiente a los años 1995 y 1996 (no se sancionan conductas correspondientes a 1997), en el que se imponían sanciones por un importe total de 388.148,41 €, y lo sustituye por otro correspondiente exclusivamente a 1995, en el que se imponen sanciones por dejar de ingresar en el segundo y cuarto trimestres de dicho año, por un importe total de 351.607,36 €.

- La entidad interpuso incidente de ejecución exclusivamente contra el primero de los actos de ejecución anteriores. Dicho incidente fue estimado por el TEAC en aplicación del principio de «non reformatio in peius», estableciendo que, en respeto a dicho principio, la cuota resultante del nuevo acuerdo de liquidación no podía exceder de la cuota que resultaba del acuerdo de liquidación que se anula, esto es, 361.215,37 €.

- En cumplimiento de esta última resolución, se dicta, el 15 de septiembre de 2009, un nuevo acuerdo de liquidación en el que se distribuye el límite cuantitativo de cuota exigido por la interdicción de la «reformatio in peius» (361.215,37 €) entre los dos trimestres cuya regularización fue confirmada en su momento por el TEAC. Dicha distribución se realiza en proporción a las cuotas trimestrales a ingresar que resultaban de dicha regularización (265.041,37 € y 202.289,12 €). El reparto del límite cuantitativo fue, por tanto, de 204.859,34 € (56,71%) correspondiente al segundo trimestre de 1995, y de 156.356,03 € (43,29%) correspondiente al cuarto trimestre de 1995.

La pretensión que formula el contribuyente consiste en que, a su juicio, se deben reducir las bases de las sanciones impuestas por ambos trimestres de 265.041,37 y 202.289,12 € a 204.859,34 y 156.356,03 €, respectivamente.

Pues bien, dicha pretensión no afecta al acto de ejecución que es objeto del presente incidente, sino que guarda relación con otro acto de ejecución que se dictó el 24 de octubre de 2008, se notificó el 29 de octubre siguiente y no fue objeto de impugnación en su momento. Por ello, este Tribunal no puede decidir en la presente resolución en el sentido pretendido por la reclamante.

No obstante, ante la alegación planteada ante este TEAC, relativa a la obligación de la Administración de iniciar de oficio un procedimiento dirigido a la revisión de dichas sanciones a efectos de ajustar las bases a los importes de las cuotas fijadas en el acuerdo de 15 de septiembre de 2009, y a efectos puramente aclaratorios, debe indicarse que la modificación de las cuotas a ingresar que se realiza en dicho acuerdo es un mero ajuste cuantitativo que viene impuesto por el obligado respeto al principio de «non reformatio in peius» y que debe circunscribirse estrictamente al procedimiento en que dicho principio resultaba vulnerado, es decir, el procedimiento iniciado mediante la interposición de la reclamación número 00/2157/05, interpuesta contra el acuerdo de liquidación. Dicha vulneración no se produce en relación con el procedimiento iniciado mediante la interposición de la reclamación número 00/2475/05, interpuesta contra el acuerdo sancionador del que resultaba un importe a ingresar de 388.148,41 €, importe determinante de su situación inicial, pues en ejecución de la resolución del TEAC dicho acuerdo sancionador fue sustituido por otro del que resultaba un importe a ingresar de 351.607,36 €, inferior al del acuerdo al que sustituye.

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el incidente de ejecución interpuesto por X, S.L. con CIF ... y en su nombre y representación por D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ... contra el acuerdo de 15 de septiembre de 2009 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) de ..., en ejecución de la Resolución de 29 de abril de 2008, dictada por este Tribunal Económico-Administrativo Central, que acordaba la estimación parcial de las reclamaciones n.ºs 2157/05 y 2475/05, resultando una deuda tributaria total de 688.555,92 €,

ACUERDA

Estimarlo conforme a lo señalado en el fundamento de derecho segundo de la presente resolución.