

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054227

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de abril de 2014

Vocalía 4.^a

R.G. 2256/2012

SUMARIO:

Devolución de ingresos indebidos. En general. IVA. Devoluciones. Intereses de demora. Distinción con las devoluciones de ingresos indebidos. Cómputo de los intereses de demora. Fecha final de devengo de intereses. La expresión «fecha en que se ordene el pago de la devolución» debe identificarse con la fecha del acuerdo en que el órgano competente ordena realizar el pago del principal, no pudiendo extender el período de devengo de intereses de demora hasta la fecha del efectivo pago de la devolución, pues no es esto lo previsto en los arts. 31 y 32 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 115 y 116.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 31, 124 y 127.

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

Ley 47/2003 (LGP), art. 73.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 131 y 132.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 142.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada (24/04/2014), en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por X, S.L. con NIF B ..., actuando en su nombre y representación D. ... y con domicilio a efectos de notificaciones en la Calle ..., contra la resolución desestimatoria de la reclamación económico-administrativa nº 28/00684/2010, dictada en fecha 28 de noviembre de 2011 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid interpuesta contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, nº ..., en el que se liquidan intereses de demora a favor del contribuyente por el retraso en la devolución acordada en acta A01 ..., correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, período 4T/2008, por importe de 39.389,81 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 30 de enero de 2009 la entidad X, S.L. presenta autoliquidación de IVA por el cuarto trimestre de 2008 y declaración resumen anual del mismo, solicitando una devolución de 287.545.584,45 euros.

Con fecha 4 de junio de 2009, la Dependencia Regional de Inspección notifica a la entidad X, S.L. inicio de actuaciones inspectoras con carácter parcial relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos primer trimestre a cuarto trimestre de 2008. Las mencionadas actuaciones de comprobación e investigación concluyen el 13 de julio de 2009 con la incoación al obligado de tributario de Acta de Conformidad A01 ... por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008, en la que se da conformidad a las autoliquidaciones presentadas por la entidad con una devolución solicitada por importe de 287.545.584,45 euros y en la que se incorporan intereses de demora hasta el día 14/08/2009, fecha en que se entendía practicada la liquidación.

Que en aplicación del artículo 156.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el 22 de julio de 2009 se dicta por el Inspector Coordinador acuerdo por el que se liquida una deuda a devolver por importe de 287.545.584,45 euros. En dicho acuerdo no se liquidan intereses de demora a favor del obligado tributario. Dicho acuerdo es notificado a la entidad el 24 de julio de 2009.

El 31 de julio de 2009 se dicta por la Dependencia Regional de Inspección liquidación de intereses de demora devengados por el retraso de un día en la ordenación del pago de la devolución. Se cuantifican unos intereses de demora devengados el día 31 de julio de 2009, al 5% y cuantía de 39.389,81 euros. Dicho importe se incorpora a la cantidad que es objeto de devolución mediante comunicación de pago de devolución en la que se dispone que con fecha 31 de julio de 2009 se ordena el pago de 287.584.974,26 euros. Documentos que junto al cheque nominativo fueron notificados al contribuyente el 11 de agosto de 2009.

Segundo:

El 7 de septiembre de 2009 la entidad X, S.L. interpuso recurso de reposición en el que solicitaba la rectificación en el cálculo de intereses de demora liquidados por la Dependencia Regional de Inspección, ya que según el recurrente debieron liquidarse intereses desde el 30 de julio de 2009 hasta el 11 de agosto de 2009, fecha en la que se recibió el cheque para hacerlo efectivo.

El 25 de septiembre de 2009 la Dependencia Regional de Inspección dictó acuerdo desestimando el recurso, entendiendo que el cálculo de intereses era correcto al realizarse conforme dispone el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Así se dictó por la Administración tributaria el día 31/07/2009 orden de pago de devolución, identificando el concepto de orden de pago con una de las fases de ejecución presupuestaria reguladas en el artículo 73 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria, frente a la también fase del pago material del gasto.

La resolución desestimatoria del recurso de reposición fue notificada a la entidad el 1 de octubre de 2009.

Tercero:

Con fecha 29 de octubre de 2009, la entidad X, S.L. interpone reclamación económico administrativa nº 28/00684/2010 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición.

Puesto de manifiesto el expediente, la entidad presenta escrito en el que invoca su derecho a obtener intereses de demora por el periodo transcurrido desde el 22 de julio, fecha en el que se dicta el acuerdo confirmando el acta, y el 14 de agosto de 2009, día en el que se hace efectivo el cheque nominativo.

El Tribunal Regional en resolución de fecha 28 de noviembre de 2011 desestima la reclamación interpuesta confirmando el acuerdo impugnado.

La resolución anterior fue notificada a la entidad en fecha 23 de diciembre de 2011.

Cuarto:

Con fecha 20 de enero de 2012, la entidad X, S.L. interpone el recurso de alzada ordinario que se examina, ante este Tribunal Económico Administrativo Central contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Regional.

En el escrito de interposición, la entidad formula alegaciones que, se refieren a su derecho a obtener intereses de demora por el periodo transcurrido desde el 22 de julio, fecha en el que se dicta el acuerdo confirmando el acta, y el 14 de agosto de 2009, día en el que se hace efectivo el cheque nominativo, y que son, en síntesis, las siguientes:

1. De acuerdo con el TEAR de Madrid resulta aplicable el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, conforme al cual, toda vez que el plazo de declaración finalizó el 30 de enero, no se devengarían intereses de demora sino a partir del 31 de julio.

La entidad entiende que este artículo debe ponerse en conexión con el artículo 115.3 de la Ley 37/1992, interpretándose que dicho artículo otorga un plazo de seis meses desde la presentación de la autoliquidación para practicar la correspondiente liquidación provisional, de modo que sólo si se incumple dicho plazo sin que se haya practicado la liquidación provisional procede el devengo de intereses de demora desde la finalización del plazo de seis meses. Pero en los supuestos en los que la administración había dictado el acuerdo de liquidación sin llegar a consumir el plazo de seis meses establecido en el primer párrafo del artículo 115.3, no estaba legitimada para retrasar la ordenación del pago de la devolución hasta consumir el periodo de seis meses permitiendo un enriquecimiento injusto por parte de la Administración. Además no sólo no se procedió en los términos indicados retrasando la ordenación del pago hasta el 31 de julio sino que, adicionalmente, la Administración no procedió a la devolución de dicha cantidad, reconocida desde el 22 de julio, mediante transferencia bancaria, sino que esperó al 31 de julio para remitir por correo un talón bancario que su representada no pudo hacer efectivo hasta el 14 de agosto de 2009.

2. Procedencia de liquidar intereses de demora por los perjuicios sufridos por esta parte como consecuencia del funcionamiento anormal de la administración. Sí la naturaleza de los intereses de demora es indemnizatoria, no resultaría lógico concluir, en una recta aplicación de la naturaleza de la institución, que dicha naturaleza indemnizatoria no exista o resulte mermada en el caso de los intereses de demora debidos a los obligados tributarios por la administración en los supuestos de retrasos en las devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

3. La entidad hizo constar con motivo de la formalización del Acta de Conformidad su opción por la devolución resultante de la propuesta de liquidación mediante transferencia bancaria. El derecho a la devolución derivada de la normativa del tributo tiene su origen en la presentación por esta parte en fecha 30 de enero del

modelo 300, de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2008 y el hecho de que con posterioridad a la presentación se iniciaran actuaciones de comprobación e investigación no pueden servir, como pretende la administración en su recurso de reposición para eludir la obligación legal establecida en el artículo 132.1 del Reglamento de aplicación de los Tributos.

4. Procedencia de corregir el acto administrativo impugnado en vía de revisión.

El TEAR en los fundamentos de Derecho Tercero y Quinto de la resolución objeto de impugnación aprecia un posible funcionamiento anormal de la administración derivado, en primer lugar, del hecho de que la Administración Tributaria espere nueve días para ordenar el pago de una devolución de 287 millones de euros cuando la misma ya había sido reconocida mediante acto de liquidación de 22 de julio de 2009 (lo que debe determinar, en opinión de esta parte, que los intereses de demora deban computarse desde el mismo momento en que se dictó este último acto). En segundo lugar, dicho funcionamiento anormal también parece apreciarse en relación con el hecho de que la devolución reconocida a favor de su representada se acabe articulando a través de un medio de pago –cheque nominativo– distinto al consignado por el obligado tributario en su autoliquidación, y que había sido corroborado por la propia Inspección en el Acta de Conformidad ... lo que debe determinar un plazo mayor de devengo de intereses de demora, por cuanto se retrasa improcedentemente el cobro final de la devolución. ...

El TEAR considera que las circunstancias anteriores no determinan una contravención de la normativa aplicable, por lo que la vía adecuada para ventilar esta cuestión viene constituida por el procedimiento de responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas establecido en la Ley 30/1992.

Esta parte considera que la actuación de la Inspección no puede ampararse en la normativa tributaria aplicable y que debe ser resuelta en vía de revisión del acto administrativo. Además la vía de revisión de un acto administrativo es el cauce adecuado para someter a análisis todos los posibles vicios que afecten al mismo. Conviene recordar, a este respecto, lo establecido en el artículo 237 de la Ley 58/2003.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Este Tribunal Económico–Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada ordinario que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver es la conformidad o no a derecho del devengo de intereses de demora a favor de la reclamante liquidados por la Inspección, determinando si se debieron liquidar intereses de demora por el periodo transcurrido desde el 22 de julio, fecha en la que se dicta el acuerdo confirmando el acta, y el 14 de agosto de 2009, día en el que se hace efectivo el cheque nominativo.

Segundo:

Para resolver la presente reclamación debemos tener en cuenta, en primer lugar, que conforme a lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entidad presenta autoliquidación del cuarto trimestre de 2008 solicitando la devolución de 287.545.584,45 euros e iniciando un procedimiento de devolución derivado de la mecánica liquidadora del impuesto.

Dispone el artículo 115 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“Uno. Los sujetos pasivos que no hayan podido hacer efectivas las deducciones originadas en un período de liquidación por el procedimiento previsto en el artículo 99 de esta Ley, por exceder la cuantía de las mismas de la de las cuotas devengadas, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.

Dos. No obstante, tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo a su favor existente al término de cada período de liquidación los sujetos pasivos a que se refiere el artículo 116 de esta Ley.

Tres. En los supuestos a que se refieren este artículo y el siguiente, la Administración procederá, en su caso, a practicar liquidación provisional dentro de los seis meses siguientes al término del plazo previsto para la presentación de la autoliquidación en que se solicite la devolución del Impuesto. No obstante, cuando la citada autoliquidación se hubiera presentado fuera de este plazo, los seis meses se computarán desde la fecha de su presentación.

Cuando de la autoliquidación o, en su caso, de la liquidación provisional resulte cantidad a devolver, la Administración tributaria procederá a su devolución de oficio, sin perjuicio de la práctica de las ulteriores liquidaciones provisionales o definitivas, que procedan.

El procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

Si la liquidación provisional no se hubiera practicado en el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado, la Administración tributaria procederá a devolver de oficio el importe total de la cantidad solicitada, sin perjuicio de la práctica de las liquidaciones provisionales o definitivas ulteriores que pudieran resultar procedentes.

Transcurrido el plazo establecido en el primer párrafo de este apartado sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

Reglamentariamente se determinarán el procedimiento y la forma de pago de la devolución de oficio a que se refiere el presente apartado.”

El propio artículo 115 de la Ley del IVA establece que el procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a 127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en la normativa de desarrollo, el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT).

En el presente caso, conforme a lo establecido en el artículo 127 de la Ley 58/2003, el procedimiento de devolución finaliza con el inicio del procedimiento de inspección el 4 de junio de 2009 en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2008. Dispone el artículo 127:

“El procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta ley o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

En todo caso se mantendrá la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se pueda practicar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 de esta ley.”

El artículo 31.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria establece:

“Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.”

Teniendo en cuenta que de acuerdo al artículo 71.4 del Real Decreto 1624/1992 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al último periodo del año finaliza el 30 de enero de 2009, el plazo para acordar la devolución solicitada concluye el 30 de julio de 2009. Es decir, el legislador no contempla el devengo de intereses de demora hasta dicho día con independencia que con anterioridad a dicha fecha se haya dictado acuerdo de liquidación confirmando la devolución solicitada por el obligado tributario en su autoliquidación procediendo desestimar las alegaciones de la entidad relativas a la fecha de inicio del cómputo de los intereses de demora.

En relación con la alegación de la entidad reclamante de que procede la exigencia de intereses de demora hasta el cobro efectivo de la devolución, como establece el artículo 31.2 de la Ley General Tributaria y el artículo 115.Tres de la Ley del IVA, el interés de demora se devengará desde la finalización del plazo de seis meses para efectuar la devolución hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. Por tanto, en el presente caso es correcta la exigencia de intereses de demora por el 31 de julio de 2009, porque la Administración se ha excedido del plazo de seis meses solamente por ese día, ya que el día 31 de julio de 2009 la Administración emite comunicado indicando que procede con esa fecha a la orden de pago del principal de la devolución más los intereses (liquidados dicho día) adjuntando a dicha comunicación el medio de pago (cheque nominativo).

La normativa tributaria señala como fin del plazo para el devengo de intereses de demora la fecha en que se ordene el pago de la devolución y no la fecha en la que se produce el cobro efectivo de la devolución de la misma. De este modo, el devengo de intereses de demora finaliza el día 31 de julio, debiendo desestimarse en este punto las alegaciones de la entidad reclamante. Así, tal y como dispone el Tribunal Regional en su resolución, el artículo 73 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria aunque no define que debe entenderse como orden de pago, diferencia entre orden de pago y pago material, por lo que el legislador al señalar como dies ad quem la

fecha de orden de pago, establece, a sensu contrario, que la fecha en que se produce el abono de la devolución es distinta y posterior.

Debe tenerse en cuenta que los artículos 131 y 132 del RGAT regulan el procedimiento para la ejecución de la devoluciones sin establecer ningún plazo en el que el contribuyente debe recibir el cobro efectivo de la devolución una vez emitida la correspondiente orden de pago por lo que no se establece ninguna consecuencia por una posible dilación imputable a la Administración en hacerse efectivo el mismo, no teniendo cobertura legal la exigencia de intereses de demora por el transcurso de dicho periodo de tiempo.

En relación con la alegación relativa a que la Administración Tributaria procedió a practicar la devolución por un medio de pago (cheque) distinto al elegido por el interesado (transferencia bancaria), debe detenerse en cuenta que el artículo 132.1 del RGAT en su redacción vigente en dicho momento establece:

“El pago de la cantidad a devolver se realizará mediante transferencia bancaria o mediante cheque cruzado a la cuenta que el obligado tributario o su representante legal autorizado tengan abierta en una entidad de crédito.

Cuando el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución se hubiera iniciado a instancia del obligado tributario, se atenderá a lo manifestado por este en su escrito.”

Sin perjuicio de que dicho artículo no establece ninguna penalización en cuanto al devengo de intereses de demora para el caso que la Administración escoja como medio de pago uno distinto al indicado por el obligado tributario, la aplicación de dicho artículo genera diversas dudas interpretativas. En primer lugar, puede plantearse si el procedimiento se ha iniciado a instancia del obligado tributario, ya que en este supuesto aunque el obligado tributario con su autoliquidación inició un procedimiento de devolución derivado de la norma del tributo dicho procedimiento finalizó cuando la Administración inició, de oficio, un procedimiento de inspección. En segundo lugar, la lectura del segundo párrafo y concretamente la expresión “se atenderá” puede plantear dudas sobre la obligatoriedad de la Administración de elegir el medio seleccionado por el obligado tributario.

En conclusión, procede desestimar las alegaciones de la entidad y confirmar el acuerdo de liquidación de intereses de demora realizado por la Administración, ya que de acuerdo con la normativa tributaria solamente se pueden exigir intereses de demora por el 31 de julio de 2009. Así, tal como establece el Tribunal Regional, los posibles perjuicios económicos ocasionados al obligado tributario, achacado a la elección de un medio de pago distinto al indicado por el obligado tributario, son cuestiones que, como posible funcionamiento anormal de la Administración, podrá, si lo estima conveniente, plantear a través del procedimiento administrativo regulado en la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y la resolución de dichos procedimientos corresponde a los órganos indicados en el artículo 142.2 de dicho texto normativa no siendo competente este Tribunal Central.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, visto el recurso de alzada ordinario interpuesto,

ACUERDA

desestimarlo, confirmando la resolución impugnada.

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