

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054891

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 3 de julio de 2014

Vocalía 2.^a

R.G. 941/2011

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Devolución de ingresos indebidos. Compensación de deudas e intereses de demora a favor del contribuyente: dies ad quem. En el caso de que se reconozca al obligado tributario el derecho a una devolución de ingresos indebidos y la Administración la compense al obligado tributario con otras deudas tributarias del sujeto pasivo, los intereses a su favor derivados de dicha devolución se calcularán desde la fecha de realización del ingreso indebido hasta el día en que se acuerde realizar la compensación puesto que, al igual que el pago, la compensación es una forma de extinción de deudas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 32.
RD 939/2005 (RGR), art. 58.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada (03/07/2014), el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto el incidente de ejecución interpuesto por la entidad **X, S.L.**, con CIF: ..., y en su nombre y representación Doña ..., con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en calle ..., contra el Acuerdo de Ejecución dictado por la Delegación Especial de Madrid de fecha 09 de diciembre de 2013 relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000, con cuantía de 192.824,94 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En su declaración del Impuesto sobre Sociedades del **ejercicio 1998** el obligado tributario, en relación con la enajenación de 300.000 participaciones a la entidad **Y, S.L.** para su amortización por esta sociedad, aplicó una deducción por doble imposición intersocietaria de 2.055.499.332,00 ptas., resultado de aplicar el tipo de gravamen del 35 por 100 a la base de la deducción (5.872.855.237,00 ptas.), la cual procedía de la suma de los dos siguientes conceptos:

- 557.901.526,00 ptas. de beneficios no distribuidos generados por las 300.000 participaciones durante el período de tenencia de las mismas (art. 28.5 LIS).
- 5.314.953.711,00 ptas. de beneficios no distribuidos aplicados a la amortización de dichas participaciones por parte de Y, S.L., (art. 28.3 LIS).

En la liquidación inspectora referida al ejercicio 1998 se consideró que la base de la deducción, según lo expuesto en el art. 28.3 LIS, tenía como límite la renta computada derivada de la transmisión de las participaciones adquiridas para su amortización, que en el presente caso ascendía a 534.573.600,00 ptas., beneficio declarado por el obligado tributario consecuencia de la enajenación de las 300.000 participaciones de **Y, S.L.** a esta misma sociedad, de manera que la deducción por doble imposición interna ascendía sólo a 187.100.760,00 ptas., resultado de aplicar el 100 por 100 a la base de la deducción (534.573.600,00 x 35%).

Segundo.

En su declaración del Impuesto sobre Sociedades del **ejercicio 1999** el obligado tributario, sobre la cuota íntegra de 537.083.568,00 ptas., aplicó una deducción para evitar la doble imposición interna generada en el ejercicio 1998 por el total del importe de dicha cuota, resultando una cuota líquida de 0,00 ptas. y una cuota a devolver de 18.480.843,00 ptas., devolución que se hizo efectiva en el año 2001.

En la liquidación inspectora referida al ejercicio 1999 se eliminó la deducción mencionada como consecuencia de que en la regularización correspondiente al ejercicio 1998 se aplicó la totalidad de la deducción al minorar sustancialmente su importe por considerar la Inspección que la base de la deducción, según lo

expuesto en el art. 28.3 LIS, tenía como límite la renta computada derivada de la transmisión de las participaciones generadoras de la deducción.

Tercero.

Con fecha 29 de diciembre de 2004 se notificó al obligado tributario la liquidación número ... resultante de las actuaciones inspectoras correspondientes al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000, por importe de 5.339.939,21 €, liquidación que minoró el importe de la deducción por doble imposición interna aplicada por el contribuyente, que ascendía a 4.627.175,95 €, de los cuales 4.505.736,28 € fueron generados en el ejercicio 1998, estando en el **ejercicio 2000** pendientes aún de aplicación, y a 121.439,67 € generados en el propio ejercicio 2000, admitiéndose únicamente por la Inspección, en concepto de deducción por doble imposición, el importe de 121.439,67 €.

Cuarto.

Contra dicha liquidación número ... (**ejercicio 2000**) el contribuyente instó, con fecha 13 de enero de 2005, la modificación de dicha cuantía mediante el procedimiento de rectificación de errores.

Con fecha 14 de enero de 2005 presentó el interesado contra la citada liquidación número ... reclamación económico-administrativa número 28/06176/2005 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

Con fecha 28 de enero de 2005 se dictó Resolución del referido procedimiento de rectificación de errores, Resolución que fue notificada al obligado tributario con fecha 01 de febrero de 2005, anulando la liquidación practicada y dictando una nueva, con clave de liquidación ..., por importe de 5.333.811,83 €, resultado de minorar el importe de los intereses de demora que inicialmente habían sido incorrectamente calculados.

Contra la nueva liquidación interpuso el obligado tributario, con fecha 02 de marzo de 2005, reclamación económico-administrativa número 28/09186/2005 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid.

Con fecha 23 de enero de 2009 dictó el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid una única Resolución, acumulando ambas reclamaciones, acordando el archivo de la reclamación número 28/06176/2005 por quedar vacía de contenido al haberse anulado la liquidación impugnada, así como la inadmisión por extemporánea de la reclamación número 28/09186/2005.

Quinto.

Con fecha 15 de abril de 2009 solicitó el contribuyente mediante escrito remitido a la Audiencia Nacional la ampliación a la Resolución del TEAR de Madrid de fecha 23 de enero de 2009, relativa al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al año 2000, del recurso contencioso-administrativo número 2/350/2007, previamente interpuesto contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 12 de julio de 2007 (RG 00/3601/05), desestimatoria de la reclamación promovida en única instancia contra los Acuerdos de liquidación y sanción dictados en relación con el Impuesto sobre Sociedades ejercicios **1998 y 1999**, recurso que fue estimado mediante Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 21 de octubre de 2010, determinando lo siguiente:

“Sin embargo, aceptando el criterio de la Inspección sobre la aplicabilidad del apartado nº 3 del art. 28, esta Sala disiente de la Administración respecto de cuál debe ser el Importe de la base de la deducción. En el caso de autos, adquisición de la autocartera para su amortización, el importe de los beneficios no distribuidos de la sociedad que adquiere las participaciones -incluso las que se hubiesen incorporado al capital- que se aplican a la deducción, no viene representada por la cifra de 2.019.969.814 ptas., sino por la cifra de 3.984.821.540 ptas., que es el importe (66.046 ptas. por acción) de los beneficios no distribuidos- y que ya habrán tributado en la sociedad, destinados por Praxair Ibérica, SA, a la amortización de las acciones (60.334) adquiridas a la recurrente, excluido su valor nominal.

(...) Que estimando en lo sustancial el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora Doña Sara García-Perrote Latorre, en nombre y representación de la entidad mercantil OXIMESA, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de julio de 2007, desestimatoria de la reclamación promovida en única instancia contra acuerdos de liquidación y sanción dictados en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998 y 1999, debemos declarar y declaramos la nulidad de tales actos, por contrarios a Derecho, con todos los efectos legales propios de dicha declaración de nulidad y, en particular, el reintegro de los gastos de aval que la actora acredite haber satisfecho desestimando el recurso en cuanto al reembolso de la tasa judicial abonada, sin que proceda hacer mención especial respecto a las costas procesales causadas, al no haber méritos para su imposición.”

Mediante Auto de la Audiencia Nacional de fecha 10 de noviembre de 2010 fue denegada la solicitud de ampliación del recurso contencioso-administrativo número 2/350/2007 al ejercicio 2000, señalándose en el mismo

que la Resolución del TEAR de Madrid sobre la que se pretendía la referida ampliación sólo era susceptible de revisión jurisdiccional ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente (artículo 10 LJCA) o, de proceder frente a tal Resolución el preceptivo recurso de alzada ante el TEAC, debió agotarse primero tal vía impugnatoria.

Sexto.

Con fecha 21 de diciembre de 2010 interpuso el interesado recurso extraordinario de revisión (**RG 941/11**) ante este Tribunal económico administrativo Central, que se vio seguido de otro escrito ampliatorio de fecha 04-04-2012, recurso presentado frente a la liquidación ... relativa al Impuesto sobre Sociedades del **ejercicio 2000**.

Séptimo.

Con fecha 19 de enero de 2011 ingresó el obligado tributario la totalidad de la deuda derivada de la liquidación ..., por importe de 5.333.811,83 €, ingresando con fecha 18 de marzo de 2011 la liquidación ..., por importe de 1.396.947,24 €, correspondiente a los intereses de demora devengados durante el tiempo en que dicha deuda tributaria estuvo suspendida.

Octavo.

Con fecha 08 de abril de 2011 el Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Grandes Contribuyentes dictó sendos Acuerdos de Ejecución de Fallo de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2010, anulando las liquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1998 y 1999, así como sus correlativos expedientes sancionadores, señalando respecto del ejercicio **1998**, lo siguiente:

“En consecuencia, en el expediente que nos ocupa, la base de la deducción para evitar la doble imposición interna debe ascender a 5.314.953.711 ptas., correspondientes a los beneficios no distribuidos aplicados a la amortización de las participaciones por parte de PRAXAIR ESPAÑA, S.L. (art. 28.3 LIS). Por tanto, la deducción por doble imposición interna generada en el ejercicio 1998 asciende a 1.860.233.799 ptas., equivalente al 100 por 100 de la cuota íntegra correspondiente a dichos beneficios (5.314.953.711 x 35%).

(...) Con base en el art. 28.6 LIS, queda pendiente de deducir en los siete periodos impositivos inmediatos y sucesivos en concepto de Deducción para evitar la doble imposición interna la cantidad de 1.212.377.749 ptas. (7.286.537,02 euros), resultado de minorar la deducción generada en 1998 (1.860.233.799 ptas.) en el importe aplicado en este ejercicio (647.856.050 ptas.).

Por todo lo expuesto y, en CUMPLIMIENTO de la sentencia de 21-10-2010 de la Audiencia Nacional, PROCEDE:

ANULAR la liquidación n° A2885001020002640 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998 por importe de 3.041.323,69 €.

Lo que se notifica para su conocimiento y demás efectos reglamentarios, advirtiéndole que este acuerdo se dicta en ejecución de la sentencia de 21-10-2010 de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo n° 350/2007 por usted interpuesto. En caso de disconformidad con el mismo, podrá plantear incidente de ejecución ante el tribunal sentenciador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 109 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (BOE, de 14 de julio de 1998), reguladora de la Jurisdicción ContenciosoAdministrativa.”

Determinando respecto del ejercicio **1999**, lo siguiente:

“Con base en el art. 28.6 LIS, queda pendiente de deducir en los seis periodos impositivos inmediatos y sucesivos en concepto de Deducción para evitar la doble imposición interna la cantidad de 675.294.181 ptas. (4.058.599,77 euros), resultado de minorar la deducción generada en 1998 (1.860.233.799 ptas.) en el importe aplicado en ese ejercicio (647.856.050 ptas.) y en el ejercicio 1999 (537.083.568 ptas.)

Por todo lo expuesto y, en CUMPLIMIENTO de la sentencia de 21-10-2010 de la Audiencia Nacional, PROCEDE:

ANULAR la liquidación n° A2885001020002651 correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999 por importe de 3.419.152,44 €.

Lo que se notifica para su conocimiento y demás efectos reglamentarios, advirtiéndole que este acuerdo se dicta en ejecución de la sentencia de 21-10-2010 de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo nº 350/2007 por usted interpuesto. En caso de disconformidad con el mismo, podrá plantear incidente de ejecución ante el tribunal sentenciador, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 109 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (BOE. de 14 de julio de 1998), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.”

Noveno.

Con fecha 25 de julio de 2013 dictó este Tribunal Central Resolución (**RG 941/11**) disponiendo en su Fundamento de Derecho CUARTO lo siguiente:

“CUARTO.- Visto el criterio reiteradamente sostenido por este Tribunal, en el caso ahora analizado sí debe considerarse como ‘documento esencial ... que evidencia el error cometido’, aquel pronunciamiento jurisdiccional de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 31-10-2010 (recurso nº 2/350/2007). Pues bien, el nuevo hecho que supone la anulación de la regularización practicada respecto de los ejercicios 1998 y 1999 evidencia la improcedencia o lo erróneo de la regularización practicada a la sociedad por el ejercicio 2000, de ahí que proceda no ya la admisión del presente recurso extraordinario de revisión, sino su estimación, pudiéndose determinar en cuanto al fondo del asunto que, en base a lo fallado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2010, quedaba pendiente de deducir en los seis períodos impositivos inmediatos y sucesivos al ejercicio 1999, en concepto de deducción para evitar la doble imposición interna, la cantidad de 4.058.599,77 €, resultantes de minorar la deducción generada en el año 1998 en el importe aplicado tanto en ese ejercicio como en el 1999, debiéndose incrementar en ese importe la deducción por doble imposición interna admitida por la Inspección en el ejercicio 2000, que ascendía a 121.439,67 €, procediendo por tanto estimar el presente recurso y anular la liquidación impugnada.

Por cuanto antecede,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso extraordinario de revisión número 941/11 interpuesto por la entidad OXIMESA S.L., **ACUERDA: ESTIMARLO**, anulando la liquidación recurrida, la cual debe ser sustituida por otra ajustada a lo dicho en el último de los fundamentos jurídicos de la presente resolución.”

Décimo.

Con fecha 09 de diciembre de 2013, notificado al interesado en dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas el día 13 siguiente, dictó la Delegación Especial de Madrid Acuerdo de Ejecución de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 25 de julio de 2013 (**RG 941/11**), señalado lo siguiente:

“Por lo expuesto y, en **CUMPLIMIENTO** de la resolución del TEAC de 25-07-2013, **PROCEDE:**

1º) ANULAR la liquidación nº A2885005030000137, por importe de 5.333.811,83 euros, correspondiente al **Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000**, y la liquidación número A2860011030000740, por importe de 1.396.947,24 euros, correspondiente a los **intereses de demora devengados durante el período de suspensión de la deuda anterior**.

2º) Habiendo ingresado el contribuyente el importe total de las mencionadas liquidaciones, RECONOCER a su favor el derecho a la **devolución** de los ingresos indebidos efectuados por los mencionados importes de 5.333.811,83 euros y 1.396.947,24 euros, respectivamente.

No obstante, la **devolución del ingreso indebido correspondiente a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, por importe de 5.333.811,83 euros, será aplicada a la nueva liquidación a practicar** (en el punto 4º siguiente), conforme a lo dispuesto en el artículo 58.2.b) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por RD 939/2005, de 29 de julio, según el cual “las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario. En la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda”.

3º) PRACTICAR nueva **liquidación** por el concepto **Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000:**

CUOTA:	447.136,51
INTERESES DE DEMORA:	249.339,87
DEUDA TRIBUTARIA:	696.476,38

IMPORTE INGRESADO: 5.333.811,83
IMPORTE A DEVOLVER: 4.637.335,45

La entidad OXIMESA, S.L. tribuló en el ejercicio 2000 conjuntamente a la Administración del Estado y a la de la Diputación Foral de Álava, en los porcentajes del 96,69 por 100 y del 3,31 por 100, respectivamente.

4º) RECONOCER a favor del contribuyente el **derecho a percibir los intereses de demora** que correspondan, calculados sobre el **ingreso indebido efectuado correspondiente a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000**, de la siguiente forma:

- Por la cantidad concurrente con la deuda tributaria resultado de la presente liquidación (base de cálculo de los intereses, 696.476,38 €), desde la fecha en que se produjo el ingreso indebido (19-01-2011), hasta la fecha del presente acuerdo en la que tiene lugar la compensación de deudas.

- Por la cantidad a devolver restante (base de cálculo de los intereses, 4.637.335,45 €), desde la fecha en que se produjo el ingreso indebido (19-01-2011), hasta el día en que por el Órgano competente de esta Agencia se ordene el pago, de acuerdo con el art. 32 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

(...)

5º) RECONOCER a favor del contribuyente el **derecho a percibir los intereses de demora** que correspondan, calculados sobre el **ingreso indebido efectuado correspondiente a la liquidación de intereses suspensivos** (base de cálculo de los intereses, 1.396.947,24 €) desde el día en que aquél se produjo, 18-03-2011, hasta el día en que por el Órgano competente de esta Agencia se ordene el pago, todo ello de acuerdo con el art. 32 de la Ley 58/2003, General Tributaria.”

Undécimo.

Disconforme con el Acuerdo de Ejecución dictado, interpuso el interesado ante este Tribunal económico administrativo Central incidente de ejecución nº 941/11-50-IE en fecha 03 de enero de 2014, solicitando su anulación planteando las cuestiones siguientes:

Primera.- Los intereses de demora a devolver al contribuyente debieron calcularse en el Acuerdo de Ejecución sobre la base de 5.333.811,83 €, indebidamente ingresados por el obligado tributario con fecha 19 de enero de 2011, antes de proceder a la compensación de deudas, debiéndose computar los mismos desde la citada fecha hasta el 16 de enero de 2014, fecha en que se ordenó el pago de la devolución en cuestión.

Segunda.- Respecto de los intereses de demora correspondientes a la nueva cuota a ingresar por importe de 447.136,51 €, su cómputo debe limitarse a la fecha en que fue practicada la liquidación originaria posteriormente anulada.

Duodécimo.

Con fecha 17 de enero de 2014 obtuvo el interesado la devolución de los importes determinados por el Inspector Coordinador de la Delegación Especial de Madrid.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente incidente de ejecución por el que el interesado solicita la nulidad del Acuerdo dictado por la Delegación Especial de Madrid, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en el apartado UNDÉCIMO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Alega en primer lugar el interesado en el escrito de alegaciones que el cálculo de los intereses de demora a favor del contribuyente debió realizarse sobre la base de 5.333.811,83 €, indebidamente ingresados por el obligado tributario con fecha 19 de enero de 2011, antes de proceder a la compensación de dicho importe con el de la nueva liquidación practicada, debiéndose computar los mismos desde la citada fecha hasta el 16 de enero de 2014, fecha en que se ordenó el pago de la devolución en cuestión.

Dispone el artículo 32 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por lo que ahora interesa, lo siguiente:

“1. La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.

2. *Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.*

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo a que se refiere el párrafo anterior.”

En el caso que nos ocupa, dispuso el Acuerdo de Ejecución de fecha 09 de diciembre de 2013 la compensación de la deuda resultante de la nueva liquidación practicada por la Administración respecto del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2000, por importe de 696.476,38 €, con el importe que correspondía devolver al contribuyente, que en su totalidad ascendía a 5.333.811,83 €, conforme a lo dispuesto en el artículo 58.2.b) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por RD 939/2005, de 29 de julio, según el cual *“las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario. En la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda”*.

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia, es preciso traer a colación la Resolución de este Tribunal de 25 de octubre de 2012 (RG 3614/11) en la que se determinó lo siguiente:

“El “dies ad quem” del devengo de los intereses que nos ocupan coincide, según el reiterado art. 32.2, con “la fecha en que se ordene el pago de la devolución” fecha ésta que bien puede identificarse con la del Acuerdo de la compensación (26-05-2011), habida cuenta que la compensación, en definitiva, es un medio de extinción de la deuda tributaria, al igual que lo es el pago, reconociéndolo así el art. 59.1 de la LGT, y modo de extinción de las deudas en general tal y como disponen los artículos 1.195 y ss. del Cciv.

Procede en consecuencia anular la liquidación impugnada a fin de que se liquide una nueva que tome como fecha final del devengo de intereses en favor del contribuyente la establecida por el art. 32.2 de la LGT.”

Así las cosas, de acuerdo con lo dispuesto por este Tribunal en la citada Resolución de 25 de octubre de 2012 (RG 3614/11), en el caso de que se reconozca al obligado tributario el derecho a una devolución de ingresos indebidos y la Administración la compense de oficio con otras deudas tributarias del sujeto pasivo, los intereses a su favor derivados de dicha devolución se calcularán desde la fecha de realización del ingreso indebido hasta el día en que se acuerde realizar la compensación puesto que, al igual que el pago, la compensación es una forma de extinción de deudas, siendo correcto por tanto el cálculo de intereses de demora practicado en el Acuerdo de Ejecución impugnado, esto es, respecto de la cantidad concurrente con la deuda tributaria resultado de la nueva liquidación (base de cálculo de los intereses: 696.476,38 €) se deberán computar los intereses a favor del contribuyente desde la fecha en que se produjo el ingreso indebido (19-01-2011) hasta la fecha del Acuerdo de Ejecución en la que tuvo lugar la compensación de deudas, debiéndose computar respecto de la cantidad a devolver restante (base de cálculo de los intereses: 4.637.335,45 €) desde la fecha en que se produjo el ingreso indebido (19-01-2011) hasta el día en que se ordenó el pago, de acuerdo con el citado artículo 32 de la Ley 58/2003, General Tributaria, debiéndose desestimar por tanto las pretensiones actoras al respecto.

Tercero.

Alega en segundo lugar el interesado respecto de los intereses de demora correspondientes a la nueva cuota a ingresar por importe de 447.136,51 €, que su cómputo debe limitarse a la fecha en que fue practicada la liquidación posteriormente anulada en ejecución de la Resolución del TEAC de 25 de julio de 2013, esto es, hasta el 28 de enero de 2005.

Recordemos al respecto que decíamos en nuestra resolución de 25-07-2013 (RG 941/11):

...en base a lo fallado por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 2010, quedaba pendiente de deducir en los seis períodos impositivos inmediatos y sucesivos al ejercicio 1999, en concepto de deducción para evitar la doble imposición interna, la cantidad de 4.058.599,77 €, (...), debiéndose incrementar en

ese importe la deducción por doble imposición interna admitida por la Inspección en el ejercicio 2000, que ascendía a 121.439,67 €, procediendo por tanto estimar el presente recurso y anular la liquidación impugnada.

Por cuanto antecede,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el recurso extraordinario de revisión número 941/11 interpuesto por la entidad OXIMESA S.L., **ACUERDA: ESTIMARLO**, anulando la liquidación recurrida, la cual debe ser sustituida por otra ajustada a lo dicho en el último de los fundamentos jurídicos de la presente resolución.”

Pues bien, para casos como el que nos ocupa el criterio de este Tribunal respecto de la cuestión objeto de controversia está expuesto en nuestra Resolución de 28 de octubre de 2013 (RG 4659/13), alzada en unificación de criterio, en la que se dispuso respecto a lo que aquí nos interesa lo siguiente:

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

“5. 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”.

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

Así las cosas, el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria ha sido objeto de análisis por el Tribunal Supremo en reciente sentencia de 6 de junio de 2013 (Rec. n.º 2529/2011) en cuyo fundamento de derecho quinto se puede leer literalmente:

“El artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece: ” (...)”

En este precepto se recoge la línea jurisprudencial que comenzara a marcar la Sentencia de esta Sala de 28 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de la ley 9163/1996), en el sentido de que cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se hallaba suspendida, al estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no procede exigir intereses suspensivos (girados sobre la cuota e intereses), sino los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago, compensando de esta forma el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas. Dichos intereses han de girarse sobre la nueva cuota que se fija en ejecución de resolución o sentencia, y por el período que media entre el día en que terminó el plazo de ingreso voluntario y el día en que se practicó la liquidación anulada.

Ello supone que tratándose de autoliquidaciones, como es el caso, el interés se devenga desde el día que debió ingresarse la deuda con arreglo a lo establecido en el artículo 26.2.d) y de 161.1.b) de la vigente Ley General Tributaria, el primero de los cuales establece la exigencia del interés de demora cuando se inicie el período ejecutivo y el segundo señala que el mismo se inicia al día siguiente de la finalización del plazo que se establezca en la normativa de cada tributo para el ingreso de la deuda.

Así pues, en los casos de anulación parcial a que nos venimos refiriendo, el sujeto pasivo ha de abonar intereses de demora devengados por la cuota debida y girada, durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente. En cambio, no debe abonar intereses

suspensivos, esto es, los que se devengaron durante la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente, por los intereses incluidos en la liquidación anulada.

Esta es también la solución a adoptar en los casos en que, como aquí ocurre, la sentencia anula la sanción incluida en la liquidación como un componente más de la misma, para no incurrir en la contradicción, que pone de relieve el Abogado del Estado, de no exigir intereses de demora en los casos de confirmación de la liquidación (cuota) y si en los casos de estimación parcial del recurso administrativo o jurisdiccional.

En todo caso, la solución que se patrocina es la mantenida también por esta Sala en la Sentencia de 20 de noviembre de 2004 (recurso de casación número 4021/1999), en la que, en supuesto en que igualmente se había procedido a la anulación de la sanción, y con aplicación entonces de lo que era doctrina jurisprudencial de esta Sala, se vino concluir:

" En definitiva, que cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se hallaba suspendida, al estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, los intereses que procede exigir, al practicar la nueva liquidación, son, los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago y ello para compensar, con arreglo al módulo objetivo del coste financiero, el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas. De ahí la exigencia de esos intereses de demora por el período que media entre el día en que terminó el plazo de ingreso voluntario (5 de junio de 1987) y el día en que se practicó la liquidación anulada, que en este caso se giró el 23 de marzo de 1994, como consecuencia de la antes aludida sentencia de 20 de julio de 1993 ."

Por todo lo expuesto, procede la estimación del motivo y con ello la del recurso de casación, lo que a su vez determina la anulación de los Autos recurridos".

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

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

De una parte, el Interés de demora del artículo 58, apartado 2, letra b), de la Ley General Tributaria (ahora letra c) según la nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de Julio), que forma parte de la deuda tributaria, y que se devenga y debe liquidarse por la parte ocultada o no liquidada por error de hecho o de derecho a partir del momento en que la obligación tributaria, nacida "ex lege", es líquida, exigible y vencida, y que en el supuesto de exacción mediante declaraciones- autoliquidaciones, lo es a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de presentación.

El interés de demora, en su concepto de componente de la deuda tributaria, tiene un fundamento indemnizatorio, por el retraso o mora en que los contribuyentes incurren en el pago de su obligación tributaria principal que es la cuota, como se cuida de decir el apartado 1 del art. 58 de la LGT al afirmar que la deuda tributaria está constituida principalmente por la cuota.

(...)

La sentencia 76/1990, de 26 de abril, del Tribunal Constitucional consagró la naturaleza compensatoria o indemnizatoria de los intereses de demora (...)

Y, de otra parte, el interés de demora del artículo 61, apartado 4, de la Ley General Tributaria, que no forma parte de la deuda tributaria, sino que es consecuencia legal y lógica de la suspensión de la deuda tributaria, por impugnación de ésta, y que, por tanto, gira y se calcula sobre el importe de la deuda tributaria liquidada (cuota, más el interés de demora del art. 58, más las sanciones) objeto de la suspensión. Este interés de demora suspensivo sigue indefectiblemente las vicisitudes del acto administrativo cuya ejecución se haya suspendido, por interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales, de modo que si se anula el acto administrativo de liquidación y, en consecuencia, debe practicarse uno nuevo y distinto, se reabre necesariamente un nuevo plazo de ingreso de dicha liquidación, razón por la cual no ha lugar en absoluto a exigir intereses de demora suspensivos, aunque la modificación del acto administrativo haya sido insignificante.

Las diferencias más importantes existentes entre los "intereses de demora", como componente de la deuda tributaria, y los "intereses suspensivos", referidas tales diferencias al tiempo de estos autos, dadas las constantes reformas legales habidas en esta materia, son las siguientes:

1.- El "dies a quo" es distinto, pues en los suspensivos es el día siguiente al vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario de la liquidación notificada e impugnada, en tanto que el interés de demora del art. 58.2.b), de la LGT, en el supuesto de gestión tributaria mediante declaraciones- autoliquidaciones o

declaraciones-liquidaciones, es el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones.

2.- La base o capital en términos financieros sobre la que se liquida el interés de demora del art. 58.2.b) L.G.T. es siempre la cuota u obligación principal, incluidos en ella, a estos efectos, los recargos complementarios sobre la base o sobre la propia cuota, no moratorios, en tanto que la base de los intereses suspensivos es el importe de la deuda tributaria suspendida, es decir, la suma de los diversos componentes de dicha deuda, lo cual significa que estos intereses suspensivos girarán, en el supuesto de liquidaciones resultantes de actuaciones de la Inspección de Hacienda, que es el caso de autos, sobre los propios "intereses demora" del artículo 58.2.b) LGT, liquidados inicialmente, sobre las sanciones impuestas y sobre los recargos liquidados.

3.- El "dies ad quem" del plazo de liquidación de los intereses es también distinto, pues en los suspensivos es el día en que cesa la suspensión, por las razones que sean, en tanto que en los "intereses de demora" del art. 58.2.b) de la LGT es el día en que se practica la correspondiente liquidación por la Administración.

4.- El tipo de interés (...)

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

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

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

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

La Sentencia de 28 de Noviembre de 1997 considera que la resolución estimatoria parcial significa que el contribuyente no estaba obligado a ingresar en plazo voluntario la totalidad de la deuda tributaria, porque ésta era parcialmente contraria a Derecho, de manera que mantuvo la tesis de que no eran exigibles en su totalidad los intereses suspensivos, pues formalmente había existido la total anulación de la liquidación recurrida, al igual que si se hubiera estimado totalmente la reclamación, pero, al practicarse la nueva liquidación por cuantía inferior, ésta pone de relieve que la cuota así determinada, conforme a Derecho, debió pagarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración-autoliquidación o declaración-liquidación; sin embargo lo cierto es que, por razón de las incidencias procedimentales habidas, se va a pagar años después; por ello mantuvo que procedía exigir los correspondientes intereses de demora del art. 58.2.b), como componente de la deuda tributaria, desde el "dies a quo" inicial hasta la fecha de esta nueva liquidación.

Aparentemente es una solución irrita, si se piensa que el resultado es el mismo que sí se hubieran exigido los correspondientes intereses suspensivos; sin embargo hay dos diferencias significativas, consistentes, una, en que el tipo de interés suspensivo, en el tiempo a que se refieren estos autos, podría ser diferente al vigente en el "dies a quo" de los intereses de demora del art. 58.2.b) LGT, como componente de la deuda tributaria, y, otra, relativa a la base de cálculo de los intereses suspensivos, porque al operar sobre la totalidad de la deuda tributaria suspendida, gira también sobre los intereses de demora liquidados inicialmente. (...)

Por todo ello, la Sentencia de 28 de Noviembre de 1997 mantuvo que "cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos (art. 61.4 de la LGT) por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora del artículo 58.2.b) de la Ley General Tributaria, girados sobre la cuota liquidada de nuevo, y calculados por el periodo de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración- autoliquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación, es decir, el interés suspensivo (art. 61.4 de la LGT) es sustituido por el interés de demora (art. 58.2.b de la LGT), respecto de la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate"; lo que significa que en el caso de autos procede exigir intereses de demora del artículo 58.2.b) LGT, como componente de la deuda tributaria, desde el "dies a quo" inicial o sea desde el día siguiente a la terminación del plazo voluntario de presentación de las declaraciones-liquidaciones, ya indicado, hasta la fecha de la nueva liquidación, que fue el 3 de febrero de 1994, (...)

CUARTO.- En el caso de autos es cierto que tras la sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 1993 a que se ha hecho referencia en los Antecedentes de Hecho, la Administración Tributaria dictó el 23 de marzo de 1994 dos liquidaciones (...)

La consecuencia, en el caso que nos convoca, es que, al haber existido una estimación parcial del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la recurrente, resulta pertinente la exigencia de intereses, pero los intereses exigibles habrán de ser los intereses de demora ex art. 58.2.b) de la L.G.T. y no los intereses suspensivos ex art. 61.4, considerándose como período a liquidar el comprendido entre el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración y la fecha en que deba entenderse practicada la nueva liquidación.

En definitiva, que cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se hallaba suspendida, al estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, los intereses que procede exigir, al practicar la nueva liquidación, son, los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago y ello para compensar, con arreglo al módulo objetivo del coste financiero, el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas. De ahí la exigencia de esos intereses de demora por el período que media entre el día en que terminó el plazo de ingreso voluntario (5 de junio de 1987) y el día en que se practicó la liquidación anulada, que en este caso se giró el 23 de marzo de 1994, como consecuencia de la antes aludida sentencia de 20 de julio de 1993.

(...)

SEXTO.- *La cuestión concreta que hemos tratado en este recurso de casación ha sido regulada en el art. 26, apartado 5, de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, Nueva General Tributaria, no aplicable "ratione temporis" al caso de autos, y que coincide con la tesis de esta sentencia. En efecto, el apartado 5 citado dispone: "...".*

Consecuentemente, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, debe estimarse el presente recurso, fijándose como criterio que en las liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatorias en parte por razones sustantivas, que anulan una liquidación, ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, se exigirá intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de forma tal que la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de ese artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.....

(...)

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, contra resolución del Tribunal Regional de Valencia, **ACUERDA ESTIMARLO**, fijando como criterio el siguiente:

En las liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatorias en parte por razones sustantivas, que anulan una liquidación ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, se exigirá intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, de forma tal que la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de ese artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada, y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación..... >>.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en el incidente de ejecución número 941/11-50-IE interpuesto por la entidad **X, S.L.**,

ACUERDA:

DESESTIMARLO, debiéndose confirmar el Acuerdo impugnado.

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