

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055721

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de septiembre de 2014

Vocalía 8.^a

R.G. 3027/2011

SUMARIO:

Deuda tributaria. Interés de demora. Cómputo/Plazo. En los casos de estimación parcial los intereses que procede exigir al practicar la nueva liquidación son los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago. De esta forma, se exigirán intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el art. 26.5 de la Ley 58/2003 (LGT), de forma tal que la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apdo. 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada, y la fecha final del cómputo será aquella en que se haya dictado la nueva liquidación. De acuerdo con la Resolución TEAC, de 28 de octubre de 2013, RG 4659/2013 (NFJ052314), por la que se unifica de criterio, el principio anterior es aplicable exclusivamente a los casos de 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 en ejecución de dicha sentencia o resolución obligan a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel, el cual deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. Pues bien, no es este el caso que se plantea en la presente reclamación. Es cierto que la Audiencia Nacional procedió a estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad reclamante. Sin embargo, esta estimación parcial consistió exclusivamente en la anulación de las sanciones, confirmando las liquidaciones. En consecuencia, fueron anuladas las sanciones, pero no las liquidaciones correspondientes a derechos de aduana e IVA importación, por lo que no procedió dictar liquidaciones nuevas. Por tanto, en estas circunstancias, se han de desestimar las pretensiones de la entidad al respecto. **Procedencia.** Por otro lado, alega la entidad que es improcedente la imputación de intereses de demora por la dilación provocada por la Administración mediante la interposición de recurso de casación contra la sentencia parcialmente estimatoria de la Audiencia Nacional, posteriormente declarado desierto. Pues bien, al respecto hay que señalar que esta alegación carece de fundamento legal alguno y que el perjuicio sustancial que se dice se ha provocado al interesado en forma de intereses de demora es evidente que lo podría haber evitado, sencillamente pagando las cuotas de la deuda que no se discutían. **(Criterio 1 de 2) Cálculo de los intereses de demora en los años bisiestos.** Para terminar, la última alegación se refiere al cómputo de los intereses, sosteniendo que el cálculo es erróneo en los años bisiestos -2004 y 2008- por haber tomado en consideración 365 días cuando realmente hay que computar 366. Efectivamente 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, por lo que procede estimar en este punto la reclamación interpuesta, al estar incorrectamente cuantificados los intereses de demora en lo que respecta a los años bisiestos. Así, 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, 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., Resolución TEAC, de 23 de febrero de 2010, RG 12157/2005 (NFJ038355)]. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 68.

RD 391/1996 (RPREA), art. 111.

Ley 58/2003 (LGT), art. 26 y disp. trans. primera.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 110.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad **X, S.L.**, con NIF B. ..., y en su nombre y representación por doña ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuesta contra el acuerdo de ejecución de la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 25 de enero de 2011, RG 3662/2010, por el que se procede a la liquidación de intereses dictada por de la Dependencia

de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en fecha 12 de mayo de 2011, 153.739,91 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Como resultado de la comprobación de los diferentes impuestos devengados con ocasión de las importaciones efectuadas por el interesado durante el ejercicio 2000, la Inspección Nacional de Aduanas e Impuestos Especiales levantó actas de disconformidad números A02/ ... y A02/ ... para regularizar la situación tributaria por los conceptos derechos de importación e IVA importación, respectivamente. Las propuestas de liquidación formuladas fueron confirmadas por acuerdo de la Inspectora-Jefe de 24 de junio de 2003, girando liquidaciones por importes de 352.761,43 € y 56.441,83 € respectivamente, que hacen un total de 409.203,26 euros.

Contra dicha liquidación, el interesado interpuso reclamación-económico administrativa ante este Tribunal Económico-Administrativo Central con referencia RG 3709/2003, quedando la deuda en suspenso en 9 de julio de 2003 por acuerdo de la Oficina Nacional de Recaudación, mediante la aportación de aval bancario suficiente.

Como consecuencia de las actuaciones anteriores, la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero dictó el día 24 de junio de 2003 dos resoluciones de expedientes sancionadores por infracción tributaria grave, derivadas de las liquidaciones practicadas en concepto de Aduanas-Tarifa Exterior Común e IVA a la Importación, por importes de 150.265,41 € y 24.042,46 €, respectivamente.

No conforme la empresa interesada con la citadas sanciones, promovió contra las mismas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central sendas reclamaciones económico-administrativas, RG 3710/2003 y 3713/2003, quedando su ingreso en suspenso en virtud de lo dispuesto en el artículo 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y, posteriormente, en el artículo 212 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 16 de febrero de 2005, acordó acumular las citadas reclamaciones económico-administrativas, las desestimó confirmó tanto las liquidaciones practicadas como las sanciones impuestas.

La entidad interesada promovió recurso contencioso administrativo nº 156/2005, reenumerado al nº 357/2008, ante la Audiencia Nacional contra el citado fallo de este Tribunal Económico-Administrativo Central. Dicho recurso fue resuelto por sentencia de 4 de mayo de 2009, estimando parcialmente el recurso. Se declaraba no ajustada a derecho la citada resolución recurrida en relación con las sanciones impuestas, que, en consecuencia, anulaba. Confirmó el fallo recurrido en sus restantes planteamientos.

El ingreso de las cantidades controvertidas quedó en suspenso en virtud del auto dictado por la sección sexta de la Audiencia Nacional el 14 de diciembre de 2005.

Contra la mencionada sentencia, el Abogado del Estado promovió recurso de casación nº 5508/2009 ante el Tribunal Supremo, que fue declarado desierto por auto dictado el día 6 de noviembre de 2009 por la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de dicho Tribunal.

Siendo firme la referida sentencia del Tribunal Supremo, mediante acuerdo de la Jefatura de la Oficina Técnica de 7 de abril de 2010 se procedió a su ejecución, requiriendo al interesado el pago de las liquidaciones impugnadas por importe de 150.265,41 € y 24.042,46 €, cantidades que fueron ingresadas por la entidad en 27 de abril de 2010. Posteriormente, mediante acuerdo de 18 de mayo de 2010, recibido por la entidad el día 25 de dicho mes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 233.9 en relación con el artículo 26.2 y 3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se practicó liquidación de intereses de demora por el tiempo transcurrido entre el día siguiente a la fecha de finalización del período voluntario de pago de la liquidación impugnada (22 de julio de 2003) y el día anterior la fecha de ingreso (26 de abril de 2010) por importe de 153.739,91 euros, cantidad que fue ingresada el 11 de junio de 2010. Para la liquidación practicada se aplicaron los tipos de interés de demora (interés legal + 25%) vigentes en cada momento.

El 23 de junio 2010 el interesado interpuso recurso de reposición contra la liquidación de intereses demora por entender que la norma aplicable en la fecha en que se dictó el acuerdo recurrido era el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria, por lo que la liquidación de intereses debió practicarse aplicando el tipo de interés legal en lugar del de demora. El Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por acuerdo del día 1 de julio de 2010, desestimó el citado recurso y confirmó la liquidación impugnada. Dicho acuerdo fue debidamente notificado a la empresa interesada en 7 de julio de 2010.

Con fecha 4 de agosto de 2010, la empresa interesada presentó escrito ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por el que se interponía reclamación económico-administrativa contra la liquidación de intereses anterior, reiterando su anterior alegación en reposición e invocando una motivación insuficiente que le

había producido indefensión, por cuanto en la liquidación ni en la posterior resolución del recurso de reposición se encuentra ni una sola referencia a la normativa que determina el tipo de interés que aplica el órgano liquidatorio.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución, con fecha 25 de enero de 2011 con el siguiente fallo:

“1) Estimar parcialmente dicha reclamación; 2) Anular el acuerdo impugnado; y 3) Disponer la práctica de otro en el que se tenga presente lo expuesto en el Fundamento de Derecho Tercero de la presente resolución”.

En ejecución de dicho fallo, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT dictó acuerdo con fecha 12 de mayo de 2011 en el que anula la liquidación anterior y procede a dictar una nueva de acuerdo con lo dispuesto en el fundamento de derecho tercero de la resolución anterior, RG 3662/2010.

Dicho acuerdo fue notificado el día 13 de mayo de 2011.

Segundo.

Con fecha 9 de junio de 2011 se interpone la presente reclamación económico-administrativa contra el acuerdo anterior, alegando, en síntesis, lo siguiente:

1) Improcedencia del acuerdo por liquidar intereses suspensivos en un supuesto de hecho en el que se ha producido una estimación parcial por parte de la Audiencia Nacional de las pretensiones de la entidad interesada, contrariamente a lo sostenido en la jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto.

2) En la liquidación se aplica el interés de demora cuando debería aplicarse el interés legal del dinero.

3) Improcedente imputación a la entidad interesada de intereses de demora por la dilación provocada por el Abogado del Estado mediante la preparación de recurso de casación posteriormente declarado desierto.

4) Cálculo erróneo de los intereses al no haber tenido en cuenta los años bisiestos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Si bien este Tribunal es en principio competente, por razón de la materia, para resolver la reclamación interpuesta contra actos de efectividad y aplicación de tributos y demás materias enumeradas en el artículo 226 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en primer lugar debe procederse de oficio, por ser materia de orden público procesal, a determinar cuál es la verdadera naturaleza jurídica del acto reclamado, así como de la acción ejercida por la entidad interesada.

Segundo:

A este respecto, la posibilidad de discrepancia con el acto dictado puede referirse bien a que éste no se acomode a lo resuelto, bien a que el acto de ejecución plantee cuestiones no resueltas. Pues bien, este Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 27 de octubre de 2006, entre otras, mantiene el criterio de que es de aplicación lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo, precepto que no distingue si la disconformidad se debe o no a la aparición de "cuestiones nuevas" como ocurría en la normativa anterior (artículo 111 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, de 1 de marzo de 1996). Es decir, que si medió un acto dictado en ejecución de lo resuelto en vía económico-administrativa, ha de aplicarse dicho artículo, que asocia a tal circunstancia la posibilidad de presentar un incidente de ejecución, que deberá ser resuelto por el Tribunal que hubiere dictado la resolución que se ejecuta.

De ello se deduce que, contra el acto de ejecución, objeto del escrito de la entidad interesada lo que cabe es el planteamiento de incidente de ejecución, siendo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 110 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, el error en la calificación del recurso no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadero carácter, que en este caso es el de incidente de ejecución.

Tercero:

En relación con la primera cuestión, la entidad alega que la Audiencia Nacional, mediante sentencia de 4 de mayo de 2009, procedió a estimar parcialmente las pretensiones de la entidad, de manera que se anularon las sanciones impuestas a la misma. Se hace referencia a la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de

1997, que marca la diferencia entre los intereses suspensivos y los intereses de demora, así como la improcedencia de la liquidación de intereses suspensivos en un supuesto como el presente.

Hay que destacar que la sentencia invocada por la parte actora se refiere a los preceptos de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. La actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece en el apartado 5 de su artículo 26 lo siguiente:

“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”.

Este artículo ha sido objeto de análisis por el Tribunal Supremo en su 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 de la siguiente manera:

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 írrita, 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 período 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.

Por tanto, en los casos de estimación parcial los intereses que procede exigir al practicar la nueva liquidación son los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago. De esta forma, se exigirán intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, 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 este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada, y la fecha final del cómputo será aquella en que se haya dictado la nueva liquidación. De acuerdo con la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 28 de octubre de 2013, RG 4659/2013, por la que se unifica de criterio, el principio anterior es aplicable exclusivamente a los casos de 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 en ejecución de dicha sentencia o resolución obligan a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel, el cual deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

Pues bien, no es este el caso que se plantea en la presente reclamación. Es cierto que la Audiencia Nacional procedió a estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por la entidad reclamante. Sin embargo, esta estimación parcial consistió exclusivamente en la anulación de las sanciones, confirmando las liquidaciones. Así, el tenor del fallo es el siguiente:

"Que estimamos en parte el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora D^a. Isabel Julia Corujo, en nombre y representación de PUNTO FA, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 16 de febrero de 2005, a la que la demanda se contrae, la cual anulamos por su disconformidad a Derecho en lo que se refiere exclusivamente a las sanciones tributarias, las cuales se dejan sin efecto, confirmándola en el resto de sus pronunciamientos. Sin hacer condena en costas".

En consecuencia, fueron anuladas las sanciones, pero no las liquidaciones correspondientes a derechos de aduana e IVA importación, por lo que no procedió dictar liquidaciones nuevas. Por tanto, el supuesto al que se refiere la jurisprudencia del Tribunal Supremo alegado por la entidad reclamante no se compadece con el supuesto objeto de la presente reclamación, de modo que, en estas circunstancias, se han de desestimar las pretensiones de la entidad reclamante al respecto.

Cuarto:

Alega a continuación la reclamante que en la liquidación impugnada se aplica el interés de demora cuando debería aplicarse el interés legal del dinero. Es doctrina de este Tribunal Económico-Administrativo Central (resolución de 28 de noviembre de 2011, RG 217/2013) que cuando el recurso contencioso-administrativo, con solicitud de suspensión, contra una deuda tributaria que ha sido suspendida y garantizada con aval, se haya interpuesto con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el interés de demora exigible debe ser calculado al tipo de interés legal.

El artículo 26.6 de la Ley 58/2003 dispone:

"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.

No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal".

Ha de advertirse, en relación con la entrada en vigor de este precepto, que se regula expresamente por la disposición transitoria primera, apartado 2 de la Ley 58/2003, a cuyo tenor:

"Lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 26 y en el apartado 2 del artículo 33 en materia de interés de demora e interés legal será de aplicación a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta ley."

La Ley 58/2003 entró en vigor el 1 de julio de 2004. En interpretación de esta disposición transitoria, es criterio reiterado de este Tribunal Económico-Administrativo Central en resoluciones de 22 de febrero de 2011 (RG 3015/2010) y de 22 de marzo de 2011 (RG 2184/2009), entre otras, que la aplicación del interés legal únicamente procede cuando la suspensión con garantía de aval se ha solicitado una vez en vigor la Ley 58/2003.

En el presente caso, las liquidaciones correspondientes a los derechos de aduana e IVA importación originarias fueron objeto de reclamación económico-administrativa RG 3709/2003 ante este Tribunal Económico-Administrativo Central. La deuda quedó en suspenso el 9 de julio de 2003 por acuerdo de la Oficina Nacional de Recaudación, al haber presentado la entidad aval de ... BANK con número de referencia ...

Promovido recurso contencioso administrativo, la Audiencia Nacional dictó la sentencia de 4 de mayo de 2009 en la que anuló las sanciones y confirmó las liquidaciones. Contra la sentencia anterior, el Abogado del Estado interpuso recurso de casación nº 5508/2009 ante el Tribunal Supremo que fue declarado desierto por auto del mencionado tribunal de 6 de noviembre de 2009. El ingreso de las cantidades controvertidas había quedado en suspenso en virtud de auto dictado por la Audiencia Nacional de fecha 14 de diciembre de 2005, condicionado a la presentación de certificado de vigencia del aval bancario solidario. Se aporta por la entidad reclamante copia de la certificación de la Oficina Nacional de Recaudación de fecha 8 de abril de 2005 en la que la Administración tributaria custodia el mencionado aval, así como auto de la Audiencia Nacional de 10 de febrero de 2006, por el que se da por cumplida la acreditación de la vigencia del aval.

Por tanto, al haberse iniciado el recurso contencioso administrativo con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, resulta aplicable el artículo 26.6 de la misma, de manera que deben liquidarse los intereses al tipo de interés legal desde la solicitud de la suspensión en vía contencioso administrativa hasta el *dies ad quem* procedente, acogiendo así la pretensión de la entidad reclamante en este punto.

Quinto:

A continuación, alega la entidad reclamante que es improcedente la imputación de intereses de demora por la dilación provocada por el Abogado del Estado mediante la preparación de recurso de casación contra la sentencia parcialmente estimatoria de la Audiencia Nacional de 4 de mayo de 2009, posteriormente declarado desierto.

Al respecto hay que señalar que esta alegación carece de fundamento legal alguno y que el perjuicio sustancial que se dice se ha provocado al interesado en forma de intereses de demora es evidente que lo podría haber evitado, sencillamente pagando las cuotas de la deuda que no se discutían.

Sexto:

La última alegación se refiere al cómputo de los intereses, sosteniendo que el cálculo es erróneo en los años bisiestos (2004 y 2008) por haber tomado en consideración 365 días cuando realmente hay que computar 366.

Se invoca la resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 2010 recaída en su expediente ... en donde se establece:

“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 3047/07, de 29-01-2009; RG 4134/02-IE, de 09-07-2009) y se ha confirmado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 19-07-2007 (RCA 8425/2004)”.

En el presente caso, efectivamente 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, por lo que procede estimar en este punto la reclamación interpuesta, al estar incorrectamente cuantificados los intereses de demora en lo que respecta a los años bisiestos. En el cuadro de intereses que se contiene en la liquidación constan, efectivamente, 366 días en los años 2004 y 2008. Sin embargo, los cálculos se han realizado sobre la base de 365 días.

Por tanto, se debe 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 cuantificado incorrectamente en

relación con los años bisiestos. 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.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala, en el presente incidente de ejecución

ACUERDA

estimarlo parcialmente, anulando la liquidación impugnada y ordenando que se dicte una nueva de conformidad con lo establecido en los fundamentos de derecho cuarto y sexto de esta resolución.

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