

**BASE DE DATOS [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ059784

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de septiembre de 2015

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 6857/2013

**SUMARIO:**

**Procedimientos tributarios. Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimientos especiales. Error material o de hecho. Error de derecho.** En cuanto a la delimitación del concepto de error material, de hecho o aritmético, ni aquel art. 220 de la Ley 58/2003 (LGT) ni el 13 del RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa) definen qué debe entenderse por error material, de hecho o aritmético, debiendo acudir a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que sí ha acuñado un claro concepto de tal figura. Así, el procedimiento de rectificación de errores adquiere un verdadero carácter revisor, de modo que a través de él podrá anularse el acto viciado y sustituirse por otro considerado adecuado, pero solo habrá «error material, de hecho o aritmético» si el error es manifiesto, meridiano, patente, indiscutible e independiente de cualquier opinión, criterio, calificación o interpretación de las normas jurídicas, resultando el mismo del examen del propio expediente, debiendo negarse la existencia de este tipo de error siempre que su apreciación implique un juicio valorativo que exija una operación de calificación jurídica. En definitiva, el error material, de hecho o aritmético viene a contraponerse al error de derecho, de ahí la necesidad de que su apreciación pueda realizarse al margen de cualquier calificación o interpretación jurídica. En el caso que se analiza, el contribuyente sostiene la existencia de un vicio o error material o de hecho puesto que se confirman liquidaciones anuales de IVA en lugar de cuatro liquidaciones trimestrales por cada uno de los ejercicios 1995, 1996 y 1997. Pues bien, para calificar un error como material, de hecho o aritmético, se exige que el mismo se desprenda de los propios documentos incorporados al acto, circunstancia que no tiene lugar en el caso objeto de reclamación. El defecto aludido por el contribuyente es un defecto sustantivo o de derecho del que adolecía la liquidación originaria y que afecta directamente al fondo de la cuestión por cuanto va mucho más allá del defecto material, de hecho o aritmético a que se refiere el art. 220 de la ley 58/2003 (LGT). Es un vicio que se refiere a cuestiones de fondo de la liquidación y que se debió impugnar en los recursos procedentes contra la misma. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 220 y 240 y disp. trans. quinta y disp. final undécima.  
RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 13.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vistas las reclamaciones económico administrativas que penden de resolución ante este Tribunal Económico Administrativo Central en Sala, promovidas por **F... S.A.**, con NIF: ... , y en su nombre y representación por..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuestas en fecha 26 de octubre de 2012 ( R.G. 6882/2013) y 1 de marzo de 2013 ( R.G. 6857/2013) contra la desestimación por silencio administrativo de la solicitud de rectificación de errores presentada en fecha 11 de abril de 2012 en relación con el acuerdo de fecha 3 de abril de 2012 de ejecución de resolución administrativa o judicial dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes que confirma el acuerdo de liquidación de fecha 18 de marzo de 2005 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 1995/96/97 y contra el acuerdo de liquidación de intereses de demora de fecha 5 de febrero de 2013 derivado del mismo dictado por el mismo órgano.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero:**

Con fecha 21 de abril de 2005, el interesado interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, tramitada con el número R.G. 00/3101/2005 contra el acuerdo de liquidación de fecha 18 de marzo de 2005 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 1995/96/97 por importe de 34.351.980 pesetas, 31.887.432 pesetas y 39.232.960 pesetas, resultando un total de deuda a ingresar por

importe de 701.201,71 euros de cuota más 282.663,63 euros de intereses de demora, lo que resulta un total de 983.865,34 euros.

El TEAC desestima la reclamación interpuesta mediante resolución de 27 de febrero de 2008.

Contra la misma el interesado interpuso recurso contencioso administrativo (recurso número 06/91/2008) que se desestimó mediante Sentencia de fecha 20 de mayo de 2009.

Contra la misma interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo (recurso 3948/2009) que se inadmitió por cuantía insuficiente mediante Auto de fecha 29 de noviembre de 2011.

Contra la misma presentó recurso de nulidad ante el Tribunal Supremo que se inadmitió a trámite mediante providencia de fecha 30 de noviembre de 2011.

#### **Segundo:**

En fecha 3 de abril de 2012 se emite acuerdo de ejecución de resolución administrativa o judicial por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en cumplimiento de la resolución del Tribunal Supremo, confirmando el acto inicialmente impugnado.

En dicho acuerdo se comunica al interesado que de no estar conforme con el acuerdo puede presentar un incidente de ejecución que deberá resolver el Tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta.

#### **Tercero:**

En fecha 11 de abril de 2012 presenta un escrito en el que señala que en el acuerdo de ejecución dictado se ha producido un error material y procede la rectificación del mismo en virtud del artículo 220 de la Ley General Tributaria.

En concreto, señala que estamos ante una sola liquidación anual por los ejercicios 1995, 1996 y 1997, sin que se hayan practicado cuatro liquidaciones trimestrales de cada uno de esos años, comportando ello un defecto de naturaleza material que obliga a la práctica de nuevas liquidaciones, de acuerdo con el Fundamento de Derecho Octavo de la resolución de 24 de noviembre de 2010.

Solicita el interesado que corrija el error en la cuantía de las liquidaciones anuales, procediendo a dictar liquidaciones trimestrales, todo ello en el plazo máximo de 6 meses, a fin de no abrir la vía económico administrativa.

#### **Cuarto:**

No habiendo recibido contestación por parte de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, el interesado presentó el 26 de octubre de 2012 reclamación económico administrativa ante el TEAR de Madrid.

Con fecha 27 de febrero y 23 de diciembre de 2013 presentó sendos escritos haciendo referencia a la reclamación interpuesta solicitando a la Dependencia la remisión del expediente al TEAR para su tramitación.

Consta en el expediente comunicación del TEAR de Madrid con la remisión de dichos escritos y señalando que se ha constatado que la reclamación ha tenido entrada en el TEAC el 11 de diciembre de 2013 tramitada con el número R.G. 00/6857/2013.

El 13 de octubre de 2014 se pone de manifiesto el expediente al interesado que presenta escrito en fecha 5 de noviembre de 2014 formulando, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- Que ante la falta de tramitación de la reclamación presentó queja ante el Defensor del Contribuyente que motivó la emisión de un informe por parte del Jefe Adjunto de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios, en el que reconoce y justifica la falta de tramitación del recurso en la falta de asignación del expediente, señalando que el 10 de diciembre de 2013 se había remitido al TEAC para su tramitación.

- Que la impugnación del acuerdo de 4 de abril de 2012, en solicitud de rectificación del mismo por error material, tiene como fundamento la existencia de un vicio o error material puesto que se confirman liquidaciones anuales de IVA en lugar de trimestrales, en base a la resolución del TEAC dictada por la Sala Especial de Unificación de Doctrina de 24 de noviembre de 2010.

- Solicita que el acuerdo de ejecución de las liquidaciones de IVA 1995-1997 que recoge liquidaciones anuales por esos ejercicios debe anularse practicando cuatro liquidaciones trimestrales en cada uno de esos ejercicios.

#### **Quinto:**

Por otro lado, el 5 de febrero de 2013 y notificado el 16 de febrero de 2013, se emite liquidación de intereses de demora por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de

Grandes Contribuyentes cuyo origen es la liquidación dictada correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido de los períodos 1995 a 1997, por importe de 305.078,60 euros.

El 1 de marzo de 2013 interpone reclamación económico administrativa ante el TEAR de Madrid señalando que es improcedente en tanto que la liquidación de IVA de la que procede se dictó con carácter anual y no trimestral.

Puesto de manifiesto el expediente en fecha 24 de febrero de 2015 presenta escrito formulando las siguientes alegaciones:

- Precipitación en la liquidación de intereses de demora al derivar de un acuerdo impugnado consistente en una sola liquidación anual de IVA por cada uno de los ejercicios 1995, 1996 y 1997.

- La liquidación de intereses de demora gira sobre una base única (983.865,34 euros) y períodos anuales improcedentes, cubriendo 7 años sin solución de continuidad. Señala que la deuda ha estado suspendida con aval bancario y no son exigibles intereses desde el momento en que se incumplan los plazos fijados para resolver los recursos, en este caso, 1 año. Así desde que se accedió al TEAC contra la liquidación hasta la resolución, habían transcurrido más de tres años, cuando el plazo de resolución máximo sería de uno.

- Finalmente señala que la falta de concreción, detalle y motivación de la liquidación de intereses por trimestres, impide analizar si el cálculo es correcto, por lo que determina la nulidad de la liquidación.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero:

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico administrativas que se examinan, que han sido interpuestas 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 520/05 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico Administrativo Central consiste en determinar si procede la rectificación del acuerdo de ejecución de resolución administrativa o judicial por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en cumplimiento de la resolución del Tribunal Supremo, que confirma el acto inicialmente impugnado.

### Segundo:

La primera cuestión que hay que tratar es si el procedimiento de rectificación de errores previsto en el artículo 220 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, es el aplicable al supuesto objeto de reclamación. Dicho artículo dispone lo siguiente:

*“1. El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción. (...)*

*3. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa”.*

Por su parte, dispone el artículo 13.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa:

*“Cuando el procedimiento se hubiera iniciado de oficio, junto con el acuerdo de iniciación se notificará la propuesta de rectificación para que el interesado pueda formular alegaciones en el plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta.*

*Cuando la rectificación se realice en beneficio de los interesados, se podrá notificar directamente la resolución del procedimiento”.*

La cuestión que debe resolver este Tribunal se centra en determinar si se trata de un error material, de hecho o aritmético o, por el contrario, el error es de derecho, para el que no cabe el procedimiento establecido en el artículo 220 transcrito.

En cuanto a la delimitación del concepto de error material, de hecho o aritmético, este Tribunal ha advertido reiteradamente que ni aquel artículo 220 de la Ley 58/2003 ni el 13 del Real Decreto 520/2005 definen

qué debe entenderse por error material, de hecho o aritmético, debiendo acudir a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que sí ha acuñado un claro concepto de tal figura que, en lo esencial, sigue siendo aplicable tras la entrada en vigor de la normativa citada, aun debiendo tener en cuenta que con ella se ha producido una innegable ampliación del ámbito de la figura, pues permite que se aprecie error de hecho cuando así resulte de los propios documentos incorporados al expediente administrativo en cuestión, circunstancia ésta que en la legislación anterior servía para permitir la interposición del recurso extraordinario de revisión.

El cambio legal operado permite afirmar que el procedimiento de rectificación de errores adquiere un verdadero carácter revisor, de modo que a través de él podrá anularse el acto viciado y sustituirse por otro considerado adecuado, pero solo habrá *“error material, de hecho o aritmético”* si, como afirman, entre otras, sentencias tales como la del Tribunal Constitucional, (sentencia 231/1991, de 10 de diciembre) o del Tribunal Supremo, (sentencias de 8 de abril de 1965, 18 de abril de 1975, 8 y 19 de abril de 1967, 29 de noviembre de 1983, 25 de febrero de 1987, 29 de marzo de 1989, 25 de febrero de 1987 o 29 de marzo de 1989 ó 6 de octubre de 1994, el error es manifiesto, meridiano, patente, indiscutible e independiente de cualquier opinión, criterio, calificación o interpretación de las normas jurídicas, resultando el mismo del examen del propio expediente, debiendo negarse la existencia de este tipo de error siempre que su apreciación implique un juicio valorativo que exija una operación de calificación jurídica. Según dice la sentencia de 18 de junio de 2001, *“(…) es menester considerar que el error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto, indiscutible y evidente por sí mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y por exteriorizarse “prima facie” por su sola contemplación (frente al carácter de calificación jurídica, seguida de una declaración basada en ella, que ostenta el error de derecho (...)), de modo que el error se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo en el que se advierte, sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de normas jurídicas aplicables”*.

En definitiva, el error material, de hecho o aritmético viene a contraponerse al error de derecho, de ahí la necesidad de que su apreciación pueda realizarse al margen de cualquier calificación o interpretación jurídica.

La parte actora sostiene en las alegaciones vertidas ante este Tribunal la existencia de un vicio o error material o de hecho puesto que se confirman liquidaciones anuales de IVA en lugar de cuatro liquidaciones trimestrales por cada uno de los ejercicios 1995, 1996 y 1997, puesto que la Sala Especial para la Unificación de Doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central se pronunció con fecha 24 de noviembre de 2010 en resolución de recurso extraordinario de unificación de doctrina, señalando en el fundamento de derecho duodécimo lo siguiente: *“El defecto de liquidación consistente en practicar liquidaciones anuales en lugar de trimestrales comporta un defecto de naturaleza material.”*

Conforme a la doctrina expuesta, para calificar un error como material, de hecho o aritmético, se exige que el mismo se desprenda de los propios documentos incorporados al acto, circunstancia que no tiene lugar en el caso objeto de reclamación. El defecto aludido por el reclamante es un defecto sustantivo o de derecho del que adolecía la liquidación originaria y que afecta directamente al fondo de la cuestión por cuanto va mucho más allá del defecto material, de hecho o aritmético a que se refiere el artículo 220 de la LGT. Es un vicio que se refiere a cuestiones de fondo de la liquidación y que se debió impugnar por el reclamante en los recursos procedentes contra la misma.

El acuerdo aquí impugnado se limita a exigir el pago del acuerdo que se ejecuta, sin que adolezca de ningún error material, de hecho o aritmético a que se refiere el artículo 220 de la Ley 58/2003 General Tributaria, por lo que deben desestimarse las pretensiones del reclamante en esta cuestión.

### **Tercero:**

Por otra parte, en relación con la liquidación de intereses de demora, alega el interesado que deben anularse al practicarse sobre una base única (983.865,34 euros) y períodos anuales improcedentes, cubriendo 7 años sin solución de continuidad. Señala que la deuda ha estado suspendida con aval bancario y no son exigibles intereses desde el momento en que se incumplan los plazos fijados para resolver los recursos.

Como hemos señalado en el fundamento de derecho anterior, el error sustantivo o de derecho del que adolecía la liquidación que ahora se ejecuta, debió plantearlo el reclamante en los recursos procedentes contra la misma, de manera que, impugnada en vía contencioso administrativa ante el Tribunal Supremo, y habiendo sido desestimadas las pretensiones del reclamante, adquiere firmeza tras el auto del Tribunal Supremo de fecha 29 de noviembre de 2011, que confirma la liquidación practicada de la que resulta una cantidad a ingresar de 983.865,34 euros.

El artículo 26 de la Ley 58/2003, General tributaria establece que:

*“1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al*

efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos: (...).

c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente. (...)

En el presente caso, la base del cálculo es la cantidad dejada de ingresar derivada de la liquidación impugnada y suspendida mediante la aportación de aval bancario, que supone un total de 983.865,34 euros, por lo que la base para el cálculo de intereses de demora es correcta.

Asimismo, al resultar una deuda derivada de una liquidación practicada por la Administración, el pago en periodo voluntario debió hacerse hasta el día 5 del segundo mes posterior a la notificación de la liquidación, es decir, hasta el día 5 de mayo, de manera que el retraso del obligado en el pago de la misma se extiende desde el día siguiente a la finalización del plazo para el pago en periodo voluntario (6 de mayo de 2005) hasta la fecha en que se hizo efectivo, 18 de mayo de 2012, según consta en el acuerdo, por lo tanto el período de cómputo de los intereses de demora es correcto.

Asimismo alega improcedencia del periodo de cómputo de los intereses ya que considera que no son exigibles los mismos por el periodo de incumplimiento de plazo por parte de la Administración durante la tramitación de la reclamación económico administrativa interpuesta en abril del 2005, cuya resolución se dictó el 27 de febrero de 2008, cuando el plazo de resolución es de 1 año.

Dispone el artículo 240 de la LGT

1. "La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. (...)

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

Y el artículo 26.4 LGT al que remite el anteriormente transcrito artículo 240.2 LGT dispone:

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

Finalmente, la Disposición Transitoria (DT) quinta de la misma Ley dice en su apartado tercero:

"Lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 240 de esta ley se aplicará a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley".

Y la Disposición Final 11ª de la misma Ley dispone que:

"La presente ley entrará en vigor el 1 de julio de 2004 (...)"

Pues bien, de las fechas indicadas en los antecedentes de hecho se desprende que el Tribunal Central se excedió del plazo del año establecido por el anteriormente transcrito artículo 240.1 LGT. No obstante, tal y como señala el acuerdo impugnado, conforme a la Disposición transitoria quinta de la Ley General Tributaria: "Lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 240 de esta ley se aplicará a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley".

El interesado interpuso reclamación económico administrativa en fecha 21 de abril de 2005, de manera que no le resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 240 de la LGT; tal como indica también el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencia de 11 de febrero de 2009 (recurso 1637/2006), al señalar que nos encontramos ante incumplimientos de plazos que se produjeron con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva LGT, sin que la misma contenga una disposición transitoria que otorgue efectos retroactivos al artículo 26.4, por lo que la parte, al acogerse a la suspensión hasta la resolución firme, ha de soportar la liquidación practicada por la Administración, que se adecua a la normativa entonces vigente.

Por lo tanto, conforme al artículo 26.3 de la Ley General Tributaria, el interés de demora se exigirá durante todo el periodo al que se extienda el retraso en el pago, que como hemos señalado anteriormente, va desde el 6 de mayo de 2005 hasta el 18 de mayo de 2012.

En virtud de lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en **SALA**, en las presentes reclamaciones económico administrativas

**ACUERDA:**

**desestimarlas**, confirmando los acuerdos impugnados.

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