

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061989

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 4 de febrero de 2016

Vocalía 2.^a

R.G. 1870/2013

SUMARIO:

Deuda tributaria. Interés de demora. Tipo aplicable. Intereses suspensivos. Deuda tributaria previamente suspendida y garantizada con aval. En primer lugar, en el caso que se analiza, habiendo quedado inalterada la cuota tributaria, confirmada en todas las instancias, subsiste el acto inicial que únicamente debe ser rectificado en cuanto a los intereses de demora, de manera que, siguiendo los intereses suspensivos las vicisitudes del acto impugnado, la subsistencia de éste conlleva asimismo la procedencia de la exigencia de dichos intereses suspensivos, es decir, de los intereses de demora devengados durante la suspensión, aplicados sobre la cuota tributaria que ha sido íntegramente confirmada y sobre los intereses de demora rectificados, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras al respecto. Así las cosas, manifiesta el interesado que en caso de serle exigidos intereses en ningún caso le resultarían aplicables los intereses de demora sino el interés legal al haber estado la deuda tributaria suspendida mediante aval bancario. Pues bien, en virtud de lo dispuesto por el art. 26.6 de la Ley 58/2003 (LGT) en los casos en que la deuda suspendida está garantizada con aval solidario de entidad de crédito, el interés que se debe aplicar es el interés legal en vez del interés de demora. Sin embargo, la Disp. Trans. Primera de la citada Ley, precisa que lo dispuesto en los apdos. 4 y 6 del art. 26 y en el apdo. 2 del art. 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». Pues bien, el Tribunal Central ha mantenido reiteradamente el criterio de que a los efectos de determinar si resulta o no aplicable lo dispuesto en el párrafo segundo del art. 26.6 de la Ley 58/2003 (LGT) a cada caso concreto habrá que atender a si la solicitud de suspensión se ha presentado antes o después de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 (LGT). No obstante, a la vista de diversos pronunciamientos judiciales, este Tribunal cambia de criterio en el sentido expuesto en la STS, de 31 de marzo de 2014, recurso n.º 2083/2013 (NFJ054115) que considera que debe aplicarse lo dispuesto en el art. 26.6 de la Ley 58/2003 (LGT) durante el tiempo en que la deuda tributaria ha estado garantizada en alguna de la formas enumeradas en dicho precepto siempre que el procedimiento de ejecución de la resolución o sentencia se haya iniciado tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26 y 240 y disp. trans. primera.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 104.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto la reclamación económico administrativa interpuesta por la entidad **T...E.. SA.**, con CIF: ..., y en su nombre y representación D. **Mx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el Acuerdo de liquidación de intereses de demora suspensivos dictado con fecha 11-03-2013 por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Cataluña, relativo a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1991 dictada en ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 11-10-2010.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Previos los trámites oportunos dictó la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Cataluña, con fecha 03-07-1996, Acuerdo de liquidación (**A08...**) relativo a la entidad **T...E.. SA.**, (inicialmente denominada **E.. SA.**) por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 1991 ascendiendo su importe a 181.737,72 €, correspondiendo 126.548,64 € a la cuota y 55.189,08 € a los intereses de demora.

Segundo.

Disconforme el interesado con dicha liquidación interpuso frente a la misma ante el TEAR de Cataluña, con fecha 04-10-1996, la reclamación económico-administrativa nº 08/10230/1996, dictando el TEAR resolución

con fecha 08-04-1999 parcialmente estimatoria, confirmando dicha liquidación en la parte correspondiente a la cuota pero no en la parte correspondiente a los intereses de demora, disponiendo al respecto lo siguiente:

“...dicho criterio -recurso de casación en interés de Ley- deberá ser tenido en cuenta por la Inspección al liquidar de nuevo, es decir, aplicar a cada tramo el tipo de interés que corresponda según la LPE para cada ejercicio.”

Tercero.

Disconforme el interesado con la anterior resolución interpuso con fecha 19-05-1999 recurso de alzada nº 3633/99 dictando este TEAC con fecha 19-07-2002 resolución desestimatoria.

Cuarto.

Disconforme el interesado con dicha resolución interpuso ante la Audiencia Nacional recurso contencioso-administrativo nº 1178/2002.

Con fecha 15-09-2005 dictó la Audiencia Nacional sentencia estimando en parte el recurso interpuesto, anulando la liquidación impugnada en lo referente a los intereses de demora, disponiendo lo siguiente:

“En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de **E.. S.A.** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 19 de julio de 2002, a que las presentes actuaciones se contraen, y en su virtud, **ANULAR** la resolución impugnada exclusivamente en el particular relativo al cálculo de los intereses de demora que se anula, debiendo calcularse éstos hasta la fecha de la incoación del acta y **CONFIRMANDO** en todo lo demás la resolución recurrida.”

Quinto.

Disconforme el interesado con dicha sentencia interpuso ante el Tribunal Supremo recurso de casación nº 15/2006.

Con fecha 11-10-2010 dictó el Tribunal Supremo sentencia desestimando el recurso interpuesto.

Sexto.

Con fecha 16-01-2012, notificado al interesado en fecha 24-02-2012, dictó la Dependencia Regional de Inspección Acuerdo de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo, disponiendo lo siguiente:

*“En consecuencia, procede modificar la liquidación tributaria **A08...**, relativa al IS ejercicio 1991, cuyo importe total asciende a 181.737,72 €, correspondiendo 126.548,64 € a cuota y 55.189,08 € a intereses de demora.*

Ésta deberá reducirse en 2.195,77 € en la parte que corresponde a los intereses de demora, de modo que los importes de la liquidación relativa al IS ejercicio 1991 serán los siguientes: (...)

CUOTA 126.548,64 €
INTERESES DE DEMORA 52.993,31 €

TOTAL 179.541,95

Dicho importe deberá ser ingresado en el lugar y plazos indicados en el documento de pago adjunto.

Los intereses de demora suspensivos se liquidarán posteriormente una vez se haya producido la finalización del plazo de pago abierto con la notificación del presente acto de ejecución o hasta el día en que se produzca el ingreso dentro de dicho plazo.”

Séptimo.

La ejecución de la liquidación tributaria **A08...** cuyo importe total ascendía a 179.541,95 €, correspondiendo 126.548,64 € a la cuota y 52.993,31 € a los intereses de demora, se encontraba suspendida en

periodo voluntario de pago desde el 07-10-1996 en virtud del artículo 75 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-administrativas.

Octavo.

Con fecha 12-03-2012, dentro del período voluntario de pago abierto con la notificación del citado acto de ejecución, que finalizaba el 05-04-2012, ingresó el interesado el importe de la liquidación.

Noveno.

Con fecha 11-03-2013, notificado al interesado el 18-03-2013, dictó la Dependencia Regional de Inspección Acuerdo de liquidación de intereses de demora suspensivos por importe de 165.377,25 € (intereses suspensivos que tomaban como base 179.541,95 € y como tipo el vigente en cada periodo de devengo de los mismos), con el contenido siguiente:

“La suspensión de la liquidación A08..., devengará intereses de demora por el período de tiempo comprendido entre el día siguiente a la finalización del periodo voluntario de ingreso (22/10/1996) y el día en que se efectuó el ingreso dentro del periodo voluntario de pago abierto por la notificación del acto de ejecución (12/03/2012).”

Décimo.

Disconforme el interesado con el anterior Acuerdo interpuso contra el mismo ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, con fecha 17-04-2013, la reclamación económico-administrativa nº 1870/13 que nos ocupa.

Han sido incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante con fecha 10-01-2014 quien presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 10-02-2014 solicitando la anulación del citado Acuerdo planteando las cuestiones siguientes:

Primera.- Improcedencia de dictar liquidación de intereses suspensivos debido a la estimación parcial de la Audiencia Nacional.

Segunda.- Improcedencia de dictar liquidación de intereses suspensivos al haberse liquidado intereses de demora en el Acuerdo de ejecución.

Tercera.- Subsidiariamente, incorrecta determinación del “*dies ad quem*”.

Cuarta.- Subsidiariamente, incorrecto cálculo de los intereses de demora respecto del tipo interés y la base de cálculo.

Quinta.- Subsidiariamente, improcedencia de exigir intereses de demora por el retraso imputable a la Administración durante la tramitación de las reclamaciones económico administrativas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación económico administrativa por la que el interesado solicita la nulidad del Acuerdo de liquidación de intereses de demora suspensivos dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Cataluña, 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 la improcedencia de dictar liquidación de intereses suspensivos debido a la estimación parcial de la Audiencia Nacional, manifestando al respecto lo siguiente:

“Es reiterada la jurisprudencia que niega la procedencia de liquidar intereses suspensivos cuando se ha producido una estimación parcial del recurso presentado por la parte, incluso en los casos en los que la modificación del acto administrativo resultante de dicha estimación parcial es insignificante.

...En aquellos supuestos en los que se produce una estimación parcial, la anulación de la liquidación original, supone la necesidad de proceder a dictar una nueva liquidación en la que únicamente pueden recogerse intereses de demora.

La liquidación que nos ocupa es de intereses suspensivos, y efectivamente se produjo una estimación parcial, cuestión que conlleva, cuanto menos, la imposibilidad de liquidar intereses suspensivos durante el citado periodo, es decir la imposibilidad de que los intereses se calculen sobre la cuota y los intereses de demora, debiéndose calcular únicamente sobre la cuota original.

Resulta improcedente, pues, liquidar intereses suspensivos por el período en que la deuda está suspendida mientras se tramita su impugnación, cuando dicha liquidación es finalmente anulada. Dicho de otro modo, no procede la liquidación de intereses suspensivos cuando se da una estimación total o parcial resolutoria del recurso que impugna la liquidación practicada inicialmente.

...En conclusión, en el presente caso nos encontramos ante una liquidación de intereses suspensivos dictada en un supuesto en el que la Audiencia Nacional estimó parcialmente las pretensiones de esta parte, respecto de la deuda principal, cuestión que conlleva, de acuerdo con la tradicional Jurisprudencia del Tribunal Supremo, la improcedencia de los citados intereses suspensivos, así como, tal y como ha declarado recientemente el Tribunal Supremo, la liquidación de cualquier otro interés más allá de la liquidación de la que trae causa, toda vez que el retraso causado por la Administración, derivado de una liquidación defectuosa de inicio, no puede ser imputado al obligado tributario.”

Dispone el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General tributaria, (LGT), respecto a lo que aquí nos interesa, lo siguiente:

“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.

4. 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.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

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.

6. 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.”

A efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación la reciente resolución de este Tribunal Central de 02-06-2015 (RG 5805/09-50-IE), que recoge el criterio de este Tribunal ya expresado en otras anteriores que ella misma cita, y en la que decíamos, por lo que aquí interesa:

<<La primera cuestión planteada por los interesados es la relativa a la improcedencia de exigir intereses de demora más allá de los exigidos originalmente en la liquidación de fecha 5 de abril de 2004, argumentando, en síntesis, la improcedencia de cargarle los intereses derivados del tiempo por el que se ha prolongado la revisión de la misma, dado que dicha revisión ha demostrado que, al menos en parte, la liquidación originaria adolecía de algún tipo de error, lo que justifica la interposición de recursos frente a ella.

Invocan en su defensa diversas resoluciones judiciales que, partiendo del elemento común de la previa existencia de una pronunciamiento judicial o administrativo que anuló, totalmente o en parte, la cuota tributaria inicialmente liquidada por la Administración, han venido afirmando la improcedencia de liquidar intereses de demora por todo el retraso en el pago habido desde la liquidación originaria hasta que se han resuelto los procedimientos de revisión, al entender esta jurisprudencia que no es imputable a los contribuyentes el tiempo que se ha empleado en revisar actos administrativos que se han mostrado ilegales.

A primera vista parece, por tanto, que la resolución de esta cuestión debe centrarse en el análisis de la sistematización de los criterios habidos sobre la cuestión que ha realizado la última jurisprudencia del Tribunal Supremo, en concreto la Sentencia de 9 de diciembre de 2013, dictada en el recurso de casación nº 4494/2012, en criterio reiterado en la sentencia de 3 de abril de 2014 (recurso de casación 2445/2013), citando de modo expreso la ordenación y síntesis de los diversos casos en los que se produce la problemática mencionada realizada por la resolución del TEAC de 28 de octubre de 2013 (RG 4659/13).

Siguiendo los criterios marcados por esta jurisprudencia, habría de concluirse que, dado que en el presente caso la resolución que se ejecuta es parcialmente estimatoria por razones de fondo, es de aplicación la solución que para este supuesto ofrece la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2013, recurso nº 4494/2012:

“(b.2) Distinto es el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial, porque en tales tesituras sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. A este supuesto es, por tanto, al que se refiere el artículo 26.5 de la vigente Ley General Tributaria cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este dies ad quem pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.” (El subrayado se añade al hacer la cita).

No obstante, en el presente caso se da una particularidad, cual es que el motivo de la estimación en parte se limitó a la corrección de la liquidación de intereses de demora que la liquidación originaria incorporaba, confirmando íntegramente la cuota. Se trata de una liquidación dictada con fecha 15 de abril de 2013, en ejecución del fallo del Tribunal Central de 29 de noviembre de 2012 (RG 2805/2009), que acordó estimar parcialmente el recurso, ordenando anular parcialmente el acuerdo de liquidación objeto de impugnación, por no resultar conforme a Derecho la liquidación de intereses de demora contenida en el mismo, al haberse cuantificado erróneamente en relación con los años bisiestos incluidos en citado período de devengo de los mismos, confirmando en todo lo demás el acuerdo de liquidación impugnado.

Por otro lado, debe tenerse en cuenta el texto del artículo 66.3 del Real Decreto 520/2005, y en concreto las distintas soluciones que contiene, por un lado, en su segundo párrafo, referido en general a la anulación de liquidaciones (hay que entender que parciales, puesto que conducen a una nueva liquidación) y, por otro lado, en su tercer párrafo, referido al los casos en los que, como ocurre en el que aquí nos ocupa, una resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria:

3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre.”

En atención a ello bien puede que estos casos en los que la resolución parcialmente estimatoria deja inalterada la cuota tributaria, esto es, se ha producido la plena confirmación en las distintas vías de revisión de la cuota tributaria liquidada originariamente, es inadecuado encajar este supuesto en alguno de los 3 casos contemplados en la referida sentencia del Tribunal Supremo, que se refieren a una *“liquidación tributaria (...) anulada por razones de (a) forma o de (b) fondo y, en este segundo caso, (i) total o (ii) parcialmente”* y parece estar pensando, en todo caso, en anulaciones que han afectado a la cuota, obligando a su nueva liquidación, total o parcial. Parece, pues, más adecuado, poner el acento, en nuestro caso, en que la obligación tributaria principal ha sido confirmada en todas las instancias.

A partir de este razonamiento, se debe concluir, en primer lugar, la procedencia de la liquidación de intereses durante todo el periodo de revisión que ha concluido con la desestimación de todas las objeciones formuladas frente a la obligación tributaria principal.

En segundo lugar, que si la deuda tributaria estaba suspendida, como ocurre en el caso que nos ocupa, subsistiendo la parte esencial del acto inicial, que únicamente debe ser rectificado en cuanto a los intereses de demora, y debiendo seguir los intereses suspensivos las vicisitudes del acto impugnado, la subsistencia de la cuota inicialmente liquidada conlleva asimismo la procedencia de la exigencia de dichos intereses suspensivos, aplicados sobre la cuota tributaria que ha sido íntegramente confirmada y sobre los intereses de demora rectificadas.

Este es el criterio que ha mantenido este Tribunal Central en Resoluciones como la de 27 de junio de 2013, R.G.3991-10, (reiterada en la de 6 de febrero de 2014, RG 4436/09-50-IE) que indica lo siguiente:

“Pues bien, este Tribunal, a la vista de la anterior normativa estima procedente reconsiderar el criterio mantenido en resoluciones anteriores y modificarlo en el sentido de no considerar aplicable al presente supuesto el artículo 26.5 LGT, al no ser el supuesto encuadrable en el mismo, y ello dado que al haberse dejado inalterada la cuota que ha sido confirmada en todas las instancias, subsiste el acto inicial que únicamente debe ser rectificado en cuanto a los intereses de demora. Y siguiendo los intereses suspensivos las vicisitudes del acto impugnado, la subsistencia de éste conlleva asimismo la procedencia de la exigencia de dichos intereses suspensivos, es decir, de los intereses de demora devengados durante la suspensión. Intereses suspensivos cuya base de cálculo incluye la cuota confirmada y los intereses de demora rectificadas, base de cálculo coincidente con la considerada en el acuerdo de 27 de noviembre de 2009 aquí impugnado, debiéndose tener en cuenta a los efectos de determinar su periodo de devengo lo establecido en el apartado 6 del artículo 66 del RRVA en virtud de la remisión a la sección 1ª del Capítulo I del Título V del citado Reglamento que realiza el párrafo 2º del artículo 70 de ese texto reglamentario.”

En el caso que nos ocupa la Inspección ha liquidado intereses de demora y no intereses suspensivos, tomando como base de tales intereses la cuota tributaria confirmada de ambos ejercicios, como *“dies a quo”* el día siguiente a la terminación del plazo voluntario de presentación de las declaraciones-liquidaciones, y como *“dies ad quem”* la fecha de la nueva liquidación, excluyendo los periodos de retraso en la vía económico-administrativo que después se analizan, por lo que, como es obvio, el respeto a la prohibición de la reformatio in peius hace que se mantenga la liquidación practicada por la Inspección.

Por tanto, se debe desestimar la primera de las alegaciones del reclamante.>>

De acuerdo con lo anterior pasaremos a continuación a exponer los hechos acaecidos en el presente caso:

· Con fecha 08-04-1999 dictó el TEAR de Cataluña resolución parcialmente estimatoria confirmando la liquidación impugnada en la parte correspondiente a la cuota pero no en la parte correspondiente a los intereses de demora, disponiendo al respecto lo siguiente:

“...dicho criterio -recurso de casación en interés de Ley- deberá ser tenido en cuenta por la Inspección al liquidar de nuevo, es decir, aplicar a cada tramo el tipo de interés que corresponda según la LPE para cada ejercicio.”

· Con fecha 19-07-2002 dictó este TEAC resolución desestimatoria del recurso de alzada interpuesto ante la anterior resolución del TEAR.

· Con fecha 15-09-2005 dictó la Audiencia Nacional sentencia disponiendo:

“SÉPTIMO.- Finalmente en cuanto a la liquidación de intereses, alega la actora que ha habido un incorrecto cálculo de los mismos por cuanto se han calculado hasta el 5 de abril de 1996 y no hasta la incoación del acta el 8 de febrero de 1996 como prescribe el art. 69.2 del Reglamento general de la Inspección para los casos en que no se haya apreciado la existencia de infracción tributaria.

La Sala considera que en este punto es preciso acoger la tesis de la actora por cuanto el art. 69.2 del RGI en su redacción vigente en el momento de los hechos, establecía: “Cuando la Inspección no haya apreciado la existencia de infracciones tributarias, computará los intereses de demora desde el día de finalización del plazo voluntario de pago hasta la fecha del acta”.

Conforme a ello, dada la no apreciación por la Inspección de infracción tributaria y en aplicación del art. 69.2 del Reglamento General de Inspección, en la redacción vigente en tal fecha, procede acoger la pretensión del recurrente y consecuentemente, previa anulación de la liquidación en cuanto a los intereses procede la práctica de nueva liquidación en la que los intereses de demora se computen desde el día de finalización del plazo voluntario de pago hasta la fecha del acta de disconformidad, 8 de febrero de 1996.

FALLO

“En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de **E.. S.A.** contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 19 de julio de 2002, a que las presentes actuaciones se contraen, y en su virtud, **ANULAR** la resolución impugnada exclusivamente en el particular relativo al cálculo de los intereses de demora que se anula, debiendo calcularse éstos hasta la fecha de la incoación del acta y **CONFIRMANDO** en todo lo demás la resolución recurrida.”

· Con fecha 11-10-2010 dictó el Tribunal Supremo sentencia desestimando el recurso de casación interpuesto por el interesado ante la sentencia de la Audiencia Nacional.

Así las cosas, podemos determinar que habiendo quedado inalterada la cuota tributaria, confirmada en todas las instancias, subsiste el acto inicial (**A08...**) que únicamente debe ser rectificado en cuanto a los intereses de demora, de manera que, siguiendo los intereses suspensivos las vicisitudes del acto impugnado, la subsistencia de éste conlleva asimismo la procedencia de la exigencia de dichos intereses suspensivos, es decir, de los intereses de demora devengados durante la suspensión, aplicados sobre la cuota tributaria que ha sido íntegramente confirmada y sobre los intereses de demora rectificadas, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Tercero.

Alega en segundo lugar el interesado la improcedencia de dictar liquidación de intereses suspensivos al haberse liquidado intereses de demora en el Acuerdo de ejecución, manifestando al respecto lo siguiente:

“En segundo lugar, esta parte debe hacer hincapié en el hecho que en el Acuerdo de ejecución de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de octubre de 2010, se procedió a la liquidación de intereses de demora, lo que impide que, con posterioridad se puedan incrementar los mismos con base a los argumentos que esgrimiremos a continuación. Se aporta como documento número 2 Acuerdo de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 11 de octubre de 2010, dictado en fecha 16 de enero de 2012.

Debe entenderse que, en este caso, la liquidación de intereses de demora que se realizó mediante la ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo supuso un acto declarativo de derechos que implica, que si no se produce un cambio de circunstancias, no pueda ser modificado por otro posterior que vaya en contra de los intereses del contribuyente.

... De ese modo, al incrementarse los intereses de demora ya liquidados a esta parte, se produce una vulneración clara al principio de no revocación de los actos declarativos de derechos, viéndose afectado además el principio de protección a la confianza legítima del contribuyente, estrechamente relacionado con el principio de seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares.

Asimismo, esta parte considera que en el presente caso sería de aplicación la **doctrina de los actos propios**, que implicaría que la Administración no pueda dictar nuevos actos que contradigan los que ya dictó con anterioridad.

De ese modo, la liquidación de intereses de demora suspensivos en relación con una liquidación respecto de la cual ya se habían liquidado intereses de demora, supone una revisión de actos previos, lo que contraviene la doctrina anteriormente mencionada, conforme a la cual no es legítimo venir contra los actos propios, expresión de una voluntad inequívocamente manifestada y que se considera conforme a derecho.

En conclusión, el Tribunal Supremo establece que la Administración tributaria quedará vinculada por sus actos, ya sean éstos expresos, presuntos o tácitos, no pudiendo dictar actos contradictorios con los mismos en un futuro.

Aplicando dicha doctrina al presente caso, resulta evidente que no pueden liquidarse nuevos intereses de demora si previamente ya se ha procedido a la liquidación de intereses de demora sobre la misma liquidación, ya que ello vulneraría la citada doctrina de los actos propios.”

A efectos de resolver la presente controversia pasaremos en primer lugar a exponer el importe de los intereses de demora exigidos por la Administración en el Acuerdo dictado con fecha 16-01-2012 en ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 11-10-2010:

CÁLCULO DE INTERESES DE DEMORA:

FECHA INICIO	FECHA FINAL	BASE DEL CÁLCULO	IMPORTE
28-07-1992	08-02-1996	126.548,67	52.993,31

Podemos comprobar por tanto que los intereses de demora exigidos en el Acuerdo de ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo comprendían desde la finalización del plazo voluntario de pago correspondiente a la autoliquidación relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1991 hasta la fecha en que se incoó el acta de disconformidad, tal y como dispuso la Audiencia Nacional en sentencia de 15-09-2005 confirmada por el Tribunal Supremo, siendo la base de tales intereses el importe de la cuota tributaria íntegramente confirmada en todas las instancias.

En segundo lugar pasaremos a exponer el importe de los intereses de demora suspensivos exigidos por la Administración en el Acuerdo dictado con fecha 11-03-2013:

CÁLCULO DE INTERESES DE DEMORA SUSPENSIVOS:

FECHA INICIO	FECHA FINAL	BASE DEL CÁLCULO	IMPORTE
22-10-1996	12-03-2012	179.541,95	165.377,25

Abarcando por tanto los intereses suspensivos liquidados por la Administración el período comprendido entre el día siguiente a la finalización del periodo voluntario de ingreso y el día en que se efectuó el ingreso dentro del período voluntario de pago abierto por la notificación del acto de ejecución que finalizaba el 05-04-2012, siendo la base de tales intereses la suma de la cuota tributaria íntegramente confirmada en todas las instancias más los intereses de demora rectificadas en el Acuerdo dictado con fecha 16-01-2012.

Pues bien, a este respecto es preciso traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 18-11-2004 (recurso de casación nº 2895/1999) en la que se dispuso lo siguiente:

“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 4 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 L.G.T. al afirmar que la deuda tributaria está constituida principalmente por la cuota.

El carácter indemnizatorio de los intereses de demora, en general, aparece proclamado en el artículo 61, apartado 2, de la Ley General Tributaria, según la versión de la Ley 25/1995, de 20 de Julio, en los siguientes términos: "2. El vencimiento del plazo establecido para el pago sin que éste se efectúe, determinará el devengo de

los intereses de demora. De igual modo se exigirá el interés de demora en los supuestos de suspensión, fraccionamiento o prórrogas de cualquier tipo".

La sentencia 76/1990, de 26 de abril, del Tribunal Constitucional consagró la naturaleza compensatoria o indemnizatoria de los intereses de demora regulados en el art. 58.2.b) de la L.G.T.; los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria... son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas.

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.

La distinción entre el interés de demora del art. 58.2.b) y el interés suspensivo del art. 61.4 de la L.G.T., no es simplemente terminológica, como sostiene el Abogado del Estado en su único motivo de casación, sino también jurídico-sustantiva, aunque el tipo de interés aplicable en ambos supuestos pudiera ser el mismo. Así lo hacía notar la sentencia de 25 de junio de 2004 ante idéntico planteamiento al que en este caso hace.

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 art. 58.2.b) de la LGT, liquidados inicialmente, sobre las sanciones impuestas y sobre los recargos liquidados. La cuantía de los intereses liquidados en los suspensivos y en los de demora no es la misma, como sugiere el Abogado del Estado.

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 de demora del artículo 58.2.b) de la L.G.T., como componente de la deuda tributaria, de conformidad con el art. 36, apartado 2, del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de Septiembre, es el vigente el día de vencimiento de pago de la obligación tributaria, aplicable durante todo el período de devengo, en tanto que el tipo de los intereses suspensivos parece lógico suponer será el vigente en el momento en que se acuerda la suspensión, que obviamente podía ser distinto, aplicable también durante todo el tiempo de la suspensión. Como se observa, regía el principio de invariabilidad del tipo de interés; sin embargo, este principio fue sustituido por la Ley 25/1995, de 20 de Julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria, por el principio de variabilidad del tipo de interés, lo cual ha llevado consigo la superación de esta diferencia.

5.- En la suspensión, además de los intereses de demora, puede aplicarse una sanción del 5 por 100, si el Tribunal apreciase temeridad o mala fe (art. 22.2 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 y artículo 81.10 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de Agosto). Obviamente esta sanción no existe cuando se liquidan los intereses de demora del art. 58.2.b), como componente de la deuda tributaria, si bien pueden exigirse las sanciones por infracción tributaria grave.

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. (...).

Por tanto, y en contra de lo alegado, no existe contravención alguna de la “doctrina de los actos propios” sino que se giran, por un lado, intereses de demora sobre la cuota tributaria y, por otro, intereses suspensivos sobre el sumatorio de cuota tributaria más intereses de demora por corresponder uno y otro a causas y finalidades diferentes tal y como señala el Tribunal Supremo en la sentencia parcialmente transcrita más arriba.

Cuarto.

Subsidiariamente alega el interesado la incorrecta determinación del “dies ad quem” de los intereses de demora suspensivos, manifestando al respecto lo siguiente:

“...resulta del todo improcedente que la Administración calcule intereses hasta la fecha en la que se realizó el pago, esto es, el 12 de marzo de 2012, ya que la fecha que debe tenerse en cuenta para determinar el dies ad quem es la fecha en que transcurrieron diez días desde que el Tribunal Supremo dictó sentencia que finalizaba el procedimiento en fecha 11 de octubre de 2010.”

Pues bien, este Tribunal, en cuanto a la determinación del “dies ad quem” de los intereses suspensivos viene aplicando la doctrina emanada del Tribunal Supremo según el cual el devengo de tales intereses no puede extenderse más allá del plazo para ejecutar la correspondiente sentencia. Doctrina ésta sentada incluso respecto a supuestos de hecho anteriores a la vigente Ley 58/03 y reflejada en sentencias como las de 10-07-2009 (rec. nº 2570/2006), 03-12-2009 (rec. nº 6278/07) y 02-06-2011 (rec. nº 175/2007), declarándose en las mismas lo siguiente:

*“Problema distinto es la determinación del dies ad quem o término final, si existe retraso en la ejecución.
(...)”*

Sin embargo, siendo indemnizatoria la finalidad de los intereses de demora hay que reconocer la improcedencia de los mismos por el retraso habido en la ejecución, si la Administración es la causante, al estar vinculados a la denominada mora debitoris o mora del deudor. Otra interpretación supondría devengar intereses no obstante el deficiente funcionamiento de la Administración, identificando la responsabilidad del deudor por la incorrecta declaración inicialmente presentada y por la posterior petición de suspensión de la liquidación con el retraso en la ejecución por parte de la Administración, una vez dictada la resolución.

Esto sentado, para determinar el dies ad quem hay que distinguir entre ejecución de sentencias y ejecución de resoluciones administrativas, al ser distintas las normativas.

La Ley Jurisdiccional establece un plazo general para la ejecución voluntaria, que es de dos meses a partir de la comunicación de la sentencia a la Administración(art. 104.2), por lo que si se supera este plazo hay que tomar como dies ad quem la fecha que resulte de sumar dos meses al día en que la Administración recibió el oficio del órgano jurisdiccional declarando la firmeza.

Esta interpretación fue seguida por la propia Audiencia Nacional, Sección Segunda, en su Auto de 26 de octubre de 2004 , al resolver un incidente de ejecución desentencia en los autos 1466/91, como se deduce de nuestra sentencia de 25 de mayo de 2007.”

Se pronuncia claramente el Tribunal Supremo por el cese del devengo de los intereses de demora en cuanto se haya incumplido el plazo máximo para ejecutar la sentencia (con carácter general, los dos meses siguientes a la comunicación de la firmeza de ésta al órgano autor del acto impugnado), ajustándose así a lo dispuesto por el artículo 104 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precepto éste que por lo que ahora interesa establece:

“1. Luego que sea firme una sentencia, se comunicará en el plazo de diez días al órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso, a fin de que, una vez acusado recibo de la comunicación en idéntico plazo desde la recepción, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo y en el mismo plazo indique el órgano responsable del cumplimiento de aquél.

2. *Transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia o el plazo fijado en ésta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71.1.c), cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa.*

Asimismo es preciso traer a colación la resolución de este Tribunal de 30-03-2012 (RG 3090/10), en la que se dispuso:

“...en la adopción de dicho acuerdo es aplicable, por analogía, el plazo de dos meses del artículo 104 de la LJCA. Y su adopción y notificación al interesado más allá de ese plazo de dos meses determinará que no sea procedente la exigencia de intereses de demora por ese tiempo de demora en la adopción y notificación de ese acuerdo.

De forma que, la liquidación de los intereses de demora devengados durante la suspensión deberá realizarse, por tanto, teniendo en cuenta el juego conjunto de dos artículos:

-El reseñado artículo 104 de la LJCA, siendo la fecha determinante del cómputo del plazo de dos meses la de la comunicación de la firmeza por el órgano judicial a este Tribunal Central en cuanto <<órgano que hubiera realizado la actividad objeto de recurso>> a que se refiere el citado artículo 104 LJCA, y como así resulta de las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2009 (rec 2570/2006), 3 de diciembre de 2009 (rec. 6278/07) y 2 de junio de 2011 (rec casación 175/2007), citadas en el anterior Fundamento de Derecho, así como del artículo 5.1 de la Ley 58/2003.

-Y el apartado 6 del artículo 66 del RRVA, en virtud de la remisión a la sección 1ª del Capítulo I del Título V del citado Reglamento que realiza el párrafo 2º del artículo 70 de ese texto reglamentario, que dispone lo siguiente:

“Artículo 66. Ejecución de las resoluciones administrativas.

6. Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y este hubiera estado suspendido en periodo voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en periodo ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.

La liquidación de intereses de demora devengados durante la suspensión se realizará de la siguiente forma:

a) Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo voluntario, el órgano que acordó la suspensión liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa o hasta el día en que se produzca el ingreso dentro de dicho plazo.(...).”

Por lo que, en el presente supuesto en que la suspensión produjo efectos en periodo voluntario, los intereses de demora, deben liquidarse por el periodo de tiempo comprendido entre el 21 de junio de 2001 (día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario) y el 17 de abril de 2009 (fecha en que se procedió al ingreso dentro del plazo de pago en voluntario abierto con la notificación en 13 de marzo de 2009 del acuerdo por el que se procedía a la exigencia de la deuda), si bien deberá excluirse del cómputo de los mismos el periodo comprendido entre el 5 de marzo de 2009 (dos meses desde la fecha de entrada en este Tribunal Central de la Sentencia de la Audiencia Nacional) y el 13 de marzo de 2009 (fecha de notificación del acuerdo en “ejecución” de la Sentencia de la Audiencia Nacional), no siendo exigibles intereses por este último periodo.”

En el caso que nos ocupa desconocemos la fecha en que la sentencia del Tribunal Supremo de 11-10-2010 fue recibida por la Administración, si bien tiene dicho este Tribunal Central (v.gr. RG 1386/11 y RG 3651/04-50-IE, ambas de 25-10-2011 y RG 4189/11 de 08-05-2014) que en casos como el que nos ocupa deberá tomarse como fecha de entrada la de la propia sentencia dictada por el Tribunal Supremo, esto es, el 11-10-2010, al ser la fecha más temprana de las posibles con la finalidad de no perjudicar al reclamante.

Así las cosas, de acuerdo con lo anterior podemos determinar que en el presente supuesto en que la suspensión produjo efectos en periodo voluntario, los intereses de demora deberían liquidarse por el periodo de tiempo comprendido entre el 22-10-1996 (día siguiente al vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario de la liquidación inspectora originaria) y, como máximo, el 05-04-2012 (fin del plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación el 24-02-2012 del Acuerdo por el que se procedía a la exigencia de la deuda), si bien, habiendo considerado correctamente la Inspección como fecha final del cómputo el 12-03-2012 (día en que se

efectuó el ingreso dentro del período voluntario de pago abierto por la notificación del acto de ejecución), debemos estar a esta última fecha debiéndose excluir del cómputo de los mismos el periodo comprendido entre el 11-12-2010 (dos meses desde la fecha de la sentencia según lo dicho en el párrafo anterior) y el 12-03-2012, no siendo exigibles intereses por este último periodo.

Por ello, debe anularse la liquidación de intereses impugnada y dictarse otra en los términos expuestos en el presente Fundamento de Derecho.

Quinto.

Subsidiariamente, alega el reclamante el incorrecto cálculo de los intereses de demora respecto del tipo interés y la base de cálculo manifestando al respecto lo siguiente:

“...es evidente que en nuestro caso, al haberse suspendido la deuda tributaria mediante un aval bancario, por el período en que proceden intereses suspensivos, el interés que debe ser de aplicación, en su caso, es el legal del dinero, y no el de demora, motivo que implica la anulación del acuerdo de liquidación de intereses recurrido.

Finalmente, esta parte quiere destacar que se ha producido una incorrecta determinación de la base de cálculo de la liquidación de intereses aquí discutida, ya que, los mismos se deberían haber calculado sobre la cuota (que asciende a un importe de 126.548,64 euros) y no sobre el total de 179.541,95 euros (importe que incluye la cuota y los intereses de demora, tal y como puede observarse en la página 3 del acuerdo de liquidación de intereses suspensivos del que se ha aportado copia). La incorrecta determinación de la base de cálculo supone, por tanto, otro motivo para declarar improcedente el acuerdo de liquidación de intereses.”

Así las cosas, manifiesta el interesado en primer lugar que en caso de serle exigidos intereses en ningún caso le resultarían aplicables los intereses de demora sino el interés legal al haber estado la deuda tributaria suspendida mediante aval bancario.

Pues bien, el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, General Tributaria, arriba expuesto, dispone:

“6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales de 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.”

Es decir, en los casos en que la deuda suspendida está garantizada con aval solidario de entidad de crédito, el interés que se debe aplicar es el interés legal en vez del interés de demora.

Sin embargo, la Disposición Transitoria Primera de la citada Ley, precisa:

“2. 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.”

Pues bien, este Tribunal ha mantenido reiteradamente el criterio de que a los efectos de determinar si resulta o no aplicable lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 26.6 de la LGT a cada caso concreto habrá que atender, según lo dicho en la DT 1ª-2 de la misma Ley, a si la solicitud de suspensión se ha presentado antes o después de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 (el 01-07-2004), de tal suerte que en primero de los casos (que es el aquí analizado) no sería de aplicación “ratione temporis” al mismo el referido párrafo 2º del artículo 26, y sí que lo sería en el segundo. Así nos hemos pronunciado en resoluciones tales como las de 06-02-2014 (RG 1192/13), 08-05-2014 (RG 814/11) y 05-02-2015 (1/12) por citar algunas de las más recientes.

No obstante, a la vista de diversos pronunciamientos judiciales, este Tribunal cambia de criterio en el sentido expuesto en la STS de 31-03-2014 (rec. nº. 2083/2013) que considera, en los términos que a continuación se transcribirán, que debe aplicarse lo dispuesto en el artículo 26.6 de la misma Ley durante el tiempo en que la deuda tributaria ha estado garantizada en alguna de la formas enumeradas en dicho precepto siempre que el procedimiento de ejecución de la resolución o sentencia se haya iniciado tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003. Y así, textualmente se dice en dicha sentencia, por lo que aquí interesa, y previa realización de un recorrido cronológico de los criterios mantenidos al respecto por el Tribunal Supremo:

<<TERCERO

- El caso que ahora nos ocupa presenta la misma factura que los abordados en las sentencias de 9 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2643) (casación 1205/11), 17 de enero de 2012 (RJ 2012, 3117) (casación 935/11) y 9 de diciembre de 2013 (casación 4494/12), pues se trata de una nueva liquidación tributaria, girada en ejecución de una sentencia, posterior al 1 de julio de 2004, estimatoria en parte por razones de fondo de las pretensiones del recurrente y, en consecuencia, anulatoria de la liquidación inicial aprobada por la Administración. Nada tiene que ver, sin embargo, con los resueltos en la sentencia de 12 de julio de 2013 (casación 3549/12) y 14 de marzo de 2014 (RJ 2012, 2179) (casación 4787/11), en las que el respectivo pronunciamiento jurisdiccional vino a confirmar en sus propios términos la liquidación tributaria acordada por la Inspección.

Pues bien, como señalamos en las sentencias de 9 de diciembre de 2011 (casación 1205/11) y 9 de diciembre de 2013 (RJ 2012, 2643) (casación 4494/12), y separándonos del criterio sentado en la de 17 de enero de 2012 (casación 935/11¹¹), hemos de ratificar ahora que la regulación legal sobre intereses a tomar en consideración ha de ser la incluida en Ley General Tributaria de 2003 (RCL 2003, 2945), en vigor desde el 1 de julio de 2004.

Defender lo contrario supondría desconocer que, en virtud del artículo 70 del Reglamento General de Desarrollo de la vigente Ley General Tributaria de 2003 en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069 y 1378) (BOE de 27 de mayo), «[l]a ejecución de las resoluciones de los tribunales de justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa», si bien, «[e]n todo lo que no se oponga a la normativa citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este capítulo [artículos 66 y 67]»; también equivaldría a olvidar que el apartado 2 del artículo 66 dispone que «[l]os actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en que tuviere su origen el acto objeto de la impugnación».

No estamos ante un supuesto en el que la revisión administrativa y la jurisdiccional han confirmado íntegramente la liquidación tributaria inicial, como acontecía en los casos examinados por las sentencias de 12 de julio de 2013 (casación 3549/12) y 14 de marzo de 2014 (casación 4787/11), circunstancia que determinaba la ejecución de la liquidación en sus propios términos sin necesidad de iniciar un nuevo procedimiento administrativo, una vez recuperada su suspendida ejecutividad durante la revisión administrativa y jurisdiccional.

Nos encontramos, por el contrario, ante un procedimiento administrativo de ejecución de una sentencia judicial firme, iniciado después del 1 de julio de 2004 , en cuyo seno se practica una nueva liquidación tributaria, recuperando aquellos elementos de la inicial anulada que eran conformes a derecho, en aplicación del principio general de conservación de actos y trámites del artículo 66 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (RCL 1992, 2512 , 2775 y RCL 1993, 246) , de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre). Lo que significa que la Administración tributaria puede y debe dictar otra liquidación sin necesidad de nuevas actuaciones de comprobación e investigación. El único acto que se aprueba en ejecución de la sentencia es la liquidación que sustituye a la anulada.

CUARTO

- Llegados a este punto, hemos de suministrar la misma respuesta que la dada en la sentencia de 9 de diciembre de 2013 (RJ 2012, 2643) (casación 4494/12): nos encontramos ante el supuesto al que se refiere el artículo 26.5 de la Ley General Tributaria de 2003 (RCL 2003, 2945) , cuando dice que, en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, exigiéndose intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este dies ad quem pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.

Este planteamiento explica que la aplicación de este concreto precepto sea expresamente reconocida por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el acuerdo, adoptado el 2 de marzo de 2012, de ejecución de la sentencia de 15 de diciembre de 2011 , que está en el origen de este pleito.

Al ser así, resulta también aplicable el artículo 26.6 de la vigente Ley General Tributaria de 2003 , como reconoce abiertamente el susodicho acuerdo de 2 de marzo de 2012, porque el procedimiento administrativo de ejecución de la sentencia judicial se inició después del 1 de julio de 2004 , que es cuando entró en vigor esta Ley 58/2003, como demanda su disposición transitoria primera, apartado 2, al establecer que lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 26, en materia de interés de demora e interés legal, será de aplicación a los procedimientos que se inicien a partir de su entrada en vigor.

Luego, según hemos indicado en la sentencia de 9 de diciembre de 2013 (casación 4494/12 , FJ 6º), el tipo de los intereses de demora debe ser el legal del dinero, incrementado en un 25 por 100, salvo que la Ley General Presupuestaria haya establecido otro diferente, a lo largo de todo el periodo de liquidación (primer párrafo del artículo 26.6), excepto por el tiempo en el que la ejecución de la deuda haya estado suspendida y garantizada

con aval solidario de una entidad de crédito o de una sociedad de garantía recíproca o mediante un certificado de seguro de caución, en cuyo caso el interés será el legal del dinero (segundo párrafo del mismo precepto).

En efecto, nada autoriza a interpretar aquí que esa disminución del tipo de interés, que alienta la utilización por el obligado tributario de una de aquellas garantías para obtener la suspensión de la ejecución de la deuda, no opera cuando lo haga el artículo 26.5 de la Ley General Tributaria de 2003 .

En definitiva, para calcular los intereses en la nueva liquidación tributaria debe aplicarse el tipo del interés legal del dinero desde el 1 de julio de 2004, que fue cuando entró en vigor el artículo 26.6 de la Ley General Tributaria de 2003 , dado que la deuda tributaria suspendida estuvo garantizada en su totalidad con aval solidario de una entidad de crédito, tal y como concluye la Sala de instancia en los autos recurridos>>.

Así las cosas, en el presente caso nos encontramos ante una liquidación de intereses suspensivos^[2] practicada el 11-03-2013, esto es, una vez en vigor la Ley 58/2003, estando la deuda suspendida en periodo voluntario de pago desde el 07-10-1996 con garantía de aval bancario, de forma tal que, aplicando el criterio expuesto en la STS parcialmente trascrita al que se acoge este TEAC, no cabrá sino aplicar al caso lo dispuesto en el artículo 26.6 de la referida Ley y liquidar interés legal durante el tiempo en que la deuda tributaria estuvo suspendida con las garantías enumeradas en dicho precepto y el interés de demora durante el resto del cómputo de devengo de intereses.

Sexto.

En lo que respecta a la base de cálculo, además de lo dispuesto en la STS de 18-11-2004 (rec. nº. 2895/1999) parcialmente trascrita en el Fundamento de Derecho TERCERO y en la cual se dice respecto de la cuestión que aquí nos ocupa:

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 art. 58.2.b) de la LGT, liquidados inicialmente, sobre las sanciones impuestas y sobre los recargos liquidados. La cuantía de los intereses liquidados en los suspensivos y en los de demora no es la misma, como sugiere el Abogado del Estado.

pueden citarse las siguientes:

- STS de 11-12-2009 (recurso de casación 342/2003), a tenor de la cual:

"Las diferencias, más importantes existentes entre los "intereses de demora" a que se refiere el artículo 58, apartado 2, letra b), de la Ley General Tributaria, como componente de la deuda tributaria, y los "intereses suspensivos", referidas tales diferencias, esto es importante, al tiempo de estos autos, dadas las constantes reformas legales habidas en esta materia, son las siguientes: (...)

2.- La base o capital en términos financieros sobre la que se liquida el interés de demora del art.58.2.d) 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, según lo ha venido haciendo la Administración, 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 de demora" del artículo 58.2.d) LGT liquidados inicialmente, sobre las sanciones impuestas y sobre los recargos liquidados "

- STS de 28-05-2014 (rec. nº 2799/2012), señala, a tenor de la cual:

"Por lo que hace a la sentencia de 25 de junio de 2004 es patente que la sentencia impugnada en este proceso no contiene anatocismo alguno de intereses, limitándose a un cálculo de los intereses de demora con respecto a la totalidad de la liquidación que fue objeto de impugnación y suspensión."

- Disponiendo en sentencia de 30-06-2014 (rec. nº 2164/2013):

“Esta Sala es consciente de que en sentencia de 7 de junio de 2013 (casación 139/12) hemos resuelto un asunto parecido en el que aparentemente se llega a una solución distinta a la aquí adoptada. Pero no es así. Entonces decidimos que, en efecto, se interesaba ir más allá de lo que demandaba la ejecución de una sentencia, en la medida en que se pretendía algo que no había sido oportunamente pedido: el pago de intereses sobre los intereses de demora devengados (FFJJ 4º y 5º). Por el contrario, como se ha indicado, en el actual caso, que se refiere a la ejecución de una resolución económico-administrativa, el propio Tribunal Central admitió a trámite el incidente de ejecución, resolviéndolo en cuanto al fondo por considerar que la cuestión que suscitaba BBVA afectaba a la efectiva realización de su pronunciamiento. Es verdad que, en el último párrafo del cuarto fundamento de dicha sentencia, se afirma que, «como se desprende del estudio del escaso sector de la doctrina que se ha ocupado del anatocismo en los intereses de demora tributarios, al no existir norma legal alguna que permita una obligación accesorias (intereses anatocistas) sobre la propia obligación accesorias de intereses de demora, ha de rechazarse el anatocismo de intereses tributarios en todas sus manifestaciones». Ahora bien, esta afirmación, que no deja de ser un obiter dictum contenido en un pronunciamiento aislado, no puede vincularnos si se tienen en cuenta los tajantes términos del artículo 32.2 de la Ley General Tributaria de 2003 y, singularmente, si se repara en que el artículo 24 de la Ley General Presupuestaria de 2003 al regular los intereses a cargo de la Hacienda Pública dispone que en materia tributaria se aplica lo dispuesto en su legislación específica. En cualquier caso, nuestra sentencia de 18 de junio de 2009 (casación 4124/03, FFJJ 4º y 5º), abunda en la solución que adoptamos en esta sentencia.”

Pues bien, la aplicación de tal doctrina -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-, al supuesto actualmente controvertido es plenamente ajustada a lo realizado por la Administración en el caso que nos ocupa y ello sobre la base de que la deuda tributaria es definida por el artículo 58 de la LGT

“1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

- a) El interés de demora.
- b) (...)”

De donde claramente se desprende que los intereses de demora inicialmente girados forman parte de la base de los intereses suspensivos girados tras levantarse la suspensión de la deuda tributaria abarcativa de cuota más intereses de demora, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Séptimo.

Por último alega el reclamante la improcedencia de exigir intereses de demora por el retraso imputable a la Administración durante la tramitación de las reclamaciones económico administrativas, manifestando al respecto lo siguiente:

“En cualquier caso, y para el supuesto que ese Tribunal estime procedente practicar una liquidación de intereses suspensivos aquí discutida, de lo que no cabe ninguna duda es que dicha liquidación no podrá abarcar en ningún caso el tiempo que en exceso ha tardado en tramitarse la reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña y el Tribunal Económico-Administrativo Central, por cuanto tales dilaciones sólo resultan imputables a la Administración.

En consecuencia, es preciso reconocer que el tiempo durante el que se pudieron devengar los intereses que se pretenden reclamar a esta parte no puede comprender los lapsos temporales durante los cuales los Tribunales económico-administrativos han excedido del plazo fijado en la norma, pues de lo contrario estaría contraviniendo la naturaleza indemnizatoria de este tipo de interés.

Por tanto, en cuanto a la reclamación económico-administrativa interpuesta ante el TEARC el 4 de octubre de 1996, no deberían devengarse intereses de demora desde el 5 de octubre de 1997 hasta el 8 de abril de 1999 en que finalmente fue notificada a esta parte su resolución. Respecto de la alzada interpuesta ante el TEAC el 14 de mayo de 1999, no deberían devengarse intereses de demora desde el 15 de mayo de 2000 hasta el 19 de julio de 2002 en que se notificó a esta parte la resolución del mismo.

...En virtud de todo lo expuesto con anterioridad, debe concluirse que el período de liquidación de los intereses de demora que debería excluirse del cómputo en aras de salvaguardar el principio de seguridad jurídica y de responsabilidad, sería el referente al exceso del plazo de que disponía el TEAR y el TEAC para resolver la reclamación económico-administrativa y la alzada, respectivamente.

Así pues, el período que media entre la interposición de la reclamación contra el Acuerdo de Liquidación tributaria (4 de octubre de 1996) y la notificación de la Resolución que puso fin a la misma (8 de abril de 1999) no puede resultar íntegramente imputable al contribuyente, cesando la obligación de indemnización mediante el devengo de intereses de demora el 4 de octubre de 1997, una vez transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento. Del mismo modo, el período que media entre la interposición del recurso de alzada contra la resolución del TEAR (14 de mayo de 1999) y la notificación de la Resolución que puso fin al mismo (2 de octubre de 2002) tampoco puede resultar íntegramente imputable al contribuyente, cesando la obligación de indemnización mediante el devengo de intereses de demora el 14 de mayo de 2000, una vez transcurrido el plazo máximo de duración del procedimiento.

En resumen, constatada la superación del plazo máximo de resolución de la reclamación económico-administrativa, procede tomarse en consideración a los efectos de excluirse del período de cómputo por el que proceden intereses, poniéndose de manifiesto un nuevo motivo de improcedencia de la liquidación de intereses suspensivos recurrida.”

Pues bien, tal y como dispone el artículo 26.4 de la LGT:

“4. 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.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.”

Por su parte el artículo 240.1 de la LGT determina que la duración del procedimiento económico-administrativo será de un año, señalando el artículo 240.2 que:

“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.”

Este artículo 240.2 únicamente es aplicable a “*las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de esta ley*”, por establecerlo así expresamente la Disposición Transitoria 5ª.3 de la Ley 58/2003.

Por su parte, la Disposición Transitoria 5ª.1 de la misma ley establece:

“Esta ley se aplicará a las reclamaciones o recursos que se interpongan a partir de la fecha de entrada en vigor de la misma. A las interpuestas con anterioridad se les aplicará la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión.”

Pues bien, en el caso que nos ocupa, dada la fecha de interposición tanto de la reclamación económico-administrativa ante el TEAR (**04-10-1996**) como del correspondiente recurso de alzada ante este TEAC (**19-05-1999**), anteriores por tanto a la fecha a que se refiere la DT 5ª.3 de la Ley 58/2003 anteriormente transcrita (01-07-2005), no cabrá sino rechazar la aplicabilidad de lo dispuesto en el artículo 240.2 de la Ley 58/2003, desestimándose por tanto las pretensiones del reclamante en este punto teniendo sobre esta cuestión este Tribunal sentado el criterio que impone la exigencia de tales intereses de demora, aún en el caso que los pronunciamientos de instancia y alzada en esta vía hayan excedido del plazo de un año, pudiéndose citar al respecto, entre otras, la reciente resolución de 05-11-2015 (RG 2284/11-50-IE).

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la reclamación económico-administrativa número 1870/13 interpuesta por la entidad **T...E.. SA.**,

ACUERDA:

ESTIMARLA en PARTE, y anular el Acuerdo de liquidación impugnado al objeto de que se practique nueva liquidación de intereses de demora suspensivos de conformidad con lo dispuesto en el Fundamento de Derecho CUARTO y QUINTO de la presente resolución.

[1] Decía dicha sentencia, por lo que aquí interesa: *«Por último, se aduce como tercera cuestión la aplicabilidad del interés legal y no el interés de demora por el tiempo que estuvo suspendida la ejecución de la liquidación originaria.*

El motivo debe también desestimarse, porque, aunque esto sería lo procedente a raíz de la entrada en vigor de la LGT 58/2003, no lo es respecto de los procedimientos iniciados antes de su entrada en vigor, como claramente lo expresa la Disposición Transitoria Primera de la misma. Debe tenerse en cuenta que los intereses se refieren a una deuda tributaria, que, aunque de inferior cuantía a la inicialmente liquidada, ya existía en aquella fecha, lo que implica que los intereses ya en ese momento se habían producido».

[2] Ni siquiera se plantea (como en la STS de 2014 antes parcialmente trascrita) la cuestión de compatibilidad de aplicación o no del art. 26.6 LGT/2003 a los supuestos regulados en el art. 26.5 LGT/2005, sino que nos encontramos ante un supuesto de calificable como de "aplicación directa" del art. 26.6 LGT según lo dicho en el FD 2º de la presente resolución.

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