

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

Referencia: NFJ064103

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia 2027/2016, de 21 de septiembre de 2016**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 2826/2015***SUMARIO:**

**Interés de demora. Improcedencia.** *En tanto no se declare la responsabilidad subsidiaria y se notifique correctamente la deuda.* Si bien la responsabilidad subsidiaria deriva de la realización del presupuesto legal, es evidente que no es exigible sino desde que se notifica el acto de declaración o de derivación de responsabilidad. Dicho acto de derivación de responsabilidad contiene un requerimiento al pago, que claramente se diferencia tanto de las autoliquidaciones como de las declaraciones-liquidaciones giradas por la Administración, pues tanto en unas como en otras la deuda tributaria nace con el acaecimiento del hecho imponible y devengo del impuesto, siendo la liquidación que nos ocupa sui generis desde el punto y hora que el acto de liquidación en el procedimiento de declaración o derivación de la responsabilidad subsidiaria si bien deriva de la regularización seguida contra el deudor principal y el impago de éste, la obligación del responsable subsidiario deviene autónoma, de suerte que sólo el vencimiento del plazo voluntario da lugar a la exigencia de los intereses pertinentes, y hasta tanto no se produzca la liquidación y su notificación no se pasa de una situación de iliquidez a la de ser una obligación líquida y exigible.

En el caso que nos ocupa, nos encontramos con que el deudor principal deja de pagar el IVA correspondiente a 1988, lo que da lugar al procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria en la que la deuda tributaria se le reclama a la parte recurrente como responsable subsidiario, actuación que es objeto impugnación, dando lugar a la suspensión previo afianzamiento. La Audiencia Nacional anula la resolución originaria, suspendida, por incluir sanción y recargo, pero sobre todo -es importante acentuarlo-, porque no se había notificado el acto, sino que directamente se había iniciado el apremio contra el responsable subsidiario: el acto girando al responsable subsidiario la liquidación de la deuda tributaria, principal e intereses, no se le había notificado, siendo evidente -art. 37.4 de la LGT-, que ninguna obligación de pago había aún nacido ante la inexistencia de notificación en forma, por lo que en modo alguno podían devengarse intereses, ni de demora, ni claro está los suspensivos que se le reclaman, pues la liquidación por responsabilidad subsidiaria resultaba ineficaz y fue anulada por la sentencia de la Audiencia Nacional. En ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional se le notifica por vez primera a la parte recurrente la tributaria, momento a partir del cual, se iniciaba el período de pago voluntario y se devengaban intereses -de nuevo art. 37.4 LGT-.

Es de hacer notar que, obtenida en su día la suspensión en vía administrativa y judicial, y siendo anulada por la sentencia de la Audiencia Nacional, no cabía en absoluto exigir intereses suspensivos, por el período que va del fin del período de pago voluntario de la liquidación a la fecha de notificación correcta de la deuda, cupiendo, en todo caso, plantearse, si es procedente girar los intereses de demora del art. 58.2 b) LGT por dicho período.

Obviamente, si no estamos ante una autoliquidación, si la deuda exigible a los responsables subsidiarios deriva de un acto de declaración de responsabilidad en el que debe recogerse la suma adeudada, hasta tanto no se notifique esta, no existe obligación alguna de pago, ni se devengan intereses.

**PRECEPTOS:**

Ley 230/1963 (LGT), arts. 37, 58 y 61.  
RD 1684/1990 (RGR), art. 14.

**PONENTE:**

*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE  
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS  
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO  
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JOSE DIAZ DELGADO  
Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO  
Don MANUEL MARTIN TIMON  
Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO  
Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN  
Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

## SENTENCIA

En Madrid, a 21 de septiembre de 2016

Esta Sala ha visto el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 2826/2015, interpuesto por D. Franco , representado por la procuradora D<sup>a</sup>. Paloma Prieto González, bajo la dirección letrada de D<sup>a</sup>. Francisca Cánovas Jiménez, contra la sentencia de fecha 30 de junio de 2014, dictada por Sección Segunda , de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia , en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 497/10, seguido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de fecha 31 de marzo de 2010, que desestima la reclamación económico-administrativa n<sup>o</sup>. NUM000 y acumulada n<sup>o</sup>. NUM001 presentada contra la desestimación presunta y después por resolución expresa del recurso de reposición interpuesto en fecha 23 de junio de 2008, contra la liquidación de intereses de demora de fecha 20 de mayo de 2008, por un importe de 81.070,81 €. Ha sido parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

En el recurso contencioso-administrativo n<sup>o</sup> 497/10, seguido ante la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, con fecha 30 de junio de 2014, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. Desestimar el recurso contencioso administrativo n<sup>o</sup> 497/10 interpuesto por D. Franco contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de fecha 31 de marzo de 2010, que desestima la reclamación económico-administrativa n<sup>o</sup>. NUM000 y acumulada n<sup>o</sup>. NUM001 presentada contra la desestimación presunta y después por resolución expresa del recurso de reposición interpuesto en fecha 23 de junio de 2008, contra la liquidación de intereses de demora de fecha 20 de mayo de 2008, por un importe de 81.070,81 €, girada a tenor de lo dispuesto en el art. 233.9 de la LGT , en relación con el art. 26.2 del mismo Texto legal , como consecuencia de la ejecución de la sentencia de esta Sala n<sup>o</sup> 64/07, de 31 de enero de 2007 , que desestima el recurso interpuesto contra el acuerdo de ejecución de sentencia de la Audiencia Nacional en el recurso n<sup>o</sup> 1978/97 , por ser dichos actos administrativo, en lo aquí discutido, conformes a derecho; sin costas».

### Segundo.

Contra dicha sentencia, la representación procesal de D. Franco , presentó con fecha 10 de septiembre de 2014, escrito de interposición de recurso de casación para la unificación de doctrina, por entender que la sentencia de instancia, respecto de litigantes en idéntica situación y en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, había llegado a pronunciamientos distintos a los de las sentencias que aporta de contraste ( Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 31 de octubre de 2006 ), suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que apreciando la discordancia entre la doctrina de la sentencia recurrida y la que ofrecemos de contraste, estime este recurso de casación para la unificación de doctrina, casando la resolución recurrida y dictando una nueva sentencia que, en relación a los hechos y fundamentos alegados en el procedimiento de referencia, estime nuestra pretensión de nulidad de la liquidación de intereses de demora, de 20 de mayo de 2008, en lo que respecta a los intereses de demora del periodo comprendido entre el día 13 de mayo de 1993 y el 5 de mayo de 2001».

### Tercero.

Por Diligencia de Ordenación de fecha 15 de octubre de 2014, se dio traslado del escrito de interposición del recurso de casación para la unificación de doctrina al Sr. Abogado del Estado, en representación de La

Administración General del Estado, parte recurrida, para que formalizara su oposición, y no habiéndose formalizado la misma, por Diligencia de Ordenación de fecha 1 de septiembre de 2015, se ordenó la remisión de las actuaciones a este alto Tribunal para la sustanciación del presente recurso.

#### **Cuarto.**

Recibidas las actuaciones, por Providencia de fecha 9 de mayo de 2016, se señaló para votación y fallo el 13 de septiembre de 2016, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

#### **Quinto.**

Con fecha 14 de septiembre de 2016, la presente sentencia pasa a la firma de los Excmos. Señores que conforman la Sección Segunda.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del recurso y pronunciamiento de la Sala de instancia.**

Es objeto del presente recurso de casación para unificación de doctrina la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, desestimatoria del recurso dirigido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de fecha 31 de marzo de 2010, que desestima la reclamación económico-administrativa acumulada presentada contra la desestimación presunta y después por resolución expresa del recurso de reposición interpuesto contra liquidación de intereses de demora por importe de 81.070,81€.

Se hace constar por la Sala de instancia que:

«El TEAR cita la sentencia de esta SALA nº 64/2007, de fecha 31 de enero y la de la Audiencia Nacional en el recurso 1978/1997 , y señala que la Dependencia de Recaudación dictó acuerdo de liquidación de intereses de demora por importe de 81.070,81€ con fecha de inicio de 13-05-1993 fin del pago en voluntario y fecha de finalización de 9-04-2008, momento en que se produjo el pago de la misma. Se pagaron por el actor 28.218,98€ de los 81.070,81€, que le reclama la Administración Tributaria. El Sr. Abogado del Estado señala como cuantía del recurso la cantidad que resta de 53.751,83€.

Y que el interesado interpuso recurso de anulación al amparo del apartado b) del Art. 239,6 LGT , que fue estimada.

Y que en síntesis el actor que como consecuencia de la falta de notificación en voluntaria de las liquidaciones anteriores a esa fecha no había incurrido en mora del pago de sus obligaciones tributarias.

Desestima el TEAR la reclamación señalando que la exigencia de intereses de demora tiene cobertura en el Art. 26.1 , 3 y 5 LGT 58/2003 y que los mismos no tienen carácter sancionador sino indemnizatorio según la jurisprudencia, ya que con su abono se trata de compensar a la Administración por la falta de disponibilidad financiera de las cantidades que debieron ingresarse en el Tesoro Público. Además según la STS de 28-11-1997 , dictada en un recurso de casación en interés de ley, forman parte de la deuda tributaria.

El Sr. Abogado del Estado en la representación que ostenta mantiene la conformidad a derecho de lo resuelto por el TEARM, y que la liquidación deviene de la declaración de responsabilidad subsidiaria de la empresa RUMAGA SA, a sus administradores, y que la sentencia de la AN, solo excluye las sanciones , que para la Hacienda Publica el dies a quo es el día en que debió pagarse la liquidación por la derivación de responsabilidad, y que la cuestión viene resuelta por el Art. 26,5 de la LGT .

El Sr. Abogado del Estado señala como cuantía del presente recurso la cantidad de 53.751,83€.

Y cita la sentencia del TS de 6 de junio de 2013 dictada e el recurso de casación 2529/2011 , y que el interés se devenga desde el día que debió ingresarse la deuda con arreglo a lo establecido en el art. 26,2,d ) y 161,1,b) de la LGT , ley 58/2003.

Alega la parte recurrente los siguientes fundamentos de su pretensión :

1) Que la sentencia de la Audiencia Nacional decía que se le notificasen las liquidaciones en periodo voluntario y que durante todo el trámite procesal afianzo la deuda tributaria de la liquidación inicial para suspender su ejecución. Y que solo debían contarse a partir de 5 de mayo de 2001 y el día 9 de abril de 2008. Y que no es aplicable la jurisprudencia señalada por el Abogado del Estado que se refieren a autoliquidaciones y esta es consecuencia de una derivación de responsabilidad subsidiaria.

Y solicita se estime el recurso en los términos del suplico de la demanda.

En cuanto a las alegaciones del actor, se trata de una cuestión resuelta por la jurisprudencia que viene a señalar que los intereses de demora no constituyen un elemento sancionador frente al sujeto pasivo, sino que

tienen efectos puramente indemnizatorios , por lo que no se requiere de un conducta negligente por parte el interesado, sino que se devengan por el mero hecho de haber estado suspendida la deuda durante la tramitación de los recursos. Así la STS de 7 de abril de 2011 dice: "La no exigencia de tales intereses supondría desconocer el fundamento material último y esencial de los mismos, esto es, el carácter indemnizatorio de los intereses de demora que provoca la vinculación de los mismos a la idea de daño, debiendo recordarse a estos efectos la reiterada doctrina de esta Sala mantenida entre otras, en las sentencia de 6 de febrero de 1997 , 25 de mayo y 5 de julio de 1999 , así como lo declarado por el Tribunal Constitucional en la sentencia 76/1990, de 25 de marzo . Ahora bien como ha hemos manifestado en sentencia de 26 de mayo de 2010 (rec. casación 73/2005 ), fundamento jurídico cuarto, los intereses de demora deben calcularse únicamente por el tiempo durante el cual la Administración no pudo disponer de las cantidades adeudadas y ello como consecuencia de la ya mencionada finalidad compensadora o indemnizatoria de tales intereses, de manera que los mismos resultan exigibles durante la totalidad del plazo en la Hacienda Pública se ha visto privada de la disposición sobre las cantidades que debieron satisfacerse en plazo, evitando así el enriquecimiento injusto de quien dispone de unas sumas de dinero debidas más allá del término en que había de cumplir su prestación.

Por lo tanto, cuando gira la liquidación impugnada en ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional lo hace en ejecución de dicha sentencia teniendo en cuenta que el Fallo que anulaba las sanciones tributarias y el recargo de apremio y ordenando la notificación en periodo voluntario. Pero la deuda era la misma la cuota e intereses de demora. Y cuyo acto de ejecución fue confirmado por la sentencia de esta SALA nº 64/07., de 31 de enero . En el recurso 2134/02. la liquidación era por el IVA de 1988, con liquidación relativa al ultimo trimestre de 10.803.001 Pts.y 4.673.260 Pts por intereses de demora. La deuda quedo fijada en 15.476.261 Pts. El actor entiende que los intereses son desde la fecha de la notificación de la liquidación en 8-05-2001 y que ascienden a 28.218.98€, cantidad que ingreso en 17-06-2008.

Por otro lado basta con leer la resolución para comprobar que resuelve la principal cuestión de fondo alegada por la actora.

La sentencia de esta Sala nº 64/07, de 31-01-2007 , lo era contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de fecha 27 de marzo de 2002, que desestima la reclamación económico administrativas número 30/1595/01 interpuesta contra el Acuerdo del Jefe de la Dependencia de Recaudación de la AEAT, Delegación Especial de Murcia, de 28 de marzo de 2001, por el que se da cumplimiento a la sentencia dictada por la Audiencia Nacional en recurso 1978/97 que estima en parte las pretensiones alegadas por los hoy recurrentes, por considerar no exigibles a los responsables subsidiarios el importe de las sanciones; pero se mantiene la derivación de responsabilidad de los administradores de Construcciones Rugama S.A.,( EN REALIDAD ES RUMAGA SA), ordenando que se notifiquen nuevamente las deudas en periodo voluntario para que puedan hacer frente al pago los responsables subsidiarios sin los recargos de apremio; fijando, por tanto, como cantidad a satisfacer la de 15.476.261 ptas., correspondientes a IVA 1988 por importe de 10.803.001 pts. de cuota, más 4.673.260 ptas.de intereses de demora. Y según la Administración tributaria las fechas de calculo eran desde 13-05- 93 a 9-04-98, con deuda pendiente de 93.014,20€ e importe de intereses de 81.070,81€.

TERCERA. Para resolver la principal cuestión de fondo planteada en la demanda (improcedencia de girar intereses de demora y solo desde la fecha en que se notifico la liquidación en periodo voluntario al recurrente. Así en la sentencia 26/2005, de 24 de enero que decía :

"Según el art. 74.12 del RPREA aprobado por R.D. 939/1996, de 1 de marzo, cuando se ingrese la deuda tributaria por haber sido desestimada la reclamación interpuesta, se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el art. 58. 2 c) LGT por todo el tiempo que durase la suspensión.

En este caso la reclamación no fue desestimada, sino estimada en parte, al satisfacerse las pretensiones del actor en lo concerniente a la reducción de la liquidación primeramente girada. Sin embargo la liquidación no fue anulada totalmente al determinarse que debía quedar reducida a 1.401.455 ptas., de lo que se deriva en principio la procedencia de liquidar los intereses de demora derivados del impago de este importe , con arreglo a los tipos vigentes durante el período de devengo, según las Leyes Generales de Presupuestos del Estado, por el tiempo en que duró la suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado , esto es desde el 22 de septiembre de 1994 hasta el 18 de diciembre de 1996 en que se efectuó el ingreso de la deuda.

Y teniendo en cuenta que tales intereses conforme a reiterada jurisprudencia, no tienen carácter sancionador, sino indemnizatorio, al tener como fin compensar a la Administración de la falta de disposición financiera de unas cantidades que, habiendo debido ingresarse en el Tesoro Público en un tiempo determinado, se han mantenido fuera de él en poder y provecho de la persona o entidad afectada .

Posteriormente el TS la ha sustituido este criterio por el por el contenido en la sentencia dictada por Sala 3, Secc. 2ª, de 28 de noviembre de 1997 , en interés de Ley, que señala que cuando se anula un acto administrativo de liquidación cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar a exigir intereses de demora suspensivos -- art. 61.4 LGT -- por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora delart. 58.2

b) LGT girados sobre la cuota liquidada de nuevo , y calculados por el período de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración- autoliquidación hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación . Es decir, que el interés suspensivo es sustituido por el de demora respecto a la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate. Sentido en el que asimismo se pronuncia la STS, Sala 3ª, Secc. 2ª, de 15-7-2001 , cuando dice que en los supuestos de mora solvendi, debido a que el deudor tributario no ingresa, sino que pide la suspensión, por impugnación de la deuda tributaria en vía administrativa o jurisdiccional, si se le desestiman los recursos (en este caso se estima en parte rebajando la deuda), la Administración tributaria le exigirá, por aplicación de los arts. 1100 y 1108 CC y por disponerlo así diversas normas del Derecho tributario, los intereses por dicho período.

Procede examinar si la solución debe ser la misma después de haber entrado en vigor la nueva Ley General Tributaria.

Dispone el art. 26. 1 , 3 y 5 LGT 58/2003:

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.

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.

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.

Por otra parte según el art. 66 del R. D. 520/2005, de 13 de mayo , que aprueba el Reglamento General de Revisión, en todos los procedimientos de revisión existe la obligación de ejecutar en sus propios términos todos los actos resolutorios de los citados procedimientos salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución y dicha suspensión se mantenga en otras instancias, debiendo tenerse en cuenta en relación al tránsito de la vía administrativa a la judicial lo dispuesto en el art. 233.8 LGT58/2003 que señala que se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativa que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará siempre que la garantía que se hubiere aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

De lo anterior se deriva que incluso después de la vigencia de la LGT 58/2003, la solución sigue siendo la misma, ya que 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, es exigible el interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación, siendo la fecha de inicio del cómputo del interés de demora la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada , devengándose el interés hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

En consecuencia entiende la Sala que dicha liquidación de intereses es correcta pese a que la mora no fuera imputable a la interesada, sin que por otro lado tuviera que excluirse del cómputo el período transcurrido desde que se anuló la primera liquidación de IVA por la sentencia de la Audiencia Nacional hasta que se giró la procedente en sustitución de la anterior en ejecución de dicha sentencia.

Tampoco puede aceptarse la tesis de la parte recurrente en lo que se refiere a la base tenida en cuenta para calcular los intereses de demora, al considerar correcto el criterio aplicado de tomar en consideración la cuantía total de la liquidación girada en ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional que comprende tanto cuota como los intereses legales de demora, teniendo en cuenta que estos últimos forman parte de la deuda tributaria y que su falta de ingreso al igual que la cuota, devenga intereses. La actora no cita ninguna norma que dé cobertura a la pretensión que ejercita al efecto cuando pretende que solamente se tenga en cuenta como base la cuota liquidada y no los intereses generados por su impago. Y las fechas para el cálculo de intereses, por

cuanto la deuda tributaria (cuota e intereses) era la misma cuando se le notifico en periodo voluntario. Liquidación de intereses de demora por importe de 81.070,81€ con fecha de inicio de 13-05 -1993 fin del pago en voluntario y fecha de finalización de 9-04-2008, momento en que se produjo parte del pago de la misma».

De los antecedentes obrantes es de hacer notar que estamos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria, y la liquidación impugnada se refiere a intereses suspensivos.

La deuda original se corresponde con la regularización del IVA, último trimestre de 1988.

Impugnada la declaración de responsabilidad subsidiaria se dicto por la Audiencia Nacional sentencia de fecha 20 de octubre de 2000 en el recurso 1978/1997 , que estimó parcialmente el recurso, manteniendo la derivación de responsabilidad, pero sin abarcar a las sanciones impuestas y recargo, ordenando la notificación de las liquidaciones en periodo voluntario y afianzándose la deuda tributaria de la liquidación para suspender su ejecución.

En ejecución de la citada sentencia se dicta acuerdo de 28 de marzo de 2001 por la AEAT, recogándose por la cuota de IVA, 1988, el importe de 64.927,34 euros, más intereses de demora por 28.086,86 euros, en total 93.114,20 euros. Este acuerdo fue objeto de reclamación económico administrativa, que una vez desestimada fue impugnada ante el Tribunal Superior de Justicia de Murcia que dictó sentencia desestimatoria en 31 de enero de 2007 . A raíz de la sentencia se dicta por la AEAT en 31 de mayo de 2008 , al haber estado suspendida su ejecución, acuerdo de exigencia de la deuda tributaria por importe de 93.014,20 euros.

En 20 de mayo de 2008, el mismo órgano de la AEAT dicta acuerdo de exigencia de intereses de demora suspensivos por importe de 81.070,81 euros, calculados sobre los citados 93.014,20 euros, fecha de inicio 13 de mayo de 1993, fin de pago voluntario de la liquidación confirmada por la Audiencia Nacional en cuanto comprendía cuota de IVA 1988 e intereses de demora e inicio del período de suspensión, y fecha final de 9 de abril de 2008, momento del pago de la misma y hasta el que duró el periodo de suspensión tras la sentencia del Tribunal murciano de 31 de enero de 2007.

### **Segundo. Pretensión de la recurrente y doctrina contenida en la sentencia de contraste.**

La parte recurrente, dado que la Audiencia Nacional había anulado parcialmente la liquidación que se le giró, pretende que en la liquidación de intereses objeto del presente se excluya el período comprendido entre la referida liquidación anulada parcialmente y la segunda, esto es desde 13 de mayo de 1993 a 5 de mayo de 2001, pues no existe deuda vencida, líquida y exigible, habiéndose girado la liquidación en un procedimiento de gestión y no en una autoliquidación.

Afirma la parte recurrente haber invocado el art. 26 de la Ley 58/2003 y la sentencia de este Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2006, rec. cas. 4686/2001 .

Ofrece la parte recurrente como sentencia de contraste la dictada por este Tribunal Supremo en 31 de octubre de 2006, rec. cas. 4686/2006 . Dicha sentencia se refiere a la tasa láctea, periodo 1993-1994, y concluye en que no procedía la exigencia del interés de demora en el supuesto de estimación parcial de una reclamación si se sigue la modalidad de gestión denominada de liquidación administrativa.

En lo que ahora interesa, la sentencia de contraste centra la cuestión a dilucidar en los siguientes términos:

«Ha de precisarse, ante todo, que la sentencia de esta Sala de 28 de Noviembre de 1997 , en la que se apoya la sentencia impugnada, contempla el caso de una impugnación de una declaración-liquidación complementaria practicada tras la comprobación de una autoliquidación, con suspensión, que fue estimada parcialmente, e interpreta los artículos 58, apartado 2, letra b y 61.4 de la Ley General Tributaria , según redacción anterior a la Ley 25/1995, declarando que no proceden intereses de demora por la suspensión por la anulación, sin perjuicio de que se devenguen los intereses de demora por el periodo de tiempo que media desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración-autoliquidación hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación.

El argumento principal de este Tribunal para exigir intereses de demora, no obstante la estimación parcial de la reclamación, descansa en la apreciación de que, en el caso de los tributos que se gestionan mediante declaraciones-autoliquidaciones y declaraciones-liquidaciones, el "dies aquo" es el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones y, esto es así, porque las obligaciones tributarias son obligaciones ex lege que nacen por la realización del hecho imponible, al cual conecta la ley el nacimiento de la obligación tributaria, y además imponen al contribuyente la obligación legal de liquidar, es decir de determinar la obligación tributaria, en el plazo establecido, por lo cual ésta es "ex lege", al término de la misma, líquida, vencida y exigible.

La cuestión ahora a decidir es si también en la otra modalidad de gestión, denominada de liquidación, porque la Administración Tributaria se reserva la facultad de practicar la correspondiente liquidación, y en la que el contribuyente sólo está obligado a declarar los hechos , o no existe acto alguno por su parte, cuando el acto liquidatorio es impugnado, siendo luego parcialmente estimada la reclamación, deben o no exigirse intereses de

demora desde el momento en que debió ingresarse el resultado de la primera liquidación hasta el momento en que se produce el definitivo establecimiento de la cuantía de la deuda».

Recuerda la sentencia la laguna legal existente sobre la cuestión y la evolución legislativa a propósito hasta la regulación por la Ley 58/2003, ofreciendo las siguientes consideraciones y solución:

«Con estos antecedentes, la Sala estima que procede acoger el motivo de casación por estas razones:

Primera . No cabe la menor duda que la sentencia de 28 de Noviembre de 1997 se refiere a los supuestos de autoliquidación, pero no a los casos de liquidación administrativa, como expresamente declaró la posterior sentencia de 25 de Junio de 2004, recurso de casación 8.564/99 , en la que se alude a la otra modalidad de gestión, precisando con respecto a este último sistema que, aunque el tributo se devenga con la realización del hecho imponible, la obligación tributaria ya devengada sólo es líquida, vencida y exigible a partir de la notificación de la respectiva liquidación, de modo que en esta modalidad no existen, en principio, intereses de demora, por el periodo de tiempo que va desde la fecha de devengo del Impuesto hasta la fecha de liquidación, sin que se pronuncie por el periodo comprendido entre la liquidación inicial y la definitiva, en caso de estimación parcial de la impugnación.

Segunda . El caso que nos ocupa es de la llamada tasa suplementaria en el sector de la leche y de los productos lácteos, siendo la Administración quién practica la liquidación.

La liquidación fue declarada ilegal, ordenándose fuera dictada una nueva.

Notificada la nueva liquidación se exigen intereses de demora, no desde el devengo, sino desde el día siguiente al fin del plazo voluntario de ingreso de la primera liquidación anulada, hasta la fecha de la nueva liquidación, sin tener en cuenta que como consecuencia de la anulación, aún parcial, por no estar determinada válidamente la deuda, no puede hablarse de deuda vencida, líquida y exigible, por lo que no puede obligarse al deudor a soportar intereses por no haber ingresado en plazo una liquidación ilegal.

Tercera . Avala esta conclusión la finalidad y naturaleza de los intereses de demora.

En efecto, siendo indemnizatoria la finalidad de los intereses de demora, no cabe en dicha finalidad que se devenguen intereses por una exigencia del acreedor más allá de lo debido, y mientras no se determine la cuantía de la deuda de forma definitiva, al estar vinculados a la denominada mora debitoris o mora del deudor, que responde precisamente al plazo de tiempo que media entre el ingreso de una deuda tributaria y el momento en que debería haberse producido la misma.

Por tanto, si la Administración es la causante del retraso en el pago, por haber cometido errores, es ella quién debe hacerse única responsable del mismo, sin que pueda trasladarse dicha responsabilidad al deudor, por lo que la nueva liquidación, en la fecha en que se practique, es la única que debe tomarse en cuenta a la hora de calcular los intereses de demora.

Mantener lo contrario y, por tanto, entender que es la liquidación originaria la que es necesario tomar, supondría tanto como validar una liquidación, que fue anulada, y que conlleva una nueva.

Cuarta . Esta solución viene a coincidir con los principios que inspiran la regulación contenida en la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria, al señalar su art. 26 que 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 al efecto establecido en la normativa vigente, y establecer, por su parte, el art. 129.3, sobre tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración, que en las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en periodo voluntario.

Por otro lado, la nueva Ley dispone que la exigencia del interés de demora cesa por la "mora accipiendi", al señalar, apartado 4 del art. 26, apartado 3 del art. 150 y apartado 2 del art. 240, que tanto en vía de gestión e inspección, como en la económico-administrativa no se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla alguno de los plazos establecidos en la propia Ley para dictar resolución por causa a ella imputable, salvo que se trate de expedientes de aplazamiento o de recursos o reclamaciones en los que no se haya acordado la suspensión.

Finalmente, en cuanto el periodo de cómputo de intereses de demora, cuando la liquidación es anulada y sustituida por otra, se refiere el apartado 5 del art. 26 indicando que en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación, por haberse procedido a la anulación de la anterior, se exigirán intereses de demora desde la fecha originaria de la primera liquidación, pero siempre que existan actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, lo que permite entender que los conceptos de deuda afectados por la controversia no generan intereses de demora, pues habrán de ser objeto de nueva liquidación siguiendo los pronunciamientos del órgano que haya puesto fin a la controversia».

**Tercero. Las peculiaridades del caso.**

Antes de iniciar el análisis de la cuestión que se nos somete a consideración, ante la perplejidad que suscita la lectura de lo actuado, es de hacer las siguientes observaciones.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de octubre de 2000 , que constituye el precedente obligado de todo lo actuado, por un lado declara la corrección de la declaración de responsabilidad subsidiaria, excluye las sanciones y el recargo, pero, en lo que resulta absolutamente relevante en lo que ahora nos interesa, es que se recoge que la deuda se notifica no en período voluntario, sino en vía de apremio, por lo que dispone que «deben notificarse las deudas en período voluntario a fin de que puedan hacer frente al pago los responsables subsidiarios sin los recargos de apremio. Se ha comprobado en el expediente que la AEAT inició el embargo de bienes de los consejeros antes de declararles responsables...». Esto es, no es cuestionable que no se notificó en voluntaria la liquidación a los responsables subsidiarios, que la Audiencia Nacional, entre otras razones, anula lo actuado en tanto que la notificación cursada lo fue ya en vía de apremio, y ordena que se notifique la liquidación en voluntaria.

En ejecución de esta sentencia se dicta por la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Murcia en 28 de marzo de 2001 , acuerdo girando la liquidación. Acuerdo que recordemos fue objeto de reclamación y posterior recurso jurisdiccional, dando lugar a la sentencia del Tribunal murciano confirmando el acto de ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional en 31 de marzo de 2007 .

Como se ha puesto de manifiesto, el acto origen de este debate es el de la referida Oficina de 20 de mayo de 2008, liquidando intereses de demora suspensivos por la deuda de 93.014,20 euros, que según se dice al haber estado suspendida su ejecución, desde 13 de mayo de 1993 a 9 de abril de 2008. Sin embargo, partiendo de los presupuestos puestos de manifiesto, y aún lo incompleto del expediente para poder llegar a otras conclusiones, de lo actuado ha de convenirse que aún cuando estuviera suspendida la ejecución del acto objeto de impugnación ante la Audiencia Nacional, así se recoge en la sentencia impugnada, «Que la sentencia de la Audiencia Nacional decía que se notificasen las liquidaciones en período voluntario y durante todo el trámite procesal afianzó la deuda tributaria de la liquidación inicial para suspender su ejecución», a partir de la fecha de esta sentencia firme, 20 de octubre de 2000 , en puridad no puede hablarse ya de intereses de demora suspensivo, puesto que los actos posteriores lo que hacen es, precisamente, ejecutar esta sentencia, que a su vez había anulado, en los términos vistos, los actos de los que traía causa. Pero dado que no se cuestiona los intereses desde el acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT de Murcia, de 28 de marzo de 2001, recordemos en ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional, que a su vez es impugnada y ratificada por la sentencia del Tribunal Superior de Murcia, que a su vez se ejecuta mediante acuerdo de aquel órgano de 31 de marzo de 2008, y que culmina con el acuerdo de 20 de mayo de 2008, objeto del presente, y sobre el que se tiene fundadas dudas respecto de su alcance y extensión, el análisis que ha de hacerse debe detenerse en los términos en los que han sido delimitados por la parte recurrente.

#### **Cuarto.** *Los intereses derivados de la liquidación: día inicial.*

Como bien pone de manifiesto la parte recurrente, estamos no ante una autoliquidación, sino ante una liquidación, girada a los responsables subsidiarios de la deuda tributaria antes señalada.

Siguiendo la línea marcada por la sentencia de contraste respecto de la distinción entre autoliquidaciones y liquidaciones giradas por la Administración, no cabe obviar en el presente recurso que estamos ante un supuesto de responsabilidad subsidiaria que al tiempo de declararse era de aplicación la LGT de 1963, que regulaba esta figura en los arts. 37 y ss, debiéndose resaltar que expresamente se requiere, apartado 4 , para exigir la responsabilidad por la deuda tributaria a los responsables «un acto administrativo en el que, previa audiencia del interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance», acto que, apartado 5, necesariamente habrá de ser «notificado, con expresión de los elementos esenciales de la liquidación», y gozará el responsable del período voluntario para hacer frente al pago, que de no hacerse derivará en el recargo correspondiente e inicio vía de apremio.

Efectivamente, cabe recordar que el citado art. 37 dispone que «La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá previamente un acto administrativo, que será notificado reglamentariamente, confiriéndoles desde dicho instante todos los derechos del sujeto pasivo». La imputación de la responsabilidad ha de encauzarse a través de la tramitación prevista en el art. 14 del Reglamento General de Recaudación , aprobado por el Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, el cual dispone que: « 1. En los supuestos previstos por las Leyes, los responsables subsidiarios están obligados al pago de las deudas tributarias cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que los deudores principales y responsables solidarios hayan sido declarados fallidos, de acuerdo con el procedimiento previsto en los arts. 163 y siguientes de este Reglamento; b) Que se haya dictado un acto administrativo de derivación de responsabilidad; 2. El acto administrativo de derivación de responsabilidad será dictado por el órgano de recaudación que tenga a su cargo la tramitación del expediente y notificado al interesado con expresión de: a) Los elementos esenciales de la liquidación y el texto íntegro del acuerdo declarando la responsabilidad subsidiaria y la cantidad a que alcance la misma; b) Los medios de impugnación que puedan ser ejercidos por el responsable subsidiario tanto contra la

liquidación practicada como contra la extensión y fundamento de su responsabilidad, con indicación del plazo y órganos ante los que habrán de ser interpuestos; c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecha la cantidad a que se extiende la responsabilidad subsidiaria, de acuerdo, en particular, con lo dispuesto en las letras a) o b) del apartado 2 del art. 20 de este Reglamento; 3. La responsabilidad subsidiaria, salvo que una norma especial disponga otra cosa, se extiende a la deuda tributaria inicialmente liquidada y notificada al deudor principal en período voluntario. La responsabilidad subsidiaria no alcanza a las sanciones pecuniarias impuestas al deudor principal, salvo cuando aquélla resulte de la participación del responsable en una infracción tributaria; 4. Antes de la declaración de fallidos de los deudores principales, el órgano de recaudación podrá adoptar las medidas cautelares que procedan cuando existan indicios racionales para presumir actuaciones que puedan impedir la satisfacción de la deuda».

De la regulación legal, como se ha destacado, ha de convenirse que si bien la responsabilidad subsidiaria, deriva de la realización del presupuesto legal, es evidente que no es exigible sino desde que se notifica el acto de declaración o de derivación de responsabilidad. Dicho acto de derivación de responsabilidad contiene un requerimiento al pago, que claramente se diferencia tanto de las autoliquidaciones como de las declaraciones-liquidaciones giradas por la Administración, pues tanto en unas como en otras la deuda tributaria nace con el acaecimiento del hecho imponible y devengo del impuesto, siendo la liquidación que nos ocupa sui generis desde el punto y hora que el acto de liquidación en el procedimiento de declaración o derivación de la responsabilidad subsidiaria si bien deriva de la regularización seguida contra el deudor principal y el impago de este, la obligación del responsable subsidiario deviene autónoma, de suerte que sólo el vencimiento del plazo voluntario da lugar a la exigencia de los intereses pertinentes, y hasta tanto no se produzca la liquidación y su notificación no se pasa de una situación de iliquidez a la de ser una obligación líquida y exigible; conforme al artº 61 de dicha Ley , el vencimiento del plazo establecido para el pago sin efectuarse determinará el devengo de intereses de demora, previéndose también el interés de demora suspensivo en los supuestos de suspensión de la ejecución del acto.

Llegado a este punto, ante el marasmo procedimental con el que nos enfrentamos, resulta conveniente ordenar las actuaciones habidas e ir sacando las consecuencias.

En primer lugar, respecto de la legislación aplicable, dado que en puridad nos encontramos con la ejecución de un procedimiento iniciado y acabado durante la vigencia de la LGT de 1963, no es de aplicación el nuevo régimen establecido en la Ley 58/2003, aún cuando cabe advertir que el resultado sería el mismo en cuanto a la exigencia de intereses, partiendo, como no puede ser de otro modo que estamos ante la derivación de responsabilidad subsidiaria y su anulación judicial.

En el caso que nos ocupa, nos encontramos con que el deudor principal deja de pagar el IVA correspondiente a 1988, lo que da lugar al procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria en la que la deuda tributaria asciende, en lo que ahora interesa, al principal más intereses, a 93.014,20 euros. Esta es la suma que se le reclama a la parte recurrente como responsable subsidiario; actuación que es objeto impugnación, dando lugar a la suspensión previo afianzamiento.

La Audiencia Nacional, ya se ha dicho, anula la resolución originaria, suspendida, por incluir sanción y recargo, pero sobre todo, es importante acentuarlo, porque no se había notificado el acto, sino que directamente se había iniciado el apremio contra el responsable subsidiario.

En definitiva, el acto girando al responsable subsidiario la liquidación de la deuda tributaria, principal e intereses, no se le había notificado, siendo evidente, art. 37.4 de la LGT , que ninguna obligación de pago había aún nacido ante la inexistencia de notificación en forma, por lo que en modo alguno podían devengarse intereses, ni de demora, ni claro está los suspensivos que se le reclaman, pues la liquidación por responsabilidad subsidiaria resultaba ineficaz y fue anulada por la sentencia de la Audiencia Nacional.

El acuerdo de 28 de marzo de 2001, se produce en ejecución de la sentencia de la Audiencia Nacional, esto es, se le notifica por vez primera a la parte recurrente la deuda de 93.014,20 euros, momento a partir del cual, art. 37.4 de la LGT , se iniciaba el período de pago voluntario y se devengaban intereses.

Todo ello nos hace concluir en que estamos ante una deuda del responsable subsidiario de 93.014,20 euros, notificada a partir de 28 de marzo de 2001, según se nos dice en 5 de mayo de 2001. De 13 de mayo de 1993 a 5 de mayo de 2001, que es el tiempo en el que se le gira intereses suspensivos, es de hacer notar que, obtenida en su día la suspensión en vía administrativa y judicial, y siendo anulada por la sentencia de la Audiencia Nacional, no cabía en absoluto exigir intereses suspensivos, art. 61.2 y 4 de la LGT 1963 , y cabría, en todo caso, plantearse, si es procedente girar los intereses de demora del art. 58.2 b) por dicho periodo. Obviamente, ya se ha dicho, si no estamos ante una autoliquidación, si la deuda exigible a los responsables subsidiarios deriva de un acto de declaración de responsabilidad en el que debe recogerse la suma adeudada, hasta tanto no se notifique esta, no existe obligación alguna de pago, ni se devengan intereses.

#### **Quinto.**

Por lo expuesto, procede estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto, sin que proceda efectuar expresa imposición de costas, ni en sede casacional ni en la instancia, dada las dudas interpretativas que dio lugar a que la Sala de instancia desestimara el recurso.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey, por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala

Ha decidido

**1.** ESTIMAR el recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto contra la sentencia de 30 de junio de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia . Sin costas.

**2.** ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 31 de marzo de 2010, que se anula, así como la liquidación de intereses que confirma, en los términos del suplico de la demanda, debiéndose excluir de la liquidación de intereses de demora suspensivos los liquidados en el período de 13 de mayo de 1993 a 5 de mayo de 2001, sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Manuel Vicente Garzon Herrero Nicolas Maurandi Guillen Emilio Frias Ponce Jose Diaz Delgado Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Francisco Jose Navarro Sanchis Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico Rafael Fernandez Montalvo PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.