

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ075770

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 11 de junio de 2019

Sala 1.^a

R.G. 3124/2012

SUMARIO:

Deuda tributaria. Intereses de demora. Abono por la Administración. Cómputo/Plazo. Alega el contribuyente respecto de los intereses de demora devengados a su favor que la Inspección, a la hora de determinar el periodo durante el que se han devengado, excluye el periodo correspondiente a las dilaciones imputables al obligado tributario de forma incorrecta, resultando de ello la aplicación de unos tipos de interés de demora más bajos que los que serían procedentes y, en consecuencia, en una cantidad a devolver a su favor menor.

Pues bien, en relación con los intereses de demora resultantes de ingresos indebidos, el art. 32.2 de la Ley 58/2003 (LGT) dispone que «Con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo a que se refiere el párrafo anterior».

A efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación la STS, de 5 de julio de 2016, recurso nº 2304/2015 (NFJ064926) en la que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente: «SEGUNDO.- (...) Lo que ordena el legislador es que en el periodo del incumplimiento de plazo no se generen intereses y no, como pretende la Audiencia Nacional, que tal periodo se compute al final del procedimiento. Por consiguiente, no resulta conforme a Derecho la interpretación efectuada por el Tribunal de instancia en el sentido de entender que las dilaciones han de computarse al final del plazo. Para esta Sala, los días de dilación para el cálculo de los intereses han de atribuirse y descontarse en las fechas concretas en que se produjeron. Al estimar el motivo de casación por vulneración del recto sentido del art. 32.2 de la Ley General Tributaria, debe casarse y anularse la sentencia en este punto del cómputo de los intereses de demora correspondientes al ejercicio 2001 por ser improcedente la forma de cálculo de los intereses a abonar a la recurrente practicada en el acuerdo de liquidación relativo a 2001 y confirmado por la sentencia recurrida.»

De acuerdo con la anterior sentencia del Tribunal Supremo, el art. 32.2 de la Ley 58/2003 (LGT) al indicar que «las dilaciones no se tendrán en cuenta» está señalando que la dilación ha de excluirse del cálculo tanto en cuanto a su extensión como en lo que respecta al momento en que se han producido, de manera que, debiéndose computar los descuentos por dilaciones cuando se producen éstas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 31, 32, 127, 240 y 241 y Disp. Trans. 5.^a

RD 1065/2007 (RGAT), art. 125.

RD 520/2005 (RGRVA), art. 66.

Texto de la resolución:

FECHA: 11 de junio de 2019

PROCEDIMIENTO: 00-03124-2012-50; 00-03149-2012-50; 00-03257-2012-50; 00-03638-2012-50

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: Incidente de ejecución

RECLAMANTE: XX SL - NIF ..

REPRESENTANTE: Jx... - NIF ...

DOMICILIO: ...

En ... se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso contra la ejecución de referencia. Se ha visto el presente recurso interpuesto contra el Acuerdo de ejecución de la resolución de este Tribunal de fecha 09-04-2015 (RG 3124/12, 3149/12, 3638/12 y 3257/12) dictado por la Delegación Especial de Cataluña con fecha 18-01-2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 20-04-2012 se notificaron al interesado sendos Acuerdos de liquidación de fecha 17-04-2012 relativos al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005-2006 y 2007-2008 derivados de las actas de disconformidad número A02...y A02.....

Segundo.

Apreciada respecto de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 la posible comisión de infracciones tributarias, se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario sendos Acuerdos de imposición de sanción, de fechas 17-04-2012 (ejercicio 2006) y 11-05-2012 (ejercicios 2007 y 2008), con fechas 20-04-2012 (ejercicio 2006) y 14-05-2012 (ejercicios 2007 y 2008).

Tercero.

Disconforme el interesado con los citados Acuerdos de liquidación y de imposición de sanción interpuso contra los mismos ante este Tribunal económico administrativo Central las siguientes reclamaciones económico-administrativas:

RG: 3124/12: Interpuesta con fecha 18-05-2012 respecto del Acuerdo de liquidación de los ejercicios 2005 y 2006.

RG: 3638/12: Interpuesta con fecha 18-05-2012 respecto del Acuerdo de liquidación de los ejercicios 2007 y 2008.

RG: 3149/12: Interpuesta con fecha 18-05-2012 respecto del Acuerdo sancionador de los ejercicios 2005 y 2006.

RG: 3257/12: Interpuesta con fecha 12-06-2012 respecto del Acuerdo sancionador de los ejercicios 2007 y 2008.

Las anteriores reclamaciones fueron acumuladas mediante Acuerdo de fecha 05-04-2013.

Cuarto.

Con fecha 09-04-2015, notificada al interesado el 11-05-2015, dictó este Tribunal resolución disponiendo, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"DÉCIMO.- En cuanto a la procedencia de aplicar de la Deducción por doble imposición económica interna sobre dividendos debe señalarse que la Entidad obtuvo en el periodo de 2006 un dividendo de la Entidad Holandesa **B BV** por importe de 3.513.135,33.-euros procedente de los resultados obtenidos por esta en el periodo de 2006 (por importe de 14.936.765 euros según página 84 del Acto de liquidación) aplicando el beneficio fiscal de Deducción por doble imposición interna de dividendos previsto en el artículo 30 del TRIS, a cuyo efecto practicó una deducción en la cuota íntegra (casilla 573) por importe de 1.224.269,97 euros.

...Por último debe resaltarse que la deducción por doble imposición internacional económica de dividendos reconocida por la Inspección en coherencia con lo solicitado por la Entidad en su escrito de fecha 28 de abril de

2011 detalla el importe de dividendos recibidos de cada una de las Sociedades españolas participadas por **Z SL** y la tributación efectiva de estas, tributación que en todos los casos salvo 2 es superior al tipo del 35%, reconociéndose, en cada una de las sociedades (subfiliales de tercer nivel) una deducción incluso de mayor importe a la aplicada por la Entidad, si bien como señalaremos posteriormente dicho cálculo se considera erróneo.

...Por todos estos motivos se entiende erróneamente calculada, anulándose en este punto la liquidación practicada siendo necesario calcular y liquidar nuevamente la misma en relación con cada una de las subfiliales de tercer nivel residentes en España, al referirse a estas la "doble imposición económica" que se elimina, dado que en los restantes niveles anteriores merced al método de exención (Holanda) o el de imputación con deducción al 100% (**Z SL**) aquella ya ha sido eliminada. Liquidación nueva a realizar que, en todo caso, debe respetar la interdicción de la "reformatio in peuis".

UNDÉCIMO.- En cuanto a procedencia de aplicar de la Deducción por doble imposición económica interna sobre dividendos debe señalarse que la Entidad obtuvo en el periodo de 2007 un dividendo de la Entidad Holandesa **B BV** por importe de 2.666.666,67.-euros procedente de los resultados obtenidos por esta en el periodo de 2007, (Dividendos que proceden de ingresos por dividendos repartidos por otras sociedades residentes en España **YYY SL** (subfilial de primer nivel), **AA** (subfilial de segundo nivel), **T** y **TEM** (subfiliales de tercer nivel)), aplicando la Entidad el beneficio fiscal de Deducción por doble imposición interna de dividendos previsto en el artículo 30 del TRLIS, a cuyo efecto determinó y aplicó en parte en 2007 y posteriormente en 2008 una deducción en la cuota íntegra según siguiente detalle: (...)

...Por último debe resaltarse que la deducción por doble imposición internacional económica de dividendos reconocida por la Inspección en coherencia con lo solicitado por la Entidad en su escrito de fecha 28 de abril de 2011, detalla el importe de dividendos recibidos de cada una de las Sociedades españolas participadas y la tributación efectiva de estas, si bien como señalaremos posteriormente dicho cálculo se considera erróneo.

...Por todos estos motivos se entiende erróneamente calculada, anulándose en este punto la liquidación practicada, siendo necesario calcular y liquidar nuevamente la misma en relación con cada una de las subfiliales de segundo o tercer nivel residentes en España, al referirse a estas la "doble imposición económica" que se elimina, dado que en los restantes niveles anteriores merced al método de exención (Holanda) o el de imputación con deducción al 100% (**YYY SL** y **AA**) aquella ya ha sido eliminada. Liquidación nueva a realizar que, en todo caso, debe respetar la interdicción de la "reformatio in peius".

(...)

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico administrativas número nºs R.G.: 3124/12, RG.: 3638/12, RG.: 3149/12 y RG.: 3257/12, interpuestas por la entidad **XX S.L.**, ACUERDA: ESTIMARLAS en PARTE, anulando las liquidaciones tributarias y sancionadoras objeto de las mismas las cuales deben ser sustituidas por otras ajustadas a lo dicho en los Fundamentos Jurídicos Décimo y Undécimo de la presente resolución, con respeto de la interdicción de la "reformatio in peius".

Quinto.

Con fecha 25-10-2016 recibió la Dependencia Regional de Inspección, procedente de la Oficina de Relación con los Tribunales, copia de la antedicha resolución para llevarla a cumplimiento.

Sexto.

De acuerdo con lo anterior, con fecha 18-01-2017, notificado al interesado el 26-01-2017, dictó la Administración Acuerdo de ejecución de la resolución de este Tribunal de fecha 09-04-2015, señalando lo siguiente:

Liquidación 2005

Intereses a favor del contribuyente: 20.733,15 euros

Liquidación 2006

Intereses a favor de la Administración

Periodo 1: 307.577,27 euros

Periodo 2: 54.107,42 euros

Liquidación 2007

Intereses a favor de la Administración

Periodo 1: 49.946,75 euros

Periodo 2: 12.138,75 euros

Por la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente:

Periodo 1: 10.120,01 euros

Periodo 2: 2.823,35 euros

Total intereses de demora del ejercicio 2007: 75.030,86 euros

EL RESUMEN DE LOS INTERESES DE DEMORA DEVENGADOS ES EL SIGUIENTE

Liquidación IS 2005-2006

Intereses a favor del contribuyente (IS 2005): 20.733,15 euros

Intereses a favor de la Administración (IS 2006): 361.684,69 euros

Total intereses a favor de la Administración: 340.951,51 euros

Liquidación IS 2007-2008

Intereses a favor de la Administración (IS 2007): 75.030,68 euros

Total intereses a favor de la Administración: 75.030,86 euros

Según se dice en el propio Acuerdo dictado en ejecución:

Así pues, los intereses de demora se devengarán por los siguientes períodos:

1º.- Entre el día siguiente a la finalización del periodo voluntario de pago de las liquidaciones de cada uno de los ejercicios (o, en su caso, desde el día siguiente a aquel en que se ordenó la devolución) y el 17/05/2013 (fecha en que finalizaba el plazo máximo al que se refiere el artículo 240.2 de la LGT, anteriormente trascrito).

2º.- Entre el 12/05/2015 (día siguiente a la notificación de la resolución del TEAC) y el 24/11/2016 (fecha límite de cómputo indicada anteriormente).

"RESOLUCIÓN

En consecuencia procede:

1º.- La anulación de la liquidación ..., correspondiente a IS ejercicios 2005-2006, por su importe total de 1.073.739,76 euros (correspondiendo 829.548,26 euros a cuota y 244.191,50 euros a intereses de demora).

2º.- La contracción de la siguiente liquidación:

IMUESTO SOBRE SOCIEDADES

EJERCICIOS 2005-2006

CUOTA 829.548,27 euros

INTERESES DE DEMORA 340.951,54 euros

DEUDA TRIBUTARIA (*) 1.170.499,81 euros

...

3º.- La anulación de la liquidación ..., correspondiente a IS ejercicios 2007-2008, por su importe total de 289.285,23 euros (correspondiendo 242.306,16 euros a cuota y 46.979,07 euros a intereses de demora).

4º.- La contracción de la siguiente liquidación:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
EJERCICIOS 2007-2008
CUOTA 242.306,16 euros
INTERESES DE DEMORA 75.030,86 euros
DEUDA TRIBUTARIA (*) 317.337,02 euros

...

5º.- El levantamiento de la suspensión de la liquidación ..., correspondiente a IS del ejercicio 2006 Expediente Sancionador, por su importe total de 450.668,44 euros...

6º.- El levantamiento de la suspensión de la liquidación ..., correspondiente a IS ejercicios 2007-2008 Expediente Sancionador, por su importe total de 609.571,05 euros..."

Séptimo.

Disconforme el interesado con el anterior Acuerdo de ejecución interpuesto ante este TEAC con fecha 27-02-2017, siendo domingo el día inmediato anterior, los incidentes de ejecución nº 3124/12-50-IE, 3149/12-50-IE, 3257/12-50-IE y 3638/12-50-IE que nos ocupan, solicitando la anulación del mismo formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, la siguiente alegación:

Única.- Incorrecto cálculo de los intereses de demora practicado por la Administración.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Los recursos de ejecución arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto en el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto de lo siguiente:

Determinar la conformidad o no a Derecho del Acuerdo de ejecución objeto del presente recurso de ejecución dando respuesta a las alegaciones formuladas por el recurrente frente al mismo.

Cuarto.

Alega el interesado el incorrecto cálculo de los intereses de demora practicado por la Administración, manifestando al respecto lo siguiente:

"Sin embargo, como se ha manifestado antes, el cálculo de los intereses de demora efectuado por la Inspección es improcedente, por cuanto adolece de varios errores:

1) En primer lugar, la base de cálculo sobre la que se aplica el tipo de interés de demora devengado en relación con la liquidación del ejercicio 2005 no es correcta, dado que la Inspección calcula el interés de demora sobre el importe de la cuota ingresada por mi representada en la autoliquidación presentada en fecha 25 de julio de 2006 (esto es, 44.159,73 euros), en lugar de realizar el cálculo sobre el importe de la cuota del Impuesto sobre Sociedades resultante de la liquidación contenida en el acuerdo de ejecución, es decir los 46.586,38 euros a devolver.

Lo anterior supone que la Inspección está reconociendo a favor de mi representada la devolución de la cantidad de 20.733,15 euros en concepto de intereses de demora, cuando en realidad debería reconocerle una cantidad de, al menos, 21.835,34 euros por dicho concepto.

2) Por otra parte, también existe un error en cuanto a la determinación de los intereses devengados a favor de mi representada respecto de la liquidación del ejercicio 2005, ya que los 458 días de dilaciones por causa imputable al interesado, que deben descontarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de la LGT, se han descontado de los intereses de demora devengados durante los ejercicios 2006 y 2007, lo que conlleva que, a efectos de calcular el importe de los intereses a devolver, se hayan aplicado los tipos de interés correspondientes a los ejercicios 2008 y siguientes, que eran más bajos que los establecidos para el ejercicio 2007, resultando así un importe menor de intereses a devolver a mi representada.

3) En tercer lugar, y por lo que respecta al cálculo de los intereses de demora devengados en relación con la liquidación del ejercicio 2006, la fecha de inicio del cómputo de los intereses que toma la Inspección (el 31 de enero de 2007) es errónea, puesto que siendo el periodo impositivo de la compañía coincidente con el año natural, la declaración del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente al ejercicio 2006, debía presentarse en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo, es decir el 25 de julio de 2007, si bien este plazo fue ampliado hasta el 31 de julio de 2007 mediante Orden EHA/2243/2007, de 24 de julio. Por tanto, dado que el 31 de enero de 2007 no solo no había finalizado el plazo para presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 sino que ni siquiera había nacido la obligación de presentarla, no tiene sentido exigir el devengo de intereses de demora desde esa fecha.

Lo anterior, supone que respecto de la liquidación del ejercicio 2006 la Inspección esté exigiendo a mi representada una cantidad adicional en concepto de intereses de demora de 27.184,18 euros.

4) Por último, existe un error en la determinación de los intereses de demora devengados respecto de las liquidaciones de los ejercicios 2006 y 2007, dado que al calcular el segundo tramo de los intereses de demora, la Inspección parte del día 12 de mayo de 2015 como fecha de inicio del cómputo de los intereses (es decir, el siguiente al de la notificación de la Resolución del TEAC a mi representada), y toma como fecha de fin de la imputación de los intereses el día 24 de noviembre de 2016 (fecha en que finalizó el plazo del mes de que dispone la Administración para ejecutar la Resolución desde su entrada en el registro), sin descontar, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.4 de la LGT, el efecto derivado de las dilaciones por causa imputable a la Administración producidas en el periodo comprendido entre el 6 de febrero de 2016 y el 24 de octubre de 2016.

Lo anterior, supone que la Inspección esté exigiendo a mi representada una cantidad adicional en concepto de intereses de demora de 23.608,96 euros en el ejercicio 2006 y de 6.838,73 euros en el ejercicio 2007."

Así las cosas pasaremos a continuación a analizar el cálculo de los intereses de demora de cada uno de los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

Ejercicio 2005:

Dispuso la Inspección en el Acuerdo de ejecución dictado lo siguiente:

"Cálculo intereses de demora
- Liquidación 2005.

En este ejercicio hay una cantidad indebidamente ingresada, luego se devengan intereses a favor del contribuyente. En este sentido, el artículo 32 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone: (...)

En este caso, se han producido dilaciones por causa no imputable a la Administración por un plazo de 458 días que no deben tenerse en cuenta a efectos del cómputo del plazo de los intereses. Por ello, la fecha inicial de los mismos será el 26/10/2007 (que resulta de añadir 458 días al 25/07/2006, fecha en que se realizó el ingreso indebido).

...

Total 20.733,15."

La Inspección toma como base para el cálculo de los intereses de demora un importe de 44.159,73 euros, importe que, de acuerdo con el Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección con fecha 17-04-2012, fue indebidamente ingresado por el contribuyente en su autoliquidación presentada con fecha 25-07-2006, considerando el interesado la procedencia de devengar intereses de demora no sólo respecto de 44.159,73 euros sino también respecto de un importe de 2.426,65 euros, correspondientes a las retenciones y pagos fraccionados que fueron reconocidos también por la Inspección en el citado Acuerdo de liquidación como mayor importe a devolver.

Dicho lo anterior, el problema crucial consiste en determinar si procede abonar intereses de demora sobre el importe de las devoluciones "derivadas de la normativa de cada tributo" reconocidas en el seno de un procedimiento de comprobación, esto es, sobre los 2.426,65 euros.

El artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), bajo la rúbrica "Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo" dispone:

"1. La Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo.

Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente como consecuencia de la aplicación del tributo.

2. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladoras de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora regulado en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el interés de demora se devengará desde la finalización de dicho plazo hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución."

El artículo 31 de la LGT establece en su apartado 1, la obligación de la Administración tributaria de abonar a los obligados tributarios las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. Mientras que el apartado 2 del artículo 31 de la LGT establece:

Que el "plazo" para efectuar la devolución será el previsto en la "normativa de cada tributo", y que no podrá ser superior a seis meses; no obstante, no especifica el "día inicial" del cómputo de dicho plazo, cuestión ésta que es objeto de regulación por la normativa de cada tributo.

Que transcurrido dicho plazo previsto en la normativa de cada tributo sin haberse ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta deberá abonar los correspondientes intereses de demora sobre el importe de las devoluciones.

Por su parte, el desarrollo reglamentario del RD 1065/07 concreta la regulación contenida en la LGT, fundamentalmente en cuanto a su tramitación y en cuanto a su terminación. De especial relevancia es la especificación contenida en el artículo 125.2 del RD 1065/2007 que establece expresamente:

"2. Cuando se abonen intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud."

Por tanto, la obligación legal de la Administración tributaria de abonar intereses de demora sobre estas devoluciones de oficio (o devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo solicitadas por el contribuyente)

tendrá como límite máximo, en cuanto a la base de cálculo de los intereses de demora, el importe de la devolución solicitada por el propio contribuyente, lo cual es lógico puesto que la obligación legal de satisfacer el interés de demora surge cuando la Administración no ha ordenado, por causa imputable a la misma, el pago de la "devolución solicitada por el contribuyente" en el plazo previsto para ello (seis meses desde la solicitud del contribuyente); y todo ello de acuerdo con lo dispuesto en la normativa de cada tributo, que es la norma a la que nos remite el artículo 31.2 de la LGT (precepto que establece la obligación legal de abonar intereses de demora).

Este precepto reglamentario resulta aplicable, por tanto, a todos aquellos casos en los que la Administración tributaria abona intereses de demora "de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la LGT", en las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, estableciendo que su base de cálculo no podrá ser superior al importe de la "devolución solicitada por el contribuyente".

Por su parte el apartado 4 del artículo 125 se refiere al supuesto en que se acuerde la devolución en un procedimiento de comprobación, por el que se haya puesto fin al procedimiento de devolución (artículo 127 de la LGT), señalando que deberán satisfacerse los intereses de demora que procedan de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003; en este caso, al igual que en el anterior, la base de cálculo de los intereses de demora tendrá límite máximo la devolución solicitada inicialmente por el contribuyente, como disponía expresamente el artículo 125.2 del RD 1065/2007 para todos los supuestos en los que proceda abonar intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la LGT.

En definitiva, el abono de intereses de demora una vez transcurridos los seis meses desde la finalización del plazo establecido para presentar la autoliquidación del IS (o en su caso, desde su presentación extemporánea), sólo procede sobre el importe de la devolución solicitada por el contribuyente, y de hecho, constituye su límite máximo.

Así pues, en el caso de que los órganos de gestión tributaria practiquen la liquidación provisional una vez transcurridos seis meses, y de la misma resulte una devolución inferior a la solicitada, la Administración tributaria procederá al abono de la fijada por los órganos de gestión con los intereses de demora que procedan sobre la misma; mientras que si, ante estas mismas circunstancias, los órganos de gestión fijan en su liquidación provisional una devolución superior, la Administración tributaria procederá a su abono junto con los intereses de demora calculados sobre la devolución inicialmente solicitada por el contribuyente, puesto que sobre la cantidad restante, como se argumentó, no se ha incurrido en mora.

Llegados a este punto es preciso traer a colación la resolución de este Tribunal de 17-02-2010 (RG 7260/08) en la que dispusimos, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"SÉPTIMO.-En el caso de devoluciones reconocidas por la Inspección de los Tributos en el seno de un procedimiento de comprobación iniciado al margen del procedimiento de devolución, el RD 1065/2007 establece en su artículo 191.4:

"4. Cuando la liquidación resultante del procedimiento inspector sea una cantidad a devolver, la liquidación de intereses de demora deberá efectuarse de la siguiente forma:

a) Cuando se trate de una devolución de ingresos indebidos, se liquidarán a favor del obligado tributario intereses de demora en los términos del artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Cuando se trate de una devolución derivada de la normativa de un tributo, se liquidarán intereses de demora a favor del obligado tributario de acuerdo con lo previsto el artículo 31 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el artículo 125 de este reglamento".

Y el ya citado artículo 125.2 del RD 1065/2007 establece que "Cuando se abonen intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 31.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la base sobre la que se aplicará el tipo de interés tendrá como límite el importe de la devolución solicitada...".

Es decir, en caso de "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo" determinadas o reconocidas por la Administración tributaria, sin previa solicitud del obligado tributario, (como ocurre en el presente, en el seno de un procedimiento inspector), la Administración tributaria sólo deberá abonar intereses de demora cuando incurra en mora (es decir, cuando no pague dentro del plazo general para hacer efectivas las obligaciones públicas, cuyo cómputo se inicia en este caso, desde la fecha de reconocimiento de la obligación).



De lo contrario, se llegaría al absurdo de imponer a la Administración tributaria, so pena de abonar intereses de demora, la obligación de practicar las correspondientes liquidaciones "definitivas", esto es, la obligación de comprobar e investigar durante el período de franquicia de seis meses, todas las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes cuyo resultado fuera a "devolver", para verificar, además de los pagos a cuenta, si todos los demás elementos determinantes de la cuota líquida (ingresos, gastos, posibles compensaciones de bases imponibles negativas, bonificaciones, deducciones, etc...) son correctos, puesto que cualquiera de estos elementos incide en que el importe de la devolución definitiva, sea inferior o superior a la solicitada inicialmente por el contribuyente a través de su autoliquidación.

En definitiva, la obligación de abonar el interés de demora en los términos del artículo 31.2 de la LGT sólo surge cuando concurren las tres circunstancias siguientes:

1.La previa solicitud de devolución por parte del contribuyente.

2.El transcurso del plazo fijado (generalmente 6 meses) desde la presentación de la solicitud del contribuyente, sin que se haya hecho efectivo el pago de la devolución solicitada.

3.Que la falta de pago se deba a una causa imputable a la Administración tributaria.

Sólo bajo estos parámetros la Administración tributaria incurrá en mora, y surgirá la obligación de satisfacer el interés de demora, siendo la base máxima sobre la que se aplicará el tipo de interés, el importe de la devolución solicitada por el contribuyente."

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, sólo en el caso en que hubiera transcurrido el plazo de 6 meses sin que se hubiera ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, procedería el abono de intereses de demora sobre el importe de 2.426,65 euros.

Quinto.

Continúa alegando el interesado respecto de los intereses correspondientes al ejercicio 2005 lo siguiente:

"El segundo de los errores, se refiere al cálculo de los intereses de demora devengados a favor de mi representada, y consiste en que la Inspección, a la hora de determinar el período durante el que se han devengado los intereses a su favor, excluye el período correspondiente a las dilaciones imputables al obligado tributario de forma incorrecta, resultando de ello la aplicación de unos tipos de interés de demora más bajos que los que serían procedentes y, en consecuencia, en una cantidad a devolver a favor de mi representada menor.

Así, la Inspección añade los 458 días de dilaciones a la fecha en que se realizó el ingreso de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2005, esto es, a la fecha de 25 de julio de 2006, de modo que determina un período de devengo de intereses comprendido entre el día 26 de octubre de 2007 y el 18 de enero de 2017.

Sin embargo, como bien sabe la Inspección, no es éste el modo de determinar los intereses de demora devengados a favor de mi representada, dado que las dilaciones deben computarse en función del momento en que se haya producido cada una de ellas, no siendo procedente agrupar todas las dilaciones producidas y añadirlas a aquél período en el que los intereses de demora eran más bajos, pues ello ocasiona un evidente perjuicio a mi representada."

En relación con los intereses de demora resultantes de ingresos indebidos, el artículo 32.2 de la LGT dispone:

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

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

A efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 05-07-2016 (recurso de casación nº 2304/2015) en la que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"SEGUNDO.- (...)

Lo que ordena el legislador es que en el periodo del incumplimiento de plazo no se generen intereses y no, como pretende la Audiencia Nacional, que tal periodo se compute al final del procedimiento. Por consiguiente, no resulta conforme a Derecho la interpretación efectuada por el Tribunal de instancia en el sentido de entender que las dilaciones han de computarse al final del plazo.

Para esta Sala, los días de dilación para el cálculo de los intereses han de atribuirse y descontarse en las fechas concretas en que se produjeron.

Al estimar el motivo de casación por vulneración del recto sentido del art. 32.2 de la Ley General Tributaria, debe casarse y anularse la sentencia en este punto del cómputo de los intereses de demora correspondientes al ejercicio 2001 por ser improcedente la forma de cálculo de los intereses a abonar a la recurrente practicada en el acuerdo de liquidación relativo a 2001 y confirmado por la sentencia recurrida."

De acuerdo con la anterior sentencia del Tribunal Supremo, el artículo 32.2 de la LGT al indicar que "las dilaciones no se tendrán en cuenta" está señalando que la dilación ha de excluirse del cálculo tanto en cuanto a su extensión como en lo que respecta al momento en que se han producido, de manera que, debiéndose computar los descuentos por dilaciones cuando se producen éstas, no podemos sino estimar las pretensiones actoras al respecto.

Sexto.

En lo que respecta al ejercicio 2006 alega el interesado lo siguiente:

"Respecto del primer tramo de intereses, como indicábamos al principio de este recurso, la Inspección toma como fecha de inicio del cómputo de los intereses el día 31 de enero de 2007.

...hay que tener en cuenta que, respecto del ejercicio en cuestión, mediante Orden EHA/2243/2007, de 27 de julio, se acordó ampliar el plazo de presentación de los modelos 200, 201, 225 y 220, correspondientes a la declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el territorio español, para aquellos sujetos pasivos cuyo período impositivo finalizara entre el 29 de diciembre de 2006 y el 4 de enero de 2007 (ambos inclusive), hasta el 31 de julio de 2017.

Por tanto, siendo lo anterior así, el plazo para presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 comprendía, en cualquier caso, el período comprendido entre el día 1 de julio de 2007 y el 31 de julio de 2007.

De lo anterior claramente se desprende que el día 31 de enero de 2007 no solo no había finalizado el plazo para presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 sino que ni siquiera había nacido la obligación de presentar la declaración. Por tanto, resulta improcedente exigir a mi representada el devengo de intereses de demora desde la fecha indicada. Y es que, de acuerdo con lo anterior, la fecha a partir de la cual la Inspección debería haber iniciado el cómputo de los intereses es a partir del día siguiente a aquel en que finalizó el plazo establecido para la presentación de la autoliquidación, es decir a partir del 1 de agosto de 2007, como se indica en el cuadro anteriormente adjuntado.

Por otra parte, procede señalar que la Inspección yerra también al indicar en el Acuerdo de ejecución que la fecha de fin del cómputo de los intereses de demora de este primer tramo debe ser el día 17 de mayo de 2013, por ser la fecha en la que finalizaba el plazo máximo al que se refiere el artículo 240.2 de la LGT.

En este sentido, el artículo 240 de la LGT dispone que el plazo de resolución de una reclamación debe efectuarse por los Tribunales Económico-Administrativos en el plazo máximo de 1 año a contar desde la fecha de interposición de la reclamación. A estos efectos, si transcurrido el plazo del año, el Tribunal no ha notificado al recurrente resolución expresa del procedimiento, la norma exige que dejen de devengarse intereses de demora a partir de ese momento.

En el caso que nos ocupa, las reclamaciones nº 00/03124/2012 y 00/03638/2012 se interpusieron por mi representada el día 18 de mayo de 2012. Por tanto, en su cálculo la Inspección debería haber tomado como fecha de fin del cómputo de los intereses de demora el día 18 de mayo de 2013, fecha en que realmente finalizó el plazo de 1 año que disponía el TEAC para notificar la resolución expresa del procedimiento, y no el 17 de mayo de 2013 como indica en el acuerdo de ejecución."

Pues bien, a efectos de determinar el correcto cómputo de los intereses de demora es preciso traer a colación el criterio de este Tribunal expuesto en nuestra resolución de 28-10-2013 (RG 4659/13), alzada en unificación de criterio, en la que se dispuso respecto a lo que aquí nos interesa lo siguiente:

"QUINTO: Sentado lo anterior, como bien señala el Director recurrente, a efectos de la determinación del "dies ad quem" del período de devengo de los intereses de demora, deben diferenciarse distintos supuestos que tienen todos ellos una nota común, cual es la anulación de una liquidación inicial efectuada por la Administración y la posibilidad de practicar otra posterior, en relación con el mismo concepto y período, como serían:

- Aquellos supuestos, como el específicamente aquí contemplado, en los que estamos ante sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

- Aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación, subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento; aquí se englobarían las estimaciones totales tanto por razones sustantivas como por razones de procedimiento, entre las que cabe citar, entre otros supuestos, los casos de caducidad.

- Aquellos supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones. En estos casos, la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción, debiendo además, si se trata de un procedimiento inspector, de respetar el plazo prevenido específicamente en el artículo 150.5 de la LGT;

Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado.

Entiende este Tribunal Central que el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria, como plasmación legal que es de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de noviembre de 1997, es aplicable exclusivamente al primero de los grupos de supuestos enunciados, esto es, los casos de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que, como acabamos de indicar, confirman la regularización practicada si bien revisan una parte de su importe, por lo que en ejecución de dicha sentencia o resolución obligan a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel, el cual deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

En cambio, el resto de los casos expuestos no tienen cabida en el citado artículo 26.5 de la LGT. Esta conclusión no sólo resulta de la literalidad del precepto, sino que lo confirma su desarrollo reglamentario; así el artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa, artículo dedicado precisamente a regular la ejecución de las resoluciones administrativas, diferencia con nitidez en sus apartados 3, 4 y 5 lo siguiente:

"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.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora".

Como vemos, en los casos regulados en los apartados 4 y 5 no hay remisión alguna al artículo 26.5 de la LGT, a diferencia de lo que sucede en el apartado 3. Y ello debe ser así porque en los casos de estimación total, la ejecución de la resolución administrativa o judicial se circunscribe a la anulación del acto recurrido y la de todos los que traigan su causa de aquél, mientras que en los casos de resoluciones estimatorias que ordenen la retroacción, su ejecución se ciñe a la anulación del acto impugnado y a la orden de retroacción. En otras palabras, en ninguno de estos dos supuestos, la nueva liquidación que en su caso pudiera practicarse lo es en cumplimiento de la sentencia o resolución.

Esta ha sido la diferenciación que a juicio de este Tribunal Central traza en su más reciente jurisprudencia por el Tribunal Supremo.

...Las mismas conclusiones que acabamos de exponer, pero respecto de supuestos en los que era aplicable la anterior Ley 230/1963 General Tributaria, ha sido ya alcanzadas por este Tribunal Central en sus Resoluciones RG 3768/2010 y RG 3769/2010 de fecha 29 de noviembre de 2012, RG 4106/2009 de fecha 11 de abril de 2013 y RG 676/2011 de fecha 24 de abril de 2013."

Asimismo el Tribunal Supremo en sentencia de 09-12-2013 (rec. casación 4494/2012), que comparte los pronunciamientos establecidos por la citada resolución de este TEAC (RG 4659/13), citándola de manera expresa, ha dispuesto lo siguiente:

"Una liquidación tributaria puede ser anulada por razones de (a) forma o de (b) fondo y, en este segundo caso, (i) total o (ii) parcialmente.

(a) La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación. En estas situaciones, en puridad no existió hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquél.

En otras palabras, en tales tesituras la Administración tributaria no convirtió válidamente en deuda la preexistente obligación. Por ello, y teniendo a la vista la doctrina sentada en las mencionadas cuatro sentencias de 14 junio de 2012, en dichos supuestos no cabe hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, medie por el transcurso del tiempo entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, después anulada por causas formales.

Tal vez por ello, el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria de 2003, al regular el tiempo en el que debe dictarse nueva resolución en el caso de retroacción de actuaciones, nada dice sobre los intereses de demora y, ciertamente por ello, el apartado 3 del mismo precepto impide exigirlos al contribuyente por el tiempo en que la Administración se exceda de los plazos de que dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras. Si el legislador impide reclamar intereses por el tiempo de ese exceso con mayor razón no cabe exigirlos cuando se

manifiesta un "exceso" a posteriori como consecuencia de la anulación de la decisión administrativa por motivos formales.

Las anteriores pautas traslucen en el artículo 66 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, que al tratar de la ejecución de las resoluciones administrativas prevé la exigencia de intereses de demora cuando se anulen liquidaciones por razones de fondo (apartado 3), guardando el más absoluto silencio cuando la estimación lo sea por vicio de forma (apartado 4).

(b.1) Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de plazo en el sentido del artículo 26.1 de la Ley, pues por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.

(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.

Claro está que, para no hacer de peor condición al contribuyente que se ve obligado a litigar en la vía administrativa y, en su caso, en la jurisdiccional para obtener la razón que a aquel que simplemente recibe tardíamente una liquidación que no necesita discutir, se ha de aplicar también en este caso las previsiones del apartado 4 del artículo 26. En el cálculo de los intereses, realizados con arreglo al apartado 5, no se tendrán en cuenta los retrasos imputables a la Administración Tributaria en los términos previstos en ese apartado 4.

Estos criterios interpretativos complementan los ya sentados por esta Sala en las cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, pronunciamientos seguidos en la resolución que el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central ha dictado el 28 de octubre de 2013, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (registro 4659/12). Por lo demás, este Tribunal Supremo es consciente de que alguna de las conclusiones de esta sentencia no son coincidentes con el criterio sostenido en pronunciamientos previos, pero se ha de reparar, como ya se ha apuntado, en que tales pronunciamientos fueron dictados en aplicación de la Ley General Tributaria de 1963."

Este criterio ha sido reiterado en sentencia del Tribunal Supremo de 03-04-2014 (rec. casación 2445/2013).

Llegados a este punto podemos concluir que nos encontramos en el supuesto (b.2) de la sentencia del Tribunal Supremo de 09-12-2013 (rec. casación 4494/2012), que comparte los pronunciamientos establecidos por la resolución de este TEAC (RG 4659/13), alzada en unificación de criterio, al existir en el caso que nos ocupa una regularización parcialmente confirmada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora, y una anulación parcial, siendo este supuesto al que se refiere el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, 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.

Así pues, partiendo de lo anterior, en el caso que nos ocupa deberán computarse los intereses de demora desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2006, esto es, desde el 31-07-2007 (Mediante Orden EHA/2243/2007, de 27 de julio, se acordó ampliar el plazo de presentación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 hasta el 31-07-2007) (fecha inicialmente considerada por la Inspección en el Acuerdo de liquidación de fecha 17-04-2012), hasta la fecha en que se dictó el Acuerdo de ejecución sin que dicha fecha pueda ser posterior al plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.

Séptimo.

A efectos de fijar este dies ad quem, por un lado, dispone el artículo 26.5 de la LGT que: "...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"

En cuanto al plazo máximo para ejecutar la resolución dispone el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, regulador de la ejecución de las resoluciones administrativas, lo siguiente:

"2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución."

Por tanto, ya que la resolución de este Tribunal a ejecutar tuvo su entrada, según reconoce la Oficina de Relación con los Tribunales de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid, el 25-10-2016, los intereses de demora no podrán computarse más allá del término del plazo de un mes desde dicha fecha, esto es, más allá del 25-11-2016, tal y como reconoce el propio Acuerdo de ejecución impugnado.

Octavo.

Llegados a este punto es preciso traer también a colación el artículo 26.4 de la LGT, que dispone, respecto a lo que aquí interesa, lo 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."

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."

Disponiendo el artículo 241.4 ("Recurso de alzada ordinario") que: "En la resolución del recurso de alzada ordinario será de aplicación lo dispuesto en el artículo 240 de esta Ley".

Pues bien, dicho 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 5^a.3 de la Ley 58/2003.

Por su parte, la Disposición Transitoria 5^a.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 de las reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC (18-05-2012) posteriores por tanto a la fecha a que se refiere la DT 5^a.3 de la Ley 58/2003 anteriormente trascrita (01-07-2005), no cabrá sino afirmar la aplicabilidad de lo dispuesto en el artículo 240.2 de la Ley 58/2003, desprendiéndose de las fechas indicadas en los antecedentes de hecho que este Tribunal excedió el plazo del año establecido por el anteriormente trascrito artículo 240.1 LGT, habiendo sido notificada al interesado la resolución del TEAC el 11-05-2015.

Así las cosas, de acuerdo con todo lo anterior podemos concluir que en el presente caso los intereses de demora deberán computarse hasta la fecha en que se dictó el Acuerdo de ejecución, sin que dicha fecha pueda ser posterior al plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas, esto es hasta el 25-11-2016, debiéndose excluir de dicho cómputo el periodo comprendido entre el 18-05-2013 (transcurso de un año desde la interposición el 18-05-2012 de las reclamaciones ante el TEAC) y el 11-05-2015 (fecha en que se notificó al interesado la resolución del TEAC), fechas que coinciden con las señaladas por la Administración en el Acuerdo de ejecución impugnado, por lo que no podemos sino, desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Noveno.

Respecto del ejercicio 2006 continúa alegando el interesado lo siguiente:

"Y es que debe tenerse en cuenta que entre la fecha de notificación a mi representada del Auto de la Audiencia Nacional por el que desestima el recurso de reposición y se confirma, en consecuencia, la decisión de denegar la suspensión solicitada (esto es, el 5 de febrero de 2016), y la fecha en la que tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución la Resolución del TEAC (esto es el 25 de octubre de 2016) han transcurrido un total de 261 días, o lo que es lo mismo casi 9 meses.

...En consecuencia con lo expuesto, sólo cabe concluir que toda vez que en el caso que nos ocupa ha existido un evidente mal funcionamiento por parte de la Administración y los Tribunales a la hora de ejecutar la Resolución del TEAC, procede rectificar el cálculo del segundo tramo de intereses de demora efectuado por la Inspección en relación con la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, descontándose del mismo el derivado de las dilaciones por causa imputable a la Administración producidas en el período comprendido entre el 6 de febrero de 2016 y el 24 de octubre de 2016."

Pues bien, en lo que respecta al plazo comprendido entre el 11-05-2015, fecha en que se notificó al interesado la resolución de este TEAC de 09-04-2015, y el 25-10-2016, en que tuvo lugar la entrada de la citada resolución en el registro del órgano competente para su ejecución, únicamente procede señalar que no nos encontramos ante un periodo cuya exclusión del cómputo de los intereses de demora se encuentre legalmente contemplada, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras en este punto. El mismo criterio ha aplicado este Tribunal en resoluciones tales como la de 05-07-2017 (RG 2929/12-50-IE).

Décimo.

En lo que respecta al cálculo de los intereses de demora correspondientes al ejercicio 2007, alega el interesado lo mismo que lo ya alegado respecto del ejercicio 2006, manifestando al respecto lo siguiente:

"Por último, mi representada considera que también existe un error en la determinación de los intereses de demora devengados respecto de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007.

Y es que la Inspección, al calcular el segundo tramo de los intereses de demora, toma también como fecha de inicio del cómputo de los intereses el día 12 de mayo de 2015, día siguiente a aquel en que le fue notificada a mi representada la Resolución del TEAC, finalizando dicho cómputo el día 24 de noviembre de 2016, fecha en que finalizó el plazo del mes de que disponía la Administración tributaria para ejecutar la Resolución del TEAC tras su entrada en el registro de acuerdo con lo establecido en el párrafo cuarto del artículo 239.3 de la LGT.

Sin embargo, tal y como indicado antes, a pesar de lo que disponen los artículos 66.3 del RGRVA y el artículo 26.4 de la LGT la Inspección no descuenta de dicho período los retrasos producidos por causas imputables a la Administración.

Lo anterior, supone que la Inspección esté exigiendo a mi representada una cantidad adicional en concepto de intereses de demora de 6.838,73 euros en el ejercicio 2007...

Siendo esta cuestión una cuestión idéntica a la planteada respecto de la liquidación del ejercicio 2006, nos remitimos a lo expuesto en el apartado anterior por razones de economía procesal."

Así las cosas, nos remitimos a lo dispuesto en los Fundamentos de Derecho SEXTO a NOVENO de la presente resolución, debiéndose computar los intereses de demora desde la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio 2007, esto es, desde el 25-07-2008, hasta la fecha en que se dictó el Acuerdo de ejecución, sin que dicha fecha pueda ser posterior al plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas, esto es hasta el 25-11-2016, debiéndose excluir de dicho cómputo el periodo comprendido entre el 18-05-2013 (transcurso de un año desde la interposición el 18-05-2012 de las reclamaciones ante el TEAC) y el 11-05-2015 (fecha en que se notificó al interesado la resolución del TEAC), fechas que coinciden con las señaladas por la Administración en el Acuerdo de ejecución impugnado, por lo que no podemos sino, desestimar las pretensiones actoras al respecto.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el presente recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.