

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079417

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1263/2020, de 7 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 4235/2018

SUMARIO:

Deuda tributaria. Interés de demora. En general. Base de cálculo en supuestos de estimación parcial por razones sustantivas que afecta exclusivamente a los intereses de demora, no así a la cuota tributaria, que resulta íntegramente confirmada. La Sala de instancia, tras dar cuenta de que «se alega la nulidad de la liquidación de intereses suspensivos, al haber existido dos estimaciones parciales», reproduce el fundamento jurídico cuarto de la STS, de 28 de noviembre de 1997, recurso n.º 9163/1996 (NFJ006713), y anuló la liquidación por los intereses suspensivos. La cuestión controvertida es si procede liquidar intereses suspensivos sobre la cuantía total de la liquidación dictada en ejecución de sentencia, cuando había existido una estimación parcial de los recursos interpuestos contra la liquidación inicial, aunque esa estimación parcial solamente afectó a los intereses de demora. No se discute que estamos ante un supuesto de anulación parcial por motivos sustantivos. La liquidación anulada, el inicial acto administrativo impugnado y anulado, se componía de la cuota y de los intereses de demora, ambos conceptos, por más que los intereses sean accesorio a la cuota, conforman la deuda tributaria; resulta evidente que al tiempo de producirse el acto original que liquida cuota e intereses, dado que el mismo se anuló, no existía deuda líquida, dando lugar a la *mora accipiendi*, y con ella al no devengo de intereses; supuesto en el que entra en juego tanto el art. 26.5 como el art. 66.3 RGRVA, en cuanto a la conservación de los actos, puesto que «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. Conforme al art. 26.5 LGT los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulta 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 del que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas». En este caso permanece la cuota inalterada y se anula sólo la liquidación de intereses. En primer lugar resulta indiscutible que al obtenerse la suspensión, la deuda tributaria en cuanto era incorrecto el cálculo de los intereses, no era una deuda líquida y exigible, por lo que no podía devengarse interés alguno, no era procedente girar intereses de demora suspensivo; la deuda del contribuyente legítimamente liquidada y que no fue anulada se corresponde con la cuota y, conforme a los preceptos vistos, es sobre la que debía girarse los intereses, recordando y parafraseando la vieja jurisprudencia, antes transcrita, no proceden intereses de demora suspensivos por la suspensión en caso de estimarse parcialmente la impugnación, ello, sin perjuicio, del devengo de los intereses de demora previstos en el actual art. 26.5 LGT. Si se estima aunque sea parcialmente la impugnación, de suerte que se ha de proceder a corregir la deuda tributaria suspendida, no se devengan intereses de demora suspensivos, por lo que a la cuestión con interés casacional objetivo se debe responder en el sentido de que la estimación parcial de la reclamación o recurso formulado por el obligado tributario produce que no se devenguen intereses de demora suspensivos [Vid., ATS, de 8 de enero de 2018, recurso n.º 4235/2018 (NFJ072260), que plantea el recurso de casación contra SAN, de 12 de abril de 2018, recurso n.º 324/2016 (NFJ072261), que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26 y 150.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 66.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.263/2020

Fecha de sentencia: 07/10/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4235/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 4235/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 7 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 4235/2018, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, contra sentencia de 12 de abril de 2018, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso n.º. 324/2016, contra resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 4 de febrero de 2016, relativa a liquidación por intereses suspensivos del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1991.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la entidad T-SYSTEMS ELTEC, S.A., representada por el procurador de los Tribunales D^o. Jacobo Gandarillas Martos, bajo la dirección letrada de D^o. Miró Ayats Vergés.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso n.º. 324/2016, seguido en la Sección Segunda, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 12 de abril de 2018, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad T-SYSTEMS ELTEC, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de febrero de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos, al igual que el Acuerdo de Liquidación de intereses suspensivos de 11 de marzo de 2013 del que trae causa, en los términos de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, confirmándola en el resto de sus pronunciamientos por ser ajustado a derecho, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, se presentó escrito con fecha 7 de junio de 2018, ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 18 de junio de 2018, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente por la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, y como parte recurrida la entidad T-SYSTEMS ELTEC, S.A., representada por el procurador de los Tribunales D^o. Jacobo Gandarillas Martos, bajo la dirección letrada de D^o. Miró Ayats Vergés.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 8 de enero de 2019, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Precisar, en interpretación de los artículos 26, apartados 2, 3 y 5, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 66, apartado 3, del Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, las concretas magnitudes sobre las que han de calcularse los intereses suspensivos cuando la resolución parcialmente estimatoria de la reclamación o recurso formulado por el obligado tributario deja inalterada la cuota, pero no así los intereses de demora originariamente liquidados, los cuales han de ser rectificadas".

Cuarto. Interposición del recurso de casación y oposición.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta, por medio de escrito presentado el 7 de febrero de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

Los artículos los artículos 26.2, 3 y 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y 66.3 del Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

El Sr. Abogado del Estado parte de la diferencia de trato que merecen los supuestos de confirmación del acto impugnado, en los que lo que se ejecuta es el acto administrativo, de aquellos otros supuestos en los que es necesaria la práctica de una nueva liquidación por haberse estimado el recurso, bien por razones de forma, bien por razones sustantivas, total o parcialmente. Así, cuando lo que se ejecuta es el acto administrativo por desestimación de las reclamaciones y recursos interpuestos contra el mismo, los intereses de demora deben calcularse sobre el importe del acto administrativo impugnado y suspendido, aunque, como es en el presente caso, incluya junto al importe de la obligación tributaria principal, el importe de la obligación accesoria de intereses. Si el acto administrativo confirmado se hubiera ejecutado en el momento en que se solicitó la suspensión, la Administración tributaria hubiera percibido el importe correspondiente a la cuantía total de dicho acto. Como consecuencia de la suspensión y del retraso en el pago una vez desestimada la medida cautelar instada en vía contencioso-administrativa, el daño derivado del retraso se extiende a la totalidad de la cantidad no percibida por la Administración desde ese momento y hasta que se lleva a cabo la ejecución del mismo acto que resulta confirmado.

El recurrente recuerda que el interés de demora es una prestación accesoria que se exige a los obligados tributarios en los casos previstos en el art. 26.2 LGT y que según el art. 26.3 LGT se calcula sobre el importe no ingresado en plazo, durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado tributario y, en un caso como el presente, el " importe no ingresado en plazo" es el importe de la liquidación practicada como consecuencia del procedimiento inspector seguido por Impuesto sobre Sociedades, importe total de la deuda integrado por la cuota y los intereses (art. 58 LGT). Manifiesta que la especialidad del caso del presente recurso es que tras la revisión de la liquidación inicial en vía administrativa y contencioso-administrativa, se confirma íntegramente la cuota inicialmente liquidada pero es necesario practicar una nueva liquidación de los intereses de demora devengados hasta la fecha del Acta de inspección, esto es, de los intereses que van desde el último día del plazo para presentar a la autoliquidación del ejercicio 1991 hasta la fecha en que se practica la liquidación de 3 de julio de 1996, con la que concluye el procedimiento inspector. Por ello, sostiene que parece más adecuado poner el acento en que la obligación tributaria principal ha sido confirmada en todas las instancias y que lo que se ejecuta es el acto inicial, corregido exclusivamente en la cuantía de los intereses de demora. De ello deriva, en primer lugar, la procedencia de liquidar intereses durante todo el periodo de revisión que ha concluido con la desestimación de las objeciones formuladas frente a la obligación tributaria principal y, en segundo término, que si la deuda estaba suspendida, subsistiendo la parte esencial de acto inicial, que únicamente debe ser rectificado en cuanto a los intereses de demora, y debiendo seguir los intereses suspensivos las vicisitudes del acto impugnado, la subsistencia de la cuota inicial conlleva asimismo la procedencia de exigir intereses suspensivos, aplicados sobre esa cuota inicial íntegramente confirmada y sobre los intereses de demora rectificado, que tienen un carácter meramente accesorio. Esta conclusión la fundamenta en la subsistencia del acto inicial, basada en el art.

26.5 LGT y 66 RGRVA, en la medida en que la anulación afecta exclusivamente a una prestación de carácter accesoria.

Concluye que la cuota tributaria por IS es una cantidad debida desde que venció el plazo de presentación de la autoliquidación por IS del año 1991 ya que ha sido confirmada en todas las instancias y, en consecuencia, los intereses, que son una prestación accesoria, también se devengan desde esa misma fecha.

Por último, sobre la prescripción alegada de contrario, manifiesta que la sentencia de instancia, al anular la liquidación de intereses sobre la base de doctrina del TS sobre ejecución de resoluciones estimatorias, declara que no es necesario examinar el segundo motivo del recurso en el que el obligado tributario aduce la prescripción del derecho de la Administración a liquidarlos. Y reitera la respuesta contenida en la contestación a la demanda.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que "dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida y confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central y los actos administrativos de los que trae causa".

Por su parte, el por el procurador D^o. Jacobo Gandarillas Martos, en nombre y representación de la entidad T-SYSTEMS ELTEC, S.A., por escrito presentado con fecha 26 de abril de 2019, formulo oposición al recurso de casación manifestando la improcedencia de exigir intereses suspensivos cuando se produce una estimación parcial que afecta al cálculo de los intereses de demora, en contra de lo sostenido por el Sr. Abogado del Estado, que considera que ante supuestos como el que nos ocupa, en los que la estimación parcial afecta solo al cálculo de los intereses de demora, procede liquidar intereses suspensivos. Concretamente, el Abogado del Estado defiende que resulta procedente exigir intereses suspensivos en aquellos casos en los que la estimación parcial afecta exclusivamente a una prestación accesoria, en virtud de los artículos 26.5 LGT y 66.3 RGRVA y de determinados pronunciamientos de esa Sala. Sin embargo, la premisa en la que se basa es errónea, ya que nos encontramos ante un acto de liquidación único, que generó un único recurso y un único importe a ingresar, siendo necesario dictarse una nueva liquidación con una modificación de la deuda tributaria a ingresar a consecuencia de la estimación parcial obtenida. Además, la jurisprudencia que cita el Sr. Abogado del Estado para avalar su tesis no resulta de aplicación al presente caso, puesto que resuelve sobre la procedencia de exigir intereses suspensivos en supuestos de desestimación íntegra del recurso del contribuyente, no siendo este nuestro caso.

Considera que la interpretación que hace la recurrente es incorrecta por los siguientes motivos: (i) Improcedencia de considerar la liquidación de la cuota tributaria y la de los intereses de demora, como si se tratara de liquidaciones separadas. (ii) Error en la interpretación del Abogado del Estado de lo dispuesto en el artículo 26.5 LGT (iii) Error en la interpretación del Abogado del Estado del artículo 66.3 RGRVA (IV) Inaplicación del principio general de prohibición o limitación del anatocismo. (v) Los intereses aquí discutidos se exigen tras una vía impugnatoria en la que se ha infringido el derecho a un procedimiento sin dilaciones excesivas. Y, concluye que, de conformidad con la sentencia de instancia y con la jurisprudencia del TS, no ha lugar a exigir intereses suspensivos cuando existe una estimación parcial, aunque ésta comporte una modificación insignificante del acto impugnado. Por todo ello, el recurso debe ser desestimado.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que, desestimando el recurso de casación, confirme la sentencia impugnada. Todo ello con imposición de costas a la parte recurrente".

Quinto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Por providencia de 13 de mayo de 2019, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 6 de octubre de 2020, fecha en la que tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Antecedentes fácticos, contenido de la sentencia y cuestión a dilucidar.

Aún la singularidad del caso que nos ocupa, sobre la cuestión central objeto de controversia este Tribunal Supremo, tal y como ponen de manifiesto las partes, ha conformado cronológicamente una sólida doctrina jurisprudencial cuya aplicación resuelve el concreto caso que se enjuicia.

Ahora bien, dado los términos en que las partes introducen y desarrollan la polémica, los términos en que se pronuncia la Sala de instancia y la cuestión que reviste interés casacional objetivo, no estorba hacer determinadas acotaciones.

En el presente caso ni se plantea por las partes ni se aborda en la sentencia cuestiones de derecho transitorio, tampoco la distinción entre intereses de demora e intereses de demora suspensivos, y aún no siendo procedentes estos si lo serían aquellos, sino que se contrae la polémica a la aplicación de la Ley 58/2003 y, en exclusividad si procedía o no los intereses de demora suspensivos que se le giran a la parte recurrida tras el nuevo cálculo de los intereses y que es anulada por la Sala de instancia. De ahí que la cuestión de interés casacional, como se recoge en los Antecedentes de esta sentencia, se refiera en exclusividad a la interpretación de los arts. 26, apartados 2, 3 y 5, de la Ley 58/2003, y 66, apartado 3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, a efecto de concretar las magnitudes sobre las que han de calcularse los intereses suspensivos cuando la resolución parcialmente estimatoria de la reclamación o recurso formulado por el obligado tributario deja inalterada la cuota, pero no así los intereses de demora originariamente liquidados, los cuales han de ser rectificadas; marcados dichos límites para el examen de la controversia entre las partes, este Tribunal se ha de limitar a examinar la expresada cuestión y aplicarla al caso que nos ocupa.

Para facilitar el desarrollo argumental de la presente sentencia parece conveniente sentar el marco fáctico sobre el que hemos de movernos. La liquidación primigenia es de fecha 3 de julio de 1996, regularizando el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio de 1991; en la misma se diferenciaba entre los 126.548,64 euros de cuota y 55.189,08 euros de intereses de demora.

Dicha liquidación fue suspendida en sede económico administrativa y judicial. En vía económico administrativa hubo una primera resolución del TEAR de 8 de abril de 1999, en la que se anula la liquidación al considerar erróneo el tipo de interés aplicado para liquidar los intereses; recurrida ante el TEAC este confirmó la liquidación. Impugnada judicialmente la resolución, se pronuncia la Audiencia Nacional en sentencia de 15 de septiembre de 2005, considerando errónea la liquidación de los intereses, además, en atención al tiempo computado; recurrida la sentencia en casación se pronunció el Tribunal Supremo en sentencia desestimatoria de 10 de octubre de 2010.

En definitiva y en resumen nos encontramos ante una inicial liquidación tributaria por impuesto sobre sociedades ejercicio 1991, regularizada en 1996, la que tras impugnación en vía económico administrativa y judicial, confirmada íntegramente respecto de la cuota y anulada sólo en relación a los intereses. Desde el 7 de octubre de 1996 se acuerda la suspensión de la ejecución, en período voluntario.

El 16 de enero de 2012, notificado en 24 de febrero de 2012, se dictó acuerdo de ejecución, se liquida en la misma suma la cuota confirmada, 126.548,64 euros, y se liquida intereses por un total de 52.993,31 euros.

Ya en el acuerdo de ejecución se hace constar que se procederá a liquidar los intereses suspensivos por la suma de 179.541,95 euros. Lo que se lleva a cabo en 11 de marzo de 2013, desde 7 de octubre de 1996 a 12 de marzo de 2012.

Esta es la cuestión en controversia, nada más. Como reseña el Abogado del Estado "El objeto del recurso en la instancia está constituido por esta liquidación de intereses suspensivos, planteándose como primera cuestión si procede liquidar intereses suspensivos sobre la cuantía total de la liquidación dictada en ejecución de sentencia (179.541,95 euros), cuando había existido una estimación parcial de los recursos interpuestos contra la liquidación inicial, aunque esa estimación parcial solamente afectó a los intereses de demora".

Se ha puesto de manifiesto que la Sala de instancia estimó la tesis de la actora y anuló la liquidación por los intereses suspensivos. Se contiene el siguiente pronunciamiento en el Fallo de la sentencia: "ESTIMAR Y ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad T-SYSTEMS ELTEC, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de febrero de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos, al igual que el Acuerdo de Liquidación de intereses suspensivos de 11 de marzo de 2013 del que trae causa, en los términos de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a tal declaración, confirmándola en el resto de sus pronunciamientos por ser ajustado a derecho".

La sentencia de instancia recuerda y recoge los términos en los que se pronunció el TEAC para considerarlos erróneos, al entender que la cuestión en debate había sido ya resuelta por el Tribunal Supremo, en concreto cita la sentencia de 28 de noviembre de 1997, recaída en recurso de casación en interés de la ley, "(...) puede afirmarse que tales intereses suspensivos dejan de ser exigibles por recaer sobre una deuda que, como consecuencia del sentido del fallo estimatorio (sea éste total o parcial), desaparece, bien en su integridad, bien de

modo parcial, para ser sustituida por otra liquidación que reemplace a la primera y sobre cuya nueva cuota se deberán calcular a su vez otros intereses de demora -los previstos en el actual artículo 26.5 de la L.G.T. de 2003, aplicable *ratione temporis* al caso ahora enjuiciado- de la forma que determina el fallo de la expresada sentencia, en la que se contiene la doctrina legal.

Y no puede hablarse de mantenimiento del acto inicial, pues de la deuda forman parte también, los intereses de demora, anulados en el supuesto que nos ocupa, como obligación accesoria de la obligación principal. Téngase en cuenta que los intereses de demora suspensivos se giran sobre la cuota y los intereses de demora.

El razonamiento del órgano administrativo podría ser admisible, si en un supuesto regido por la Ley 58/2003, nos encontrásemos por un lado con la cuota y los intereses de demora, y por otro lado, con la sanción, actos separables tras la Ley 1/98, y se anulare solo ésta última, en cuyo caso podríamos hablar de la procedencia, de los intereses suspensivos sobre aquellos dos conceptos como anticipábamos en nuestro auto de 21 de marzo de 2011, recurso 1375/2011, y declararíamos en sentencia de 16 de marzo de 2011, recurso 114/2008.

Por todo ello, procede estimar el motivo, anulando la liquidación de intereses de demora suspensivos practicada a la actora".

Segundo. Doctrina jurisprudencial.

La doctrina jurisprudencial relativa a los intereses, su procedencia y cálculo, entre otras variadas circunstancias necesitadas de aclaración, ha sido producto de una larga evolución doctrinal que además ha debido de ir adaptándose a los importantes cambios legislativos que sobre la materia se han producido.

Ya se ha indicado que en el presente recurso de casación, no se plantean problemas de Derecho transitorio, se indica como preceptos a interpretar los indicados de la LGT actual; pero *mutatis mutandi*, aún la diferente regulación, las bases de las que partir en el supuesto que nos ocupa y en el caso que dio lugar a la referida jurisprudencia, son las mismas; efectivamente, de nuevo resulta procedente traer a colación la figura de la mora accipiendi, de suerte que anulada la liquidación inicial, no existe deuda líquida; y como en aquella ocasión ha de convenirse que anulada la liquidación parcialmente por anularse el cálculo de los intereses, inexistente una deuda líquida al tiempo de acordarse la suspensión, no podía devengarse intereses suspensivos sin perjuicio de los intereses de demora, regulados actualmente en el art. 26.5 de la LGT; precepto este ampliamente tratado en numerosos pronunciamiento de este Tribunal Supremo.

Como se ha apuntado se han producido, desde el devengo del impuesto que nos ocupa y su regularización, numerosos y profundos cambios legislativos sobre la materia, algunos conforme a las líneas jurisprudenciales que se iban abriendo, otros para salir al paso precisamente de otras, marcando el punto de inflexión en la evolución jurisprudencial las sentencias de 14 de junio de 2012, recs. cass. 2413/10, 6386/09, 6219/09 y 5043/09.

En evolución de la línea jurisprudencial iniciada con dichas sentencias, se dictó la sentencia de 9 de diciembre de 2013, rec. cas.4494/2012, que ha de servir de referencia y que perfila y matiza la anterior doctrina y que se plasma en numerosas sentencias, no sin matices, en la misma se dijo, en lo que ahora interesa, que:

"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 tesisuras 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".

Tercero. *Proyección de la doctrina jurisprudencial sobre el caso concreto. Los arts. 26.5 de la Ley 58/2003 y 66.3 del Real Decreto 520/2005 .*

Dispone el art. 26.5 de la LGT 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, 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".

En la sentencia antes referida y parcialmente descrita ya se dijo que este artículo era aplicable a los supuestos de "anulación por razones sustantivas es parcial, porque en tales tesis 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".

No se discute, al contrario, que estamos ante un supuesto de anulación parcial por motivos sustantivos. La liquidación anulada, el inicial acto administrativo impugnado y anulado, se componía de la cuota y de los intereses de demora, ambos conceptos, por más que los intereses sean accesorio a la cuota, conforman la deuda tributaria; resulta evidente que al tiempo de producirse el acto original que liquida cuota e intereses, dado que el mismo se anuló, no existía deuda líquida, dando lugar a la mora accipiendi, y con ella al no devengo de intereses; supuesto en el que entra en juego tanto el art. 26.5 como el referido 66.3, en cuanto a la conservación de los actos, puesto que "en tales tesis 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 liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulta conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este día ad quem pueda situarse más allá del plazo del que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas".

La singularidad del caso, esto es permanece la cuota inalterada y se anula sólo la liquidación de intereses, resulta a los efectos de aplicar la doctrina expuesta de todo punto indiferente - insistimos, al dejar al margen los problemas de Derecho transitorio-. En el caso de que la anulación parcial sustantiva hubiese alcanzado a la cuota, lógicamente indirectamente también quedaría afectado, en su caso, los intereses liquidados sobre una cantidad que debe ser corregida, y conforme lo dicho, art. 26.5, en relación con el apartado 2, lo procedente es una nueva liquidación de la cuota, que se correspondería esta magnitud con la deuda del contribuyente legítimamente liquidada por no haberse anulado, y sobre esta cifra se le girarían los intereses de demora conforme al apartado 2, -de seguir la tesis de la Abogacía del Estado, dado que parte de la cuota era correcta, también lo sería la parte de intereses liquidados correspondientes a lo no anulado, lo cual no se ha dicho por la jurisprudencia, y sería desvirtuar la determinación legal de la deuda tributaria-. En el caso que examinamos, en primer lugar resulta indiscutible que al obtenerse la suspensión, la deuda tributaria en cuanto era incorrecto el cálculo de los intereses, no era una deuda líquida y exigible, por lo que no podía devengarse interés alguno, no era procedente girar intereses de demora suspensivos; la deuda del contribuyente legítimamente liquidada y que no fue anulada se corresponde con la cuota y, conforme a los preceptos vistos, es sobre la que debía girarse los intereses, recordando y parafraseando la vieja jurisprudencia, antes transcrita, no proceden intereses de demora suspensivos por la suspensión en caso de estimarse parcialmente la impugnación, ello, sin perjuicio, del devengo de los intereses de demora previstos en el actual art. 26.5 de la LGT.

Dicho lo anterior tiene toda la razón el Abogado del Estado cuando dice que "En realidad, lo que fundamenta nuestro recurso, ya se siga una u otra vía argumental, es que la cuota tributaria por Impuesto sobre Sociedades es una cantidad debida desde que venció el plazo de presentación de la autoliquidación por Impuesto sobre Sociedades del año 1991 ya que ha sido confirmada en todas las instancias y, en consecuencia, los intereses, que son una prestación accesorio, también se devengan desde esa misma fecha". Pero a lo que aspira y es la doctrina que pretende que se fije y se aplique al caso, es que "Cuando una resolución parcialmente estimatoria de la reclamación o recurso deja inalterada la cuota, pero no así los intereses de demora originariamente liquidados, los cuales han de ser rectificadas, los intereses suspensivos se calculan sobre el importe total de la nueva liquidación comprensiva de la cuota e intereses y se devengan desde la fecha en que se dictó la liquidación inicial", lo cual ha de rechazarse puesto que como se ha indicado, si se estima aunque sea parcialmente la impugnación, de suerte que se ha de proceder a corregir la deuda tributaria suspendida, no se devengan intereses de demora suspensivos, por lo que a la cuestión con interés casacional objetivo se debe responder en el sentido de que la estimación parcial de la reclamación o recurso formulado por el obligado tributario produce que no se devenguen intereses de demora suspensivos.

Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.

De acuerdo con lo dicho en los fundamentos anteriores procede que declaremos no haber lugar al recurso de casación. Confirmando los autos de instancia por las razones expuestas en el cuerpo de la presente sentencia.

De conformidad con lo dispuesto en los artículos 93.4, 139.1 y 139.4 de la LJCA, no procede la imposición de las costas derivadas del recurso de casación a ninguna de las partes.

Vistos los preceptos y jurisprudencia citados, así como los artículos 86 a 93 de la Ley de esta Jurisdicción.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

Primero.

No ha lugar al recurso de casación nº. 4235/2018, interpuesto contra la sentencia de 12 de abril de 2018, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso nº. 324/2016, cuya confirmación procede; fijando como criterios interpretativos los recogidos en el Fundamento Jurídico Tercero.

Segundo.

Sin imposición de costas.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado
 Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández
 Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas
 Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ, 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.