

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081968

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de abril de 2021

Sala 2.^a

R.G. 6999/2020

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Caducidad del derecho a deducir. *Liquidación en la que se fija un mayor saldo a compensar. No procede que el Tribunal Económico-Administrativo ordene a la Administración regularizar los periodos siguientes.* En este caso, el contribuyente señala que la Administración, de conformidad con lo establecido en el art. 66.2 del RD 520/2005 (RGRVA), debe ordenar que se rectifiquen las liquidaciones de los años siguientes, afectados por el aumento de las cuotas a compensar resultantes en ejecución de la resolución, hasta agotar el exceso de compensación y, en su caso, acordar la devolución correspondiente si el importe total no ha sido compensando en el plazo previsto para ello.

Con carácter general, se establece el derecho a la compensación, para los sujetos pasivos, de los saldos a su favor que resulten de las autoliquidaciones que presenten por el Impuesto cuando las deducciones que procedan superen al importe de las cuotas devengadas en un periodo de liquidación. Igualmente, se reconoce el derecho de los contribuyentes a la solicitud de la devolución de los citados saldos.

Adicionalmente, y para el caso de que la procedencia del derecho a la deducción resulte controvertida, el art. 100 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) señala su caducidad cuando, no habiéndose ejercitado este, hayan pasado cuatro años desde que la resolución o sentencia que ponga término a la controversia, devenga firme. Así, cuando el contribuyente acredite un saldo a compensar cuya procedencia se discuta como consecuencia de la discusión sobre la deducibilidad de las cuotas del IVA pretendidas como deducibles por aquél, salvaguarda la norma la efectividad del citado derecho a la deducción disponiendo un plazo para su ejercicio que finaliza una vez transcurridos cuatro años desde la solución a la discusión. Considerando que el inicio del referido plazo se produce con ocasión de la firmeza de la resolución o sentencia que dirime la disputa, no parece que tenga sentido la pretensión del contribuyente, por cuanto, anulada la liquidación en la que se denegó el derecho a la deducción de determinadas cuotas, consideradas por este Tribunal como deducibles en la resolución a cuya correcta ejecución este recurso se contrae, puede el contribuyente proceder a su deducción en los cuatro años siguientes a la firmeza de esta. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 20, 98, 99, 100 y 115.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 68, 239, 240, 241 y 241.ter.

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

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia el recurso contra la ejecución de referencia, tramitado por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 14 de octubre de 2020 se interpuso, por la entidad XZ SA, la interesada, en lo sucesivo, recurso contra la ejecución del acuerdo dictado el 23 de septiembre de 2020, por la ... de la Delegación especial de Madrid de la AEAT, en ejecución de la resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central, de 21 de noviembre de 2019.

Segundo.

En fecha 12 de febrero de 2013, se notifica al interesado liquidación provisional por el concepto IVA, periodos 1T, 2T, 3T y 4T del ejercicio 2010, dictada en el seno de procedimiento de comprobación limitada. Dicha liquidación resulta en un importe a ingresar en el 1T de 9.554,98 euros y un saldo a compensar en el 4T de 2010 de 37.787,19 euros.

El resultado de las comprobaciones relativas a cada periodo es el siguiente:

- 1T, 2010: una deuda tributaria por importe de 9.554,98 euros lo que supone que no procede la compensación del saldo declarado por importe de 532,96 euros.
- 2T, 2010: una cuota a compensar de 65.075,48 euros, lo que supone una minoración del saldo declarado de 414.318,06 euros.
- 3T, 2010: una cuota a compensar de 55.462,15 euros, lo que supone una minoración del saldo declarado de 421.331,21 euros.
- 4T, 2010: una cuota a compensar de 27.787,19 euros, lo que supone una minoración del saldo declarado de 424.247,90 euros.

Las liquidaciones provisionales se deben a la consideración de determinadas cuotas soportadas por la interesada como no deducibles. En síntesis, no se admite la deducibilidad de cuotas soportadas que no tengan relación con la actividad realizada por la Sociedad durante el ejercicio 2010, en particular, y de forma resumida, por los siguientes motivos:

- Cuotas soportadas en consumos y reparaciones en la finca "FINCA_1". No se acredita por la interesada que la misma se encuentre afecta al desarrollo de actividad económica alguna.
- Cuotas soportadas relacionadas con vehículos de los que no es propietaria la entidad.
- Cuotas soportadas en gastos calificados como personales (compra de colchones, instalación y reparación de un televisor, compra de televisor y DVD, adquisición de esculturas, colgantes, instalación de sauna, revisión de un CD, alquiler caja de seguridad, entre otros).
- Cuotas soportadas en la adquisición de viviendas por no resultar acreditado que el destino previsible de las mismas suponga el ejercicio de una actividad económica sujeta y no exenta que otorgue el derecho a la deducción.
- Cuotas soportadas en gastos destinados a atenciones a clientes.

Tercero.

No conforme con el acuerdo anterior, la interesada interpuso recurso de reposición en fecha 12 de marzo de 2013, que fue resuelto por la Administración desestimando las alegaciones de la recurrente.

Cuarto.

Asociados a la anterior liquidación, se tramitaron expedientes sancionadores que finalizaron con los correspondientes acuerdos de imposición de sanción en los que se entienden cometida la infracción tributaria grave tipificada en el artículo 191.2 de la LGT (dejar de ingresar) en el primer trimestre de 2010, y el artículo 195 (determinar improcedentemente partidas a compensar) en los trimestres segundo, tercero y cuarto de 2010.

Quinto.

No conforme con la resolución de recurso de reposición y con los acuerdos de imposición de sanción referidos, la interesada interpuso las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid. El mismo las resolvió de forma acumulada, desestimando las pretensiones en cuanto al acuerdo de liquidación y estimándolas en cuanto a los acuerdos de imposición de sanción que resultaron anulados.

Sexto.

No conforme con la resolución dictada en primera instancia, en lo que a la confirmación de la liquidación practicada por la Administración se refiere, la interesada interpuso, el 25 de mayo de 2016, recurso de alzada ante el Tribunal Económico Administrativo Central alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Insiste en la deducibilidad de las cuotas soportadas en las facturas relacionadas con consumos y reparaciones vinculadas a la finca "FINCA_1", tanto en lo relativo a su actividad agrícola, como a su actividad de turismo rural. En este sentido, señala que la actividad agrícola constituye una actividad económica desarrollada en la finca señalada pese a no generar ingresos periódicos y habituales, dado el periodo de generación de varios años, al tratarse de una actividad de extracción y venta de corcho del alcornoque. Por otro lado, señala que el destino de determinados bienes adquiridos ha sido precisamente la finca a objeto de adecuar la misma para llevar a cabo en ella la actividad de turismo rural, que no ha sido cuestionada por parte de la Administración.
- Deducibilidad de las cuota del IVA soportadas por la adquisición de tres fincas en el edificio DIRECCION_1 de PROVINCIA_1. Señala que las viviendas adquiridas tienen características especiales que han de analizarse en

cuanto al uso previsible de las mismas. En particular, alega que el citado uso previsible es el de vivienda de directivos de empresa, oficina de representación o despacho. En concreto, sobre una de las fincas existe contrato de arrendamiento por un día a una sociedad para organizar un evento (por el que se repercute IVA) y contrato con una mercantil para uso de sus empleados y despacho (por el que se repercute IVA). Indica, además, que en una de las fincas se encuentra el domicilio social de la entidad interesada. Señala que, respecto a la tercera finca, por sus características, ha de admitirse igualmente el destino previsible señalado.

El 21 de noviembre de 2019, este Tribunal Central estimó parcialmente el recurso de alzada, reconociendo la deducibilidad de algunas de las cuotas soportadas que la Administración había regularizado al considerarlas no deducibles. En particular, el fallo de este Tribunal se pronunció en los siguientes términos:

"De acuerdo con lo previsto en los fundamentos de derecho anteriores, este Tribunal considera que ha de admitirse la deducibilidad de las cuotas soportadas correspondiente:

a) A las facturas señaladas en el fundamento de derecho cuarto, así como aquellas relacionadas con la actividad de turismo rural, al no haberse cuestionado el desarrollo de la misma por parte de la Administración.

b) A la factura señalada en el fundamento de derecho quinto, por corresponder a un bien respecto del que se entiende probado su destino previsible como afecto al desarrollo de una actividad sujeta y no exenta al IVA."

La facturas señaladas en el fundamento de derecho cuarto son las registradas con número de asiento 5218, 5220 y 5584,

La factura señalada en el fundamento de derecho quinto es la registrada con el número de asiento 5904.

Séptimo.

En ejecución del fallo anterior, la Administración de ... de la Delegación Especial de Madrid dictó, el 23 de septiembre de 2020, acuerdo en el que señala:

"El Tribunal en su resolución admite como deducible el IVA soportado en las facturas registradas con los números 5218 (6.226,00 euros), 5220 (491,03 euros), 5584 (501,12 euros) y 5904 (285.492,87 euros), las dos primeras correspondientes al 1º trimestre y las otras dos correspondientes al 2º trimestre.

Por lo tanto, se anula la resolución impugnada, así como la liquidación de la que trae causa y dictando nuevo acuerdo de liquidación del que resulta un importe a compensar en el 4º trimestre de 313.248,22 euros. De esta nueva liquidación que se adjunta, se extrae el siguiente detalle:

Liquidación 1T a ingresar: 1.662,51 euros
Intereses de demora: 756,22 euros
Resultado de la regularización: 2.418,73 euros
Ingresado en liquidación provisional: 9.554,98 euros
Diferencia a devolver: -7.136,25 euros
Importe a compensar en periodos siguientes: 313.248,22 euros"

Y concluye que procede:

"Anular la liquidación objeto de impugnación de la que en su día se derivó una cantidad a ingresar de 9.554,98 euros.

Reconocer una cantidad a compensar al final del 4º trimestre de 2010 de 313.248,22 euros.

Dictar nuevo acto de liquidación, que se acompaña al presente acuerdo, del que resulta una deuda tributaria de 2.418,73 euros.

Proceder a la compensación de oficio de los ingresos efectivamente realizados por importe de 2.418,73 euros con la nueva deuda originada como consecuencia de la resolución adoptada.

Reconocer el derecho a la devolución de los intereses correspondientes hasta la fecha de ordenación del pago.

Reconocer el derecho a la devolución por importe de 7.136,25 euros.

Reconocer el derecho a la devolución de los intereses correspondientes hasta la fecha de ordenación del pago".

El acuerdo dictado en ejecución consta notificado el 28 de septiembre de 2020.

Octavo.

Como hemos señalado en el antecedente de hecho primero, el 14 de octubre de 2020, la entidad interesada promovió el presente recurso contra la ejecución contra el anterior acuerdo, al considerar no ajustada a derecho la ejecución que la Administración realiza de la resolución dictada por este Tribunal Central.

En sus alegaciones la entidad muestra su disconformidad en relación con las siguientes cuestiones:

- En primer lugar, señala que la Administración, respecto a la actividad de turismo rural, que el Tribunal entiende como no cuestionada, admite la deducibilidad de las cuotas soportadas en las facturas concretas señaladas en el fundamento de derecho cuarto, sin considerar el fallo concreto, que indica "A las facturas señaladas en el fundamento de derecho cuarto, así como aquellas relacionadas con la actividad de turismo rural, al no haberse cuestionado el desarrollo de la misma por parte de la Administración".

Considera, en consecuencia, que ha de reconocerse el derecho a la devolución de todas aquellas cuotas que en el acuerdo de liquidación fueron consideradas no deducibles, motivándose tal denegación en la no acreditación del desarrollo de dicha actividad.

- En segundo lugar, señala que respecto a la factura registrada en el número de asiento registral 5904, no se ha considerado la deducibilidad de la totalidad de las cuotas soportadas documentadas en la misma, desagregada en 3 asientos, sino exclusivamente dos de ellos.

Señala que la resolución del Tribunal no excluye ninguna de las cuotas soportadas en dicha factura, por lo que su exclusión no cabe en ejecución.

- En tercer lugar se refiere a la cuestión de la liquidación de los intereses de demora por la cantidad que resulta a ingresar en el primer trimestre de 2010. Indica en relación a la misma, que no se ha especificado el tipo de interés de demora que se aplica en cada uno de los periodos y que se calculan sobre todo el periodo que va desde el 21/04/2010 a 12/09/2020, sin tener en cuenta la previsión contenida en el artículo 26.4 de la LGT y la Jurisprudencia del Supremo, en el sentido de que deben excluirse los días en que se ha excedido del plazo máximo de resolución de los procedimientos tributarios de recurso y ejecución del recurso de alzada, detallando en su escrito cuales son estos plazos.

- Por último, se refiere a la cuestión de que, dado que en ejecución de la resolución, resulta una cuota a compensar superior a la del acuerdo de liquidación inicial, habría de ordenarse la rectificación de las liquidaciones de los años siguientes, compensando el aumento del IVA a compensar reconocido.

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. El recurso contra la ejecución se regula en el artículo 241 ter de la LGT, aplicable a los recursos de ejecución interpuestos desde el 12-10-2015 según la Disposición Transitoria Única.7.a) de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, siendo competente para conocer del recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta.

Segundo.

A la vista del acuerdo adoptado por la Oficina Gestora y las alegaciones presentadas, este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es ajustado a derecho el acuerdo dictado por la Administración en ejecución de la resolución dictada por este TEAC.

Tercero.

El artículo 241 ter de la LGT, regula el recurso contra la ejecución. Dispone:

1. Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas.

2. Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar este recurso.

3. Será competente para conocer de este recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.

4. El plazo de interposición de este recurso será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

5. La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.

6. En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.

7. No cabrá la interposición de recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución.

8. El Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta Ley.

A efectos de determinar si resulta correcto el acuerdo de liquidación dictado por la Administración, en ejecución de la resolución dictada por este TEAC, ha de tenerse en cuenta la previsión del apartado uno del artículo 241 ter de la LGT, que lo regula y que señala que: "Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas".

Al amparo de lo señalado, se referirá, este Tribunal, a cada una de las cuestiones alegadas por la entidad interesada, que interpone recurso contra la ejecución.

Cuarto.

En primer lugar, tal como señala el recurrente en sus alegaciones, este TEAC, en su fallo, señalaba la procedencia del derecho a la deducción de las tres facturas analizadas en el fundamento de derecho cuarto, así como aquellas otras relacionadas con el desarrollo de la actividad económica de turismo rural.

En este sentido, el acuerdo de liquidación dictado originariamente señaló:

"Del estudio de las cuotas soportadas y deducidas en su declaración se llega a las siguientes conclusiones:1º.Se deduce cuotas soportadas de consumos y reparaciones vinculadas a una finca en el paraje FINCA_1 en PROVINCIA_2 de 32,799 hectáreas de la que es propietaria la Entidad. Dicha finca no constituye una actividad económica, ya que no tenemos ni la presunción ni la certeza que en la misma se realice una explotación económica productora de bienes para introducirlos en el circuito económico, supuesto en el cual serían deducibles las cuotas soportadas necesarias para la obtención de los mismos.

Como no nos encontramos ante una actividad, conforme al breve razonamiento expuesto en el párrafo anterior consideramos no deducibles las siguientes cuotas soportadas que enumeramos a continuación:(...)"

La Administración enumera, para cada uno de los periodos objeto de liquidación los números de asientos en que se registran las facturas cuya deducibilidad no se considera por el motivo señalado anteriormente.

Señala igualmente la Administración que no procede la deducibilidad de las cuotas del IVA correspondientes a determinados gastos, por tener estos carácter personal.

Frente a las alegaciones de la entidad, que se refiere al desarrollo de una actividad de explotación agrícola y ganadera en la finca "FINCA_1", así como a la instalación de un complejo turístico en la misma, la Administración resolvió confirmando que no procedía la deducibilidad de las mismas. En concreto señaló, respecto a la alegación de desarrollo de actividad agrícola y ganadera, lo siguiente:

"Por tanto dentro de las actividades realizadas no está incluida la explotación ganadera. No ponemos en duda la existencia de una finca y que en la misma exista ganado así como que exista personal afecto a la misma, sino que no tenemos ni una prueba que en la misma se realice una actividad agrícola o ganadera con la intención de introducir los productos que obtenga en la realización de las mismas en el circuito económico. Por tanto ante la ausencia de facturación, se presume que es para satisfacer necesidades personales, no dando por tanto derecho a deducción las cuotas soportadas vinculadas a la misma".

Por su parte, en relación a la alegación de desarrollo de actividad de turismo rural, se concluyó:

"(...) hay que puntualizar que si bien la Sociedad aporta Comunicación de Inscripción para Inicio de Actividad en el Registro General de Empresas y Actividades Turísticas de fecha ...2012 e Inscripción de Inicio de Actividad en el Registro General de Empresas y Actividades Turísticas también de fecha ...-2012, las cuotas soportadas que menciona por instalación de una sauna, adquisición de un colchón (hay que señalar que en las alegaciones no menciona el nº de factura recibida a que se refiere dichos conceptos), dichos gastos aparecen vinculados al domicilio de la Sociedad en DIRECCION en PROVINCIA_1 no a la finca denominada "FINCA_1" en PROVINCIA_2 Por tanto al no poder determinar si van destinadas a la Casa Rural procedemos a no admitir la deducibilidad de ninguna cuota soportada de dicha naturaleza".

Como hemos señalado, este Tribunal, en su resolución, concluyó que, puesto que la Administración no había cuestionado el desarrollo de una actividad de turismo rural, procedía la deducción de las cuotas del IVA soportado por gastos e inversiones relacionados con la misma.

En este sentido, el Tribunal se refirió, en concreto, a determinadas facturas porque fueron las señaladas por el recurrente y respecto a las que la Administración consideró que no se había acreditado que los bienes en cuestión estuviesen destinados al complejo turístico en la referida finca.

Puesto que la Administración, en su acuerdo, relacionó los asientos que registraban cuotas del IVA no deducibles por corresponder a "consumos y reparaciones vinculadas a una finca en el paraje del FINCA_1", este Tribunal concluyó, en su fallo, que serían deducibles las cuotas del IVA soportado correspondiente a las facturas relacionadas con la actividad de turismo rural, con la intención de que fueran revisadas por la Administración aquellas, a efectos de distinguir, especificando, entre las facturas relacionadas, referidas todas ellas a la finca "FINCA_1", cuáles se relacionaban con la pretendida actividad de explotación agrícola y ganadera, manteniéndose su no deducibilidad, y cuáles con la actividad de turismo rural (por estar vinculadas a la edificación en que se desarrolla, o a la actividad como tal) reconociendo la deducibilidad de las mismas.

Pues bien, a la vista del acuerdo dictado en ejecución de la resolución de este TEAC, la Administración no ha efectuado análisis alguno en este sentido, no refiriendo, siquiera, que no procede la deducibilidad por corresponder todas las relacionadas a la pretendida actividad agrícola y ganadera.

De acuerdo con lo anterior, el acuerdo de ejecución resulta incompleto, debiendo pronunciarse sobre la cuestión referida a efectos de aclarar, de entre las facturas relacionadas con la finca, cuáles corresponden a la actividad de turismo rural, admitiendo su deducibilidad de las mismas, motivando adecuadamente la no deducibilidad de aquellas otras para las que así se considere que ha de procederse.

Quinto.

En segundo lugar, en relación a la factura registrada con el número 5904, la misma se refiere a la adquisición de una vivienda y seis plazas de garaje.

La Administración, en el acuerdo de liquidación señala que:

"LIVA art 99.Dos. Las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado. Por tanto cuota soportada por la adquisición de tres viviendas no da derecho a deducción por la propia naturaleza y destino del bien, que podrán ser en líneas generales los siguientes:

- Su propia utilización como vivienda.
- Su arrendamiento para su utilización como vivienda, prestación de servicios exento de IVA conforme a lo previsto en la LIVA art 20.23º.b).
- Su posterior transmisión, entrega exenta por ser segunda transmisión de acuerdo a lo recogido en la LIVA art 20.22º. A).

Por tanto, no se admite la deducibilidad por los motivos expuestos anteriormente de la cuota soportada y registrada con nº: 5904, 5906, 5902".

Este Tribunal resolvió que, acreditado el arrendamiento para uso distinto de vivienda de una de ellas, actividad sujeta y no exenta al IVA, procedía la deducción de la cuota soportada en relación con la misma, en particular, la relacionada en el número de asiento 5904.

Tal como señala el recurrente, la factura recoge diferentes conceptos: una vivienda y varias plazas de garaje. La discusión se planteó en torno a la vivienda, siendo que, en principio, el destino previsible de las plazas de garaje pudiera ser su alquiler, actividad sujeta y no exenta.

Dado que el acuerdo señala importes globales, referidos a las cuotas no deducibles en cada periodo de liquidación, desconoce este Tribunal si el acuerdo inicial regularizó la cuota total soportada en la factura señalada, la referida a la adquisición de la vivienda, o la referida a la adquisición de la vivienda y a parte de las plazas de garaje.

En consecuencia con lo señalado, la ejecución del fallo, que habrá de cumplirse en sus estrictos términos, señala que procede la deducibilidad de la factura identificada con el número 5904, que se refiere tanto a la adquisición de la vivienda como de las plazas de garaje, salvo que la Administración no hubiera cuestionado inicialmente la deducción de las cuotas soportadas por adquisición de las plazas de garaje, en cuyo caso deberá especificar qué cuotas no considera en la ejecución, sobre la base de que nunca fueron regularizadas.

Sexto.

En cuanto al cuestionamiento referido al cálculo de los intereses de demora devengados sobre la cuota que resulta a ingresar en la liquidación correspondiente al primer trimestre de 2010, habrán de analizarse varios aspectos.

El acuerdo de liquidación se refiere a los mismos indicando las fechas 21 de abril de 2010 y 13 de septiembre de 2020 y el importe de 756,29 euros.

En primer lugar, en el cálculo de los mismos debiera especificarse los tramos temporales a los que resulten aplicables el tipo de interés de demora vigente en cada uno de los periodos, a efectos de que la entidad pueda conocer, de forma precisa, cómo se llevó a cabo el cálculo de los mismos y poder alegar en defensa de su derecho en caso de mostrarse disconforme con los tipos aplicables.

En segundo lugar, habrá de tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 26 de la LGT, que regula esta obligación accesoria, que dispone lo siguiente:

1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

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

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

a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

(...)

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

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

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

5. En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.

(...)

Por su parte, el artículo 240 de la LGT, referido al plazo de resolución de las reclamaciones económico administrativas, señala:

1. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente.

El tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

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

Y el artículo 241 de la LGT referido al recurso de alzada ordinario señala que: "4. En la resolución del recurso de alzada ordinario será de aplicación lo dispuesto en el artículo 240 de esta Ley".

Nos encontramos, en el caso que nos ocupa, en el supuesto previsto en el artículo 26.5 de la LGT, puesto que, como consecuencia de la resolución dictada por este TEAC, se procedió a anular liquidación inicial y dictar una nueva en ejecución de la misma, siendo que procede exigir el interés de demora devengado desde la finalización del plazo previsto para presentar la autoliquidación de la que resultó, en la liquidación, una cantidad a ingresar, hasta que se dicte la misma.

No obstante, en dicho cómputo habrá de tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado 4, así como la previsión última prevista en el apartado 5, ambos del citado artículo 26, en el sentido de que: "(...) no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar (...) la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido" y "sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución".

Igualmente, habrá de considerarse lo referido en el artículo 240.2 de la LGT que se remite al 26.4 de la misma Ley.

Se desprende de lo anterior que, en el caso en que, en la resolución de los recursos administrativos, así como de las reclamaciones y recursos ante los Tribunales Económico Administrativos, estos órganos hayan excedido del plazo previsto para dictar la misma, dejará de devengarse el interés de demora, siempre y cuando se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

En el supuesto que nos ocupa, en el que parece que la deuda tributaria fue ingresada por el contribuyente, se considera que no concurre la exigencia de la suspensión del acto recurrido.

Es de ver que lo anterior no implica enriquecimiento injusto alguno por parte de la Administración, toda vez que como consecuencia de la nueva liquidación, y por el mismo lapso temporal por el que se pretende que no se devenguen intereses de demora sí se reciben, a favor de la entidad recurrente, los correspondientes intereses de demora derivados del ingreso realizado, tal como se desprende del acuerdo que contiene la nueva liquidación practicada.

Lo señalado anteriormente se ha mantenido por este Tribunal, entre otras, en sus resoluciones de 18 de septiembre de 2018 (RG 3578/2012) o de 14 de febrero de 2019 (RG 480/2017).

En el caso de que se exceda del plazo previsto para la ejecución, por no existir previsión concreta en cuanto a que se encuentre o no suspendida, no procederá exigencia de intereses por el tiempo en que se exceda del mismo.

En este sentido, el recurrente señala en sus alegaciones, en cuanto al plazo de ejecución:

"4. Exceso del plazo de ejecución del recurso de alzada, que se notificó el 04/12/2019 y se ha dictado el acuerdo el 13/09/2020. dado que el plazo máximo establecido en el RD 520/2005 es de un mes, el exceso es de 255 días".

El acuerdo se dictó el 13 de septiembre de 2020. Los términos temporales señalados para el cálculo de los intereses de demora van del 21 de abril de 2010 al 12 de septiembre de 2020. Así, considerando el término final, parece que la Administración ha tenido en cuenta otras consideraciones, más allá de la fecha en la que se dicta el acto de liquidación, pudiendo ser compatible tal circunstancia con el límite temporal previsto para la ejecución del fallo.

En relación a la cuestión señalada, en cuanto al plazo para la ejecución de resoluciones dictadas por los tribunales económico administrativos, este TEAC quiere poner de manifiesto algunas cuestiones:

Así, el artículo 239.3 de la LGT (en su redacción dada por la ley 34/2015) señala:

3. La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales.

Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal.

Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.

Por su parte, el artículo 66.2 del RGRVA señala:

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.

En relación con lo anterior, ha de tenerse en cuenta la reciente sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de noviembre de 2020 (recurso 4911/2018) dictada en casación, a partir de la cual cabe concluir que la Administración deberá liquidar intereses de demora, pero no podrá exigirlos a partir del incumplimiento del plazo del mes previsto para la ejecución, computado este desde la fecha de entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Séptimo.

Por último, se referirá este Tribunal a la pretensión de la recurrente, que señala que la Administración, de conformidad con lo establecido en el artículo 66.2 del RGRVA, debe ordenar que se rectifiquen las liquidaciones de los años siguientes, afectados por el aumento de las cuotas a compensar resultantes en ejecución de la resolución, hasta agotar el exceso de compensación y, en su caso, acordar la devolución correspondiente si el importe total no ha sido compensando en el plazo previsto para ello.

La cuestión referida por la entidad recurrente se regula en el artículo 239.7 de la LGT y 66.2 del RGRVA.

Por remisiones, se señalan las obligaciones conexas previstas en el artículo 68.9 de la LGT.

Sin perjuicio de lo que se dirá seguidamente, no parece que la cuestión del arrastre de los saldos resultantes a compensar en un periodo, a los periodos sucesivos, resulte en obligaciones conexas en el sentido referido en el artículo. En este sentido, no resulta controvertido que la comprobación de una autoliquidación en la que resulten saldos a compensar suponga interrupción de la prescripción de aquellos ejercicios en que se generaron los mismos, siendo que no constituye causa de interrupción de la prescripción de aquellas.

Desconoce este Tribunal, porque no le consta reclamación en este sentido, si la Administración, al tiempo de efectuar la liquidación impugnada, regularizó, igualmente, los periodos posteriores a efectos de ajustar el importe a compensar al resultante de la liquidación practicada en el 4T de 2010.

Con ocasión de la impugnación de aquella, tampoco se planteó por la entidad interesada la cuestión referida.

De conformidad con el artículo 241 ter. de la LGT: "8. El Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta Ley".

Así, puesto que el recurrente plantea la cuestión referida a la obligación de la Administración de trasladar los efectos de la comprobación a aquellos periodos en que se compensen los saldos, de forma novedosa, en el presente recurso contra la ejecución, pudiendo haber referido la misma con ocasión de la impugnación de aquella, incurre en causa de inadmisibilidad de la pretensión referida.

En este sentido, ha de tenerse en cuenta, además, que el pronunciamiento de este Tribunal, en la resolución 4898/2016, cuya ejecución es objeto de la presente impugnación, ordenaba la anulación de la liquidación impugnada para ajustarla a los términos de la misma. No se refirió, en consecuencia, al efecto que aquella pudiera tener en autoliquidaciones posteriores. La cuestión de la compensación de saldos procedentes de periodos anteriores deberá ajustarse a lo dispuesto en los artículos 98 a 100 y 115 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sin perjuicio de lo que señalaremos seguidamente, la cuestión referida por la recurrente se sitúa extramuros del acuerdo de ejecución.

En consecuencia, no procede pronunciamiento de este TEAC, en cuanto a la obligación de la Administración de proceder conforme señala el recurrente, con ocasión de la resolución de este recurso.

No obstante lo señalado anteriormente, quiere este Tribunal referirse a una cuestión que pudiera resultar relevante a los efectos de dilucidar su postura en cuanto a la obligación de la administración de, regularizados unos saldos a compensar, que tienen incidencia en periodos posteriores, regularizar los mismos en periodos subsiguientes.

Es relevante, a este respecto, lo dispuesto por el artículo 99.cinco de la Ley del IVA, que señala lo siguiente:

Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las declaraciones-liquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la declaración-liquidación en que se origine dicho exceso.

No obstante, el sujeto pasivo podrá optar por la devolución del saldo existente a su favor cuando resulte procedente en virtud de lo dispuesto en el Capítulo II de este Título, sin que en tal caso pueda efectuar su compensación en declaraciones-liquidaciones posteriores, cualquiera que sea el periodo de tiempo transcurrido hasta que dicha devolución se haga efectiva.

En la declaración-liquidación, prevista reglamentariamente, referida a los hechos imponible anteriores a la declaración de concurso se deberá aplicar la totalidad de los saldos acumulados a compensar de periodos de liquidación anteriores a dicha declaración.

De igual modo, debe tenerse en cuenta el artículo 100 de la misma Ley, que dispone cuanto sigue:

El derecho a la deducción caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en los plazos y cuantías señalados en el artículo 99 de esta Ley.

No obstante, en los casos en que la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.

Con carácter general, se establece el derecho a la compensación, para los sujetos pasivos, de los saldos a su favor que resulten de las autoliquidaciones que presenten por el impuesto cuando las deducciones que procedan superen al importe de las cuotas devengadas en un periodo de liquidación. Igualmente, se reconoce el derecho de los contribuyentes a la solicitud de la devolución de los citados saldos, ello conforme a lo dispuesto en el Capítulo II del mismo Título VIII de la Ley del impuesto.

Adicionalmente, y para el caso de que la procedencia del derecho a la deducción resulte controvertida, el artículo 100 de esta misma Ley señala su caducidad cuando, no habiéndose ejercitado este, hayan pasado cuatro años desde que la resolución o sentencia que ponga término a la controversia, devenga firme.

Así, cuando el contribuyente acredite un saldo a compensar cuya procedencia se discuta como consecuencia de la discusión sobre la deducibilidad de las cuotas del IVA pretendidas como deducibles por aquél, salvaguarda la norma la efectividad del citado derecho a la deducción disponiendo un plazo para su ejercicio que finaliza una vez transcurridos cuatro años desde la solución a la discusión.

Considerando que el inicio del referido plazo se produce con ocasión de la firmeza de la resolución o sentencia que dirime la disputa, no parece que tenga sentido la pretensión del reclamante, por cuanto, anulada la liquidación en la que se denegó el derecho a la deducción de determinadas cuotas, consideradas por este Tribunal como deducibles en la resolución a cuya correcta ejecución este recurso se contrae, puede el contribuyente proceder a su deducción en los cuatro años siguientes a la firmeza de esta.

En consecuencia, anulada la liquidación que inicialmente se dictó, y sustituida por otra, conforme se indica en los fundamentos jurídicos anteriores de esta resolución, podrá el reclamante compensar el saldo así resultante en los cuatro años siguientes a la fecha de firmeza de la resolución en su momento dictada o solicitar su devolución conforme a lo dispuesto por el Capítulo II del Título VIII de la Ley del IVA.

Interesa a este Tribunal señalar que cuanto se acaba de señalar se indica habida cuenta del resultado de la autoliquidación presentada en su momento por el reclamante, en la que se contenía un saldo a compensar, situación que difiere de aquellas en las que se hubiera solicitado en su momento la devolución del citado saldo, en las que habría de atenderse la pretensión del contribuyente, conforme proceda, o este, en su caso, hubiera resultado a ingresar.

Lo anterior es igualmente coherente con la no exigencia de los recargos por las autoliquidaciones extemporáneas complementarias que, en su caso, hubiese presentado el contribuyente una vez reducido por la administración el saldo a compensar, al objeto de ajustar sus autoliquidaciones posteriores, como así ha indicado este TEAC, en sus resoluciones de 17 de septiembre de 2020 (RG 4672/2017) y de 24 de noviembre de 2020 (RG 1959/2019), que constituye doctrina de este Tribunal.

En efecto, considera este Tribunal que el hecho de que el ajuste de las autoliquidaciones posteriores al resultado de una actuación administrativa por la que se reduce un saldo a compensar se exima de la exigencia de los recargos que instituye el artículo 27 de la Ley General Tributaria, habida cuenta de su necesaria realización, es compatible con el hecho de que, reconocido a la postre un saldo a compensar superior al inicialmente apreciado por

la Administración en su liquidación, la diferencia que así resulte surta efecto a partir del momento en que la resolución o sentencia que dirima definitivamente devenga firme. Así se infiere tanto del antes transcrito artículo 100 de la Ley del IVA como de la necesaria evitación de las dificultades que el arrastre retroactivo que dicho reconocimiento podría suponer, al incidir sobre autoliquidaciones pretéritas que pueden estar afectadas por otras circunstancias, como pudieran ser la existencia de actuaciones de control distintas o prescripciones de derechos diversos.

Octavo.

En consecuencia con lo señalado en los fundamentos de derecho anteriores, procede:

- Estimar las pretensiones del recurrente plasmadas en sus dos primeras alegaciones, debiendo la Administración revisar la liquidación en lo referido a la deducibilidad de las cuotas soportadas en facturas relacionadas con su actividad de turismo rural, y la deducibilidad de las cuotas soportadas no admitidas en la factura identificada con el número 5904.

- Estimar parcialmente lo referido a la liquidación de los intereses de demora, siendo que no se devengan por el tiempo que excede del plazo máximo para ejecutar la resolución.

- Inadmitir la pretensión referida a que proceda, por parte de la Administración, tener en cuenta la repercusión que el actual acuerdo de ejecución pudiera tener en los años siguientes.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso contra la ejecución en los términos señalados en la presente resolución.

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