

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088310

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de diciembre de 2022

Sala 4.^a

R.G. 1373/2022

SUMARIO:

Deuda tributaria. Interés de demora. Cómputo/Plazo. *Intereses de demora en ejecución de resolución parcialmente estimatoria con la deuda ya ingresada.* En relación con el cómputo del período que la Administración debe tomar a efectos de cálculo de intereses, habida cuenta que el obligado tributario había ingresado la cuota tributaria y sobre la posible aplicación de las reglas de limitación de intereses previstas en los arts. 26.4 y 240.2 de la Ley 58/2003 (LGT), el Tribunal realiza la siguiente aclaración.

La Administración debe efectuar un doble cálculo de forma separada: practicar a favor del sujeto pasivo devolución en el que tomando como principal la cuota e intereses ingresados se calcule a su vez el interés producido desde el ingreso hasta que se acuerde su devolución; y, al propio tiempo, y a pesar de que el interesado había efectuado un ingreso anteriormente, la Administración liquidará a su favor la cuota tributaria finalmente resultante con el interés devengado desde la finalización del período voluntario hasta el momento de practicarse la liquidación final.

Es decir, el cálculo de intereses que se practica a favor de la Administración sobre la cuota finalmente resultante se calcula «como si no hubiera habido ingreso alguno» realizado por el contribuyente, ya que a efectos matemático-financieros esta situación se produce con la devolución a favor del contribuyente del importe correspondiente a la cuota e intereses ingresados y del interés producido por dicho importe. Queda pues justificado que en los casos como el de este expediente, la Administración liquide intereses sobre la cuota finalmente exigible, aunque hubiera habido previamente ingreso por parte del interesado.

Por otro lado, el Tribunal considera que la finalidad perseguida por el legislador al establecer las limitaciones al devengo de intereses por superación de los plazos procedimentales no es otro que impedir que la tardanza en resolver los procedimientos por la Administración pueda perjudicar a los sujetos pasivos, y si bien la norma al contemplar el supuesto ordinario de liquidación limita el supuesto a las liquidaciones suspendidas -pues no tendría sentido que el legislador limitase el devengo de intereses a una cuota ya ingresada-, dicha regla debe aplicarse no sólo a los supuestos en que se hubiera acordado la suspensión, sino también a aquellos casos en los que la deuda ya estaba ingresada por el interesado, resultando finalmente otra cuota tributaria distinta y surgiendo liquidaciones contrapuestas, dado que como ya ha quedado explicado, el cálculo matemático de intereses a favor de la Administración se realiza en la hipótesis de «no haberse ingresado». **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 32, 73 y 240.

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

RD 939/2005 (RGR), art. 58.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto el presente recurso contra el acuerdo de ejecución de fecha 15 de diciembre de 2021 dictado por los Servicios Tributarios del Principado de Asturias, dictado en ejecución de la resolución de 28 de septiembre de 2021 de este Tribunal Económico Administrativo Central.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Fue notificado a la parte reclamante acuerdo de liquidación de fecha 18 de julio de 2017 con clave ...08 con el que se ponía fin al procedimiento inspector seguido por el concepto Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones devengado con el fallecimiento de D. Btz el ... de 2012, del que derivaba una deuda tributaria por importe de 1.322.182,56 euros, correspondiendo 1.097.146,32 euros a la cuota y 225.036,24 euros a los intereses de demora. La regularización tuvo por objeto la eliminación de la reducción establecida en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987

de 18 de diciembre del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la adquisición de participaciones en la sociedad XZ S.L. y la incorrecta determinación del valor del ajuar doméstico.

La deuda resultante del acuerdo de liquidación fue satisfecha el 4 de septiembre de 2017, dentro del periodo voluntaria de pago.

Segundo.

Como consecuencia de la regularización practicada, se inició expediente sancionador por el artículo 191.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que finalizó con la emisión de la correspondiente acuerdo de infracción tributaria, imponiendo una sanción por importe de 665.720,96 euros.

La parte reclamante interpuso reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias, tramitándose bajo los números 33/01173/2017 (contra el acuerdo de liquidación) y 33/00281/2018 (contra el acuerdo sancionador). Mediante resolución de 31 de mayo de 2019, el Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias desestimó las reclamaciones interpuestas, confirmando tanto la regularización practicada como la sanción impuesta.

No estando conforme con la resolución anterior, se interpuso contra la misma recurso de alzada ante este Tribunal Económico Administrativo Central, tramitado bajo el número 00/05015/2019, que fue resuelto el 28 de septiembre de 2021 mediante resolución parcialmente estimatoria. En la misma exclusivamente se estimaba la pretensión de la parte reclamante sobre el cálculo del ajuar domestico.

Cuarto.

Con fecha 15 de diciembre de 2021 los Servicios Tributarios del Principado de Asturias dictaron acuerdo en ejecución de la resolución de 28 de septiembre de 2021 de este Tribunal Económico Administrativo Central.

El mismo fue notificado a la parte reclamante el 22 de diciembre de 2021.

Quinto.

El día 22/02/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 17/01/2022 contra el acuerdo de ejecución anterior. La parte reclamante alega el incorrecto cálculo de la devolución efectuada.

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.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si el importe de la devolución efectuada a la parte reclamante, consecuencia del acuerdo de ejecución de la resolución de 28 de septiembre de 2021 de este Tribunal Económico Administrativo Central, es conforme a derecho.

Tercero.

En primer lugar, cabe comenzar por el marco normativo. El artículo 66 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa dispone:

"1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

(...)

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".

Por su parte, el artículo 26 apartados 4 y 5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece:

"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..."

Asimismo, el artículo 32 de la misma ley prevé:

"1, La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley.

2, Con la devolución de Ingresos Indevidos 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."

Y el artículo 73 señala:

"1. La Administración Tributaria compensará de oficio las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo.

Se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de comprobación limitada o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de esta Ley."

Por otro lado, el artículo 58.2.b) del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación determina:

"b) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior. En este caso, en la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda y se notificará al obligado al pago el importe diferencial para que lo ingrese en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En este supuesto, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo".

Cuarto.

De acuerdo con la normativa anterior, para una correcta ejecución de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central se requeriría:

1. Anular el acuerdo de liquidación inicialmente dictado en su totalidad (...10B). Lo que conllevaría reconocer el carácter de indebido del ingreso efectuado el 4 de septiembre de 2017 por importe de 1.322.182,56 euros (comprensivo de cuota e intereses) y el derecho a su devolución junto con los intereses de demora devengados y calculados sobre dicho importe, computados desde la fecha de ingreso hasta la fecha en que se acuerde la devolución, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 Ley General Tributaria.

2. Practicar la nueva liquidación tributaria según lo señalado en la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, devengándose sobre la nueva cuota los correspondientes intereses de demora desde que finalizó el periodo voluntario de pago hasta la fecha de la nueva liquidación, de conformidad con lo establecido en el artículo 26.5 de la Ley General Tributaria y 66.2 del Reglamento de Revisión.

3. Compensar el importe a devolver resultante del ingreso indebido con el importe a ingresar resultante de la nueva liquidación, de conformidad con lo establecido en el artículo 73 de la Ley General Tributaria, reconociendo la devolución o el ingreso, según corresponda, resultante de dicha compensación.

Quinto.

En cuanto al cómputo del período que la Administración debe tomar a efectos de cálculo de intereses, habida cuenta que el obligado tributario había ingresado la cuota tributaria el 4 de Septiembre de 2017 y sobre la posible aplicación de las reglas de limitación de intereses previsto en los arts 26,4 y 240,2 de la LGT, debe realizarse la siguiente aclaración.

Como ya se ha expuesto, la Administración debe efectuar un doble cálculo de forma separada: practicar a favor del sujeto pasivo devolución en el que tomando como principal la cuota e intereses ingresados se calcule a su vez el interés producido desde el ingreso hasta que se acuerde su devolución; y, al propio tiempo, y a pesar de que el interesado había efectuado un ingreso anteriormente, la Administración liquidará a su favor la cuota tributaria finalmente resultante con el interés devengado desde la finalización del período voluntario hasta el momento de practicarse la liquidación final.

Es decir, el cálculo de intereses que se practica a favor de la Administración sobre la cuota finalmente resultante se calcula "como si no hubiera habido ingreso alguno" realizado por el contribuyente, ya que a efectos matemático-financieros esta situación se produce con la devolución a favor del contribuyente del importe correspondiente a la cuota e intereses ingresados y del interés producido por dicho importe. Queda pues justificado que en los casos como el de este expediente, la Administración liquide intereses sobre la cuota finalmente exigible aunque hubiera habido previamente ingreso por parte del interesado.

Resta por analizar la aplicación de las limitaciones contenidas en los arts 26,4 y 240,2 de la LGT según los cuales:

26,4:"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."

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

Este Tribunal en resoluciones anteriores ha manifestado que la Ley en su art 240,2 contempla sólo los supuestos de liquidaciones suspendidas, y que además, la aplicación de dichas limitaciones a estos supuestos en los que no había suspensión (por haberse ingresado) supondría "un enriquecimiento injusto, toda vez que por el mismo lapso temporal por el que ahora pretenden no pagar intereses, ellos sí recibieron en su día los correspondientes intereses de demora cuando les fue devuelto el ingreso de la liquidación" (Resolución de 14 de Febrero de 2019; RG 480/2017/50).

No obstante, atendiendo al criterio mantenido por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid (valga por todas la STSJ 46/22 de 2 de Febrero) este TEAC llega a la conclusión que las reglas contenidas en los citados preceptos están contemplando el supuesto ordinario de liquidación practicada por la Administración en una regularización tributaria, pero no contempla el supuesto de la regularización global que se produce cuando, como consecuencia de resoluciones administrativas o judiciales, surgen liquidaciones contrapuestas a favor y en contra del contribuyente, que aunque finalmente serán compensables de acuerdo con el art 73 de la LGT, el cálculo matemático correcto de los intereses exige determinar separadamente los mismos: a favor de la Administración "como si no hubiera habido ingreso alguno" y a favor del particular de todo lo ingresado (más sus intereses) como si finalmente no resultara cuota tributaria alguna.

Pues bien, este Tribunal considera que la finalidad perseguida por el legislador al establecer las limitaciones al devengo de intereses por superación de los plazos procedimentales no es otro que impedir que la tardanza en resolver los procedimientos por la Administración pueda perjudicar a los sujetos pasivos, y si bien la norma al contemplar el supuesto ordinario de liquidación limita el supuesto a las liquidaciones suspendidas (pues no tendría sentido que el legislador limitase el devengo de intereses a una cuota ya ingresada), dicha regla debe aplicarse no sólo a los supuestos en que se hubiera acordado la suspensión, sino también a aquellos casos en los que la deuda ya estaba ingresada por el interesado, resultando finalmente otra cuota tributaria distinta y surgiendo liquidaciones contrapuestas, dado que como ya ha quedado explicado, el cálculo matemático de intereses a favor de la Administración se realiza en la hipótesis de "no haberse ingresado", (y por tanto como si estuviera suspendida), y sin olvidar que, como expone la referida Sentencia del Tribunal Superior de Justicia al analizar esta cuestión, lo contrario "daría lugar a hacer de peor condición al obligado tributario que paga la deuda que al que no la abona y obtiene la suspensión, lo que no es admisible".

Podría argumentarse de contrario que con la solución expuesta es ahora la Administración la que está recibiendo peor trato que el particular, y que ello supone un enriquecimiento injusto del sujeto pasivo (como ha considerado este Tribunal en resoluciones anteriores) ya que el contribuyente ha obtenido totalmente devolución de lo ingresado con intereses, sin embargo lo cierto es que las limitaciones de los arts 240,2 y 26,4 LGT afectan exclusivamente a la Administración, ya que en los supuestos de devoluciones los intereses se calculan linealmente por todo el período computable sin que a los contribuyentes les afecte el incumplimiento por parte de la Administración de los plazos procedimentales, por lo que no cabe exigir un tratamiento recíproco. Como dice la referida Sentencia: "ante lo que argumenta la resolución del TEAC que se transcribe en la resolución del TEAR aquí recurrida, esta Sala no aprecia que el recurrente obtenga un enriquecimiento injusto, ya que tiene derecho a percibir intereses de demora sobre el importe de la primera liquidación por tratarse de un ingreso indebido, mientras que la Administración no puede exigirle intereses de demora sobre el importe de la segunda liquidación durante el periodo indicado porque el TEAR incumplió el plazo legal para resolver la reclamación. Se trata, por tanto, de consecuencias que derivan de hechos distintos que están regulados en diferentes preceptos legales. Es más, en el caso del interés de demora que se devenga a favor del obligado tributario, el art. 32.2 de la LGT dispone que para su cálculo no se computan las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado, que es una previsión similar a la que contiene el art. 26.4 de la misma Ley cuando los intereses se devengan a favor de la Administración."

Es por ello que este Tribunal Central modifica el criterio mantenido en resoluciones anteriores declarando que el art 240,2 de la LGT es aplicable también a los supuestos en los que la deuda anulada, no se encontrara suspendida, por haber sido ingresada.

Sexto.

Del examen del acuerdo de ejecución consta que la deuda tributaria de cuantía 1.234.370,16 euros está formada por el importe de 1.024.279,64 euros, que es la parte de la cuota tributaria que la parte reclamante no ingresó al presentar la autoliquidación, calculada según los razonamientos esgrimidos en la resolución de 28 de septiembre de 2021 de este Tribunal Central; y por los intereses de demora, que ascienden a 210.090,52 euros, computados desde la finalización del periodo voluntario de pago, 7 de diciembre de 2012, hasta el 18 de julio de 2017, fecha en la que se dictó la liquidación por la Inspección y que dio lugar al correspondiente ingreso por la parte reclamante, liquidación que con posterioridad fue anulada por la resolución del TEAC de 28 de septiembre de 2021.

Del importe anterior de 1.234.370,16 euros, la Administración minoró lo que la parte reclamante ya ingresó en la liquidación anulada con clave ...08, 1.322.182,56 euros. Señalando que se ha producido un ingreso indebido por el exceso de 87.812,40 euros, que será abonado junto con los correspondientes intereses de demora

computados desde el 4 de septiembre de 2017, fecha en la que se realizó el ingreso indebido, hasta el 15 de diciembre de 2021, fecha en la que se dicta el acuerdo de ejecución.

De este examen queda acreditado que la Administración no ha cumplido con el procedimiento de ejecución previsto en la normativa tributaria anteriormente expuesta, ni ha deducido los excesos en la duración de los procedimientos tal y como se prevé en los arts 26.4 y 240.2 de la LGT, procediendo practicar nuevo cálculo de intereses de acuerdo con lo expuesto en los Fundamentos anteriores.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas