

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de marzo de 2026

Sala 1.^a

R.G. 8105/2025

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Procedimiento contencioso-administrativo. Anulación de sanciones. Acuerdos sancionadores multiperiodo. Cuando un único acuerdo sancionador englobe las sanciones correspondientes a varios períodos impositivos, la anulación decretada por el órgano económico-administrativo o contencioso-administrativo de una de ellas no afectara a las restantes, de modo que la ejecución de la resolución o de la sentencia no conlleva la anulación del acuerdo sancionador sino tan solo de la sanción respecto de la cual así lo ordena el Tribunal, conservándose las restantes, procediendo respecto de estos últimos el devengo de intereses suspensivos.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 29 de abril de 2025, recaída en la reclamación nº 08/6216/2022 interpuesta frente al acuerdo de liquidación de intereses suspensivos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. El obligado tributario DON X fue objeto de un procedimiento inspector relativo a su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y su Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los períodos impositivos 2009 a 2012.

En relación con el IVA se dictó un único acuerdo de liquidación y respecto al IRPF se dictaron dos acuerdos de liquidación que regularizaron, por un lado, las operaciones vinculadas del obligado tributario con una sociedad de su titularidad y, por otro lado, los demás elementos de la obligación tributaria. En relación con el IRPF, la Administración Tributaria practicó regularización por operaciones vinculadas únicamente en los ejercicios 2010, 2011 y 2012 y no en el período impositivo 2009 puesto que, según consta en el acuerdo de liquidación *"dado que el resultado de 2009 es negativo no procede determinar valor de mercado"*.

Asimismo, se dictó y notificó un acuerdo sancionador del IRPF 2009 a 2012 por la comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 191 LGT.

Frente a los acuerdos de liquidación IRPF, IVA y frente al acuerdo sancionador IRPF 2009-2012 interpuso el obligado tributario sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Cataluña (la reclamación referida a la liquidación del IRPF se tramitó con número de RG 08/04860/2015, la liquidación IVA con número de RG 08/6712/2015 y el acuerdo sancionador IRPF se tramitó con número de RG 08/5647/2015).

Reclamaciones que fueron resueltas acumuladamente por el TEAR de Cataluña mediante resolución de fecha 13/09/2018 (notificada a DON X el 4 de febrero de 2019) en sentido parcialmente estimatorio en los siguientes términos:

<<ESTIMAR EN PARTE la reclamación 08/04860/2015 anulando las liquidaciones practicadas para que sean sustituidas por otras acordes a los expuesto en la resolución.

DESESTIMAR las reclamaciones 08/5647/2015 y 08/6712/2015 confirmando los actos impugnados>>

Concretamente la estimación parcial relativa al acuerdo de liquidación IRPF 2009 a 2012 era consecuencia del siguiente extremo reflejado en la resolución de la reclamación:

<<En este punto, no podemos más que estimar las alegaciones del obligado tributario en la medida en que ninguna razón existe para no determinar un valor de mercado en relación a los servicios que el socio prestó a la entidad durante el ejercicio 2009. Por ello en este punto procederá anular la liquidación para que se practique una nueva en la que, sin perjuicio de la interdicción de la reformatio in peius, se procede a determinar un valor de mercado para la operación indicada>>.

Dicha resolución fue impugnada por DON X en vía contencioso-administrativa formulando el correspondiente recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Síguenos en...



La Dependencia Regional de Inspección de Cataluña dictó acuerdo de ejecución de la resolución económico-administrativa del TEAR de Cataluña en el que confirma las liquidaciones iniciales relativas al IRPF al afirmar:

<<Así pues, si el valor de mercado, para el ejercicio 2009, de la prestación de servicios por la actividad personal de DON X a la SOCIEDAD DE DON X asciende a (...) euros, no procede realizar ajuste (ni primario ni secundario) alguno, tal y como ya sucedía en el acuerdo de liquidación impugnado, debiéndose confirmar la cuota de dicho ejercicio por su importe de 0,00 euros. Los ejercicios restantes (2010, 2011 y 2012) no se ven afectados por la resolución del Tribunal Regional.

Asimismo, dado que no se producen modificaciones en la liquidación de 2009, relativa a la regularización por operaciones vinculadas, no se ve afectada la liquidación de dicho ejercicio, en la que se regulariza la totalidad de la situación tributaria del contribuyente>>

De este modo, el acuerdo de ejecución procedió a lo siguiente:

<<1º Confirmar la liquidación A08(...)42, relativa al IRPF 2009-2012, en la que se regulariza por la aplicación del valor de mercado en la prestación de determinados servicios, cuyo importe total asciende a 152.371,58 euros, correspondiendo 125.968,43 euros a cuota, 19.147,36 euros a intereses de demora y 7.255,79 a recargo del periodo ejecutivo.

Esta liquidación se encuentra cancelada en virtud de los ingresos efectuados en las fechas y por los importes anteriormente indicados.

2º) Confirmar la liquidación A08(...)1, relativa al IRPF 2009-2012, en la que se regulariza de forma completa la situación tributaria del obligado, cuyo importe total asciende a 152.033,13 euros, correspondiendo 123.320,78 euros a cuota, 24.210,77 euros a intereses de demora y 4.501,58 a recargo del periodo ejecutivo.

Esta liquidación se encuentra cancelada en virtud de los ingresos efectuados en las fechas y por los importes anteriormente indicados>>

Con posterioridad al citado acuerdo de ejecución, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (en adelante TSJC) acordó estimar parcialmente el recurso interpuesto por DON X que anuló los actos impugnados relativos al IRPF del ejercicio 2009 y al IVA de los períodos hasta el cuarto trimestre de 2010 inclusive, por prescripción y desestimó el recurso en todo lo demás.

En ejecución de tal sentencia se dictó un nuevo acuerdo de ejecución relativo al acuerdo sancionador IRPF 2009-2012; acuerdo que minoró el importe de la sanción impuesta para minorarla en la parte correspondiente a la sanción IRPF 2009, al tiempo que levantó su suspensión confiriendo al obligado tributario plazo de pago en período voluntario ex artículo 62.2 LGT.

El importe derivado de dicha liquidación fue ingresado por DON X el 21 de marzo de 2022 -dentro del período voluntario de pago abierto por la notificación del citado acto de ejecución-.

En fecha 10/05/2022 la Administración Tributaria practicó acuerdo de liquidación de intereses suspensivos, liquidación n.º A0(...)71, importe 5.798,51 euros, del cual cabe destacar:

<<TERCERO. En cuanto al devengo de dichos intereses suspensivos, éste se inició el día siguiente a la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución del TEARC. En el presente caso, la notificación se realizó el 4 de febrero de 2019, por lo que el periodo voluntario de pago abierto por la notificación de dicha resolución, que puso fin a la vía administrativa, finalizó el 20 de marzo de 2019, de conformidad con lo establecido en el artículo 66.6 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.

Por consiguiente, la suspensión de la sanción A08(...)89, correspondiente a IRPF 2009-2012, devengará intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario abierto por la notificación de la resolución desestimatoria del TEARC, que puso fin a la vía administrativa (21 de marzo de 2019) y el día en que se efectuó el ingreso de la sanción de referencia dentro del período voluntario de pago abierto por la notificación del citado acto de ejecución (21 de marzo de 2022).

CUARTO. El artículo 104.2 de la Ley 29/1998 establece un plazo de 2 meses para el cumplimiento de las sentencias dictadas por la vía jurisdiccional. Asimismo, la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo de 2006, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establece en el apartado 2 de la Instrucción Séptima que el plazo para notificar la ejecución de las sentencias judiciales será de dos meses contados desde que la sentencia tuvo entrada en la oficina de registro correspondiente a la sede del órgano que dictó el acto objeto de impugnación.

Dado que la sentencia del TSJC tuvo entrada en el Registro General del TEARC el 23 de septiembre de 2021, el límite de dos meses contemplado en el precepto anteriormente indicado se cumplía el 22 de noviembre de 2021.

Por consiguiente, no procederá el devengo de intereses por el período comprendido entre el día siguiente a la fecha indicada (23 de noviembre de 2021) y la fecha de notificación del acuerdo de ejecución de la sentencia (9 de marzo de 2022).

QUINTO. Así pues, en el presente caso, los intereses de demora se devengarán por los siguientes períodos:

1.- Entre el 21/03/2019 (día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario abierto por la notificación de la resolución del TEARC, que puso fin a la vía administrativa) y el 22/11/2021 (fecha límite del período de dos meses indicado en el Fundamento anterior).

2.- Entre el 10/03/2022 (día siguiente a la notificación del acuerdo de ejecución de la sentencia del TSJC) y el 21/03/2022 (día en que se efectuó el ingreso).

RESOLUCIÓN

En consecuencia, esta Oficina Técnica acuerda efectuar la siguiente ALTA DE LIQUIDACIÓN:

CONCEPTO: INTERÉS DE DEMORA

LIQUIDACIÓN DE PROCEDENCIA: A08(...)89 IMPORTE () 5.798,51 euros>>

SEGUNDO. Frente al acuerdo de liquidación de intereses suspensivos, en fecha 10/06/2022 interpuso DON X reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Cataluña aduciendo la improcedencia de la exigencia de intereses de demora suspensivos.

En fecha 29 de abril de 2025, recaída en la reclamación nº 08/6216/2022 el TEAR de Cataluña resolvió en sentido estimatorio en los siguientes términos:

Resolución TEAR de 29 de abril de 2025 impugnada (RG 08/6216/2022)- el subrayado es el contenido en la resolución-

<<TERCERO. El artículo 26.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, dispone:

2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos: (...) c) Cuando se suspenda la ejecución del acto ...

Vistas las alegaciones formuladas por el interesado se comprueba que, efectivamente, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su sentencia de fecha ..., falló estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo número ... “en sentido de anular los actos impugnados más arriba identificados relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2009 y al IVA de los períodos hasta el cuarto trimestre de 2010 inclusive, por prescripción; y desestimar el recurso en todo lo demás.”

Asimismo, en casos como el que nos ocupa es aplicable el criterio que el Tribunal Supremo ha sentado para este tipo de supuestos, expuesto, entre otras, en su Sentencia de fecha 07/10/2020 (recurso de casación núm. 4235/2018), habiendo razonado en su fundamento de derecho Tercero:

<<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 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 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 dies 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-

Síguenos en...



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>>.

En consecuencia, habiendo dado respuesta el Tribunal Supremo a la cuestión que nos ocupa, en el sentido de que la estimación parcial del recurso contencioso administrativo formulado por el obligado tributario produce que no se devenguen intereses de demora suspensivos, procede la anulación del acto impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Cataluña, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) en fecha 6 de mayo de 2025, ha interpuesto el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el día 29 de julio de 2025, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

El Director recurrente comienza su escrito de interposición del presente recurso matizando que “*si bien el fallo de la sentencia del TSJ de Cataluña dictada en el recurso 414/2019 fue, de manera agregada, “parcialmente estimatorio”, debe diferenciarse:*

- *respecto al periodo 2009 el fallo fue totalmente estimatorio (declarando la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ex artículo 66 a) de la LGT, y la prescripción de la acción de la Administración para imponer sanción, en los términos del artículo 189 de la LGT), y*
- *respecto a los periodos 2010, 2011 y 2012 fue totalmente desestimatoria de las pretensiones del recurrente, confirmando plenamente dichas liquidaciones y actos de sanción.*

En consecuencia, se ordenó anular, exclusivamente, las liquidaciones por IRPF referidas al periodo 2009 confirmándose, en todos sus extremos, las liquidaciones dictadas y las sanciones impuestas por los ejercicios 2010, 2011 y 2012.

En este sentido, la Administración ejecutó en sus propios términos el fallo judicial, anulando los actos afectados por la prescripción (periodo 2009) y conservando los actos no afectados por la citada causa de anulación (periodos 2010, 2011 y 2012), con mantenimiento íntegro de su contenido”.

Expuesto cuanto antecede afirma el Director recurrente que “*la correcta ejecución de una resolución económico-administrativa o contencioso-administrativa que estime parcialmente una reclamación o un*

Síguenos en...



recurso, considerando infundadas las liquidaciones y/o sanciones relativas a unos periodos pero procedentes las correspondientes a otros, debe realizarse, siempre que unas y otras formen parte del mismo documento que ponga fin al procedimiento administrativo (“acuerdo de liquidación” / “acuerdo de imposición de sanción”), individualmente en relación con cada ejercicio o periodo que se incluya en el acto recurrido (sin perjuicio de su posible acumulación en fase revisora” de forma que concluye que la anulación decretada por el TSJ de las liquidaciones y sanciones de 2009 “no debe afectar ni contaminar a las restantes”.

De este modo, el Director recurrente expone que el acuerdo de ejecución conservó las liquidaciones y sanciones de los ejercicios 2010,2011 y 2012, no habiéndose calculado en el acuerdo de ejecución una nueva sanción; extremo al cual anuda la controversia que aquí nos ocupa y que es, en definitiva, si procedía la liquidación de intereses suspensivos:

<<El acuerdo de ejecución conservó las liquidaciones y las sanciones relativas a los ejercicios 2010, 2011 y 2012, al ser el fallo respecto de las mismas desestimatorio. En suma, ninguna nueva sanción se calculó en el acuerdo de ejecución respecto a los ejercicios 2010, 2011 y 2012, motivo por el cual se consideró procedente la liquidación de intereses suspensivos. Lo anterior se fundamenta en los siguientes argumentos: En primer lugar, porque si la Inspección hubiera dictado un acuerdo de liquidación (o un acuerdo sancionador) por cada periodo y el Tribunal hubiera decidido acumular las reclamaciones relativas a cada uno de ellos, la resolución hubiera sido igualmente “parcialmente estimatoria” y, sin embargo, resulta indubitado que procedería mantener los periodos no afectados por la causa de anulación (devengando, en su caso, intereses suspensivos). Con base en lo anterior, se aprecia que no existe razón material alguna para no otorgar igual tratamiento a aquellos supuestos en los que varias liquidaciones / sanciones se han acumulado en un mismo documento.

Adicionalmente, debe considerarse que el acuerdo de liquidación originario que da lugar a la ejecución de la resolución es un documento único que supone la suma algebraica de las liquidaciones de los distintos periodos de liquidación, y ello es así en virtud de lo establecido en el artículo 176.3 del RGAT

<<(…)>>

En el ámbito sancionador, el mismo argumento descansa en el artículo 22.4 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RGRST). De hecho, éste es el criterio que sigue el artículo 35.2 del RGRVA (y la disposición adicional decimocuarta de la LGT) a efectos de determinar la cuantía de la reclamación. De este modo, cuando se impugnan actos de liquidación o actos de imposición de sanción que albergan y comprenden distintos periodos incluidos en un mismo “acto administrativo”, se debe atender a la cuantía de la deuda o sanción de mayor importe que se impugne. En definitiva, la existencia de un único documento (acuerdo de liquidación o acuerdo de imposición de sanción) que contenga varias liquidaciones o sanciones no implica que se le deba dar un tratamiento unitario a todas ellas, pues aquél no es más que la suma algebraica de varias liquidaciones / sanciones que merecen un trato individualizado.

Además, en los supuestos en que la resolución confirme algunos periodos pero anule otros, este tratamiento individualizado es el único que permite dar cumplimiento al principio de conservación, enunciado de forma genérica en el artículo 51 de la LPACAP y, de forma específica en materia de ejecución de resoluciones económico-administrativas, en el artículo 66.3 del RGRVA (advértase que el artículo 70 del RGRVA, referido la ejecución de resoluciones judiciales, se remite al artículo 66 del RGRVA), al disponer que “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”>>.

Adicionalmente el Director defiende que la resolución del TEAR de Cataluña impugnada no se ajusta a la doctrina de este TEAC citando a tal fin la resolución de 5 de marzo de 2015 (RG 3124/2013) y la resolución de 16 de abril de 2009 (RG 3640/06-50-IE), la resolución de 25 de septiembre de 2023 (RG 6484/2022) dictada en unificación de criterio y la resolución de 12 de diciembre de 2024 (RG 7455/2024).

Asimismo se opone a la aplicación por el TEAR de Cataluña en la resolución impugnada de la sentencia de 7 de octubre de 2020, recurso de casación 4235/2018 afirmando:

<<Tal sentencia versa sobre un supuesto distinto (cuota confirmada y rectificación de los intereses de demora, componentes que forman parte del concepto de “deuda tributaria” en los términos del artículo 58 de la LGT, motivo por el cual el TS concluye que “[n]o proceden intereses de demora suspensivos... sin perjuicio del devengo de los intereses de demora previstos en el actual art. 26.5 de la LGT”) del caso que aquí nos ocupa (en el que la confirmación alcanza tanto a la deuda tributaria como a la sanción tributaria)

Por este motivo, resulta fundamental, en aquellos supuestos de “estimación parcial” de un recurso contencioso-administrativo, valorar en qué medida la estimación afecta a cada periodo individualmente considerado-incluido dentro del mismo acto administrativo (acuerdo de liquidación o acuerdo sancionador), debiendo diferenciarse entre:

a) aquellos supuestos en los que la "estimación parcial" del fallo en sentido agregado obedece a la estimación de la liquidación / sanción de algún periodo y a la desestimación del resto (de manera que, como sucede en el caso que nos ocupa, si se anula la liquidación o sanción del periodo afectado por la causa de anulación, ello no debe afectar a la subsistencia de los restantes, que se conservan y que no deben ser anulados);

b) supuestos en los que la "estimación parcial" por motivos sustantivos afecta globalmente al acuerdo liquidación / acuerdo sancionador (como en el caso enjuiciado por el Alto Tribunal, en el que la estimación de la alegación referida a los intereses de demora afectaba al periodo liquidado IS, ejercicio 1991-). En consecuencia, a efectos de la correcta ejecución, resulta evidente la diferencia de trato que merecen los supuestos de confirmación total del acto impugnado (que permanece inalterado), de aquellos otros supuestos en los que resulta necesaria la práctica de una nueva liquidación o la imposición de una nueva sanción>>

Finalmente, y en relación con el supuesto de hecho sometido a juicio del TEAR de Cataluña, defiende la conformidad a derecho de la liquidación administrativa de intereses suspensivos aduciendo:

<<Una vez sentado lo anterior y, bajo el entendimiento de que la filosofía que subyace al ejecutar una resolución económico-administrativa es la misma que en una resolución contencioso-administrativa, se entiende que la correcta ejecución en el caso que nos ocupa pasaba por anular, únicamente, la sanción correspondiente al periodo 2009, conservando las sanciones correspondientes a los periodos 2010, 2011 y 2012 que se mantienen y no deben de ser anuladas, a pesar de contenerse en el mismo "documento sancionador". De este modo, la Administración confirmó las sanciones impuestas en el año 2010 (por importe de X...euros), en el año 2011 (por importe de Z... euros) y en el año 2012 (por importe de Y...euros), periodos respecto de los cuales la sentencia del TSJ de Cataluña fue totalmente desestimatoria. El levantamiento de la suspensión de la sanción, por su importe total confirmado por el TSJ de Cataluña (que ascendía a X+Y+Z euros), conllevó la posterior liquidación de intereses suspensivos (a tenor del artículo 212.3.b) de la LGT). En lo relativo al dies a quo y dies ad quem que se consideró en el acuerdo de liquidación de intereses de demora suspensivos sobre las sanciones (acuerdo anulado por el TEAR de Cataluña en la resolución que se impugna), se computó el período de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario abierto por la notificación de la resolución del TEAR de Cataluña que puso fin a la vía administrativa (21/03/2019) y el día en que se efectuó el ingreso de la sanción de referencia dentro del período voluntario de pago abierto por la notificación del citado acto de ejecución (21/03/2022), descontando (de conformidad con lo dispuesto en la resolución del TEAC de 09/03/2020 dictada en unificación de criterio, R.G. 1530/2019), el período comprendido entre el día siguiente a la fecha límite del plazo de dos meses para notificar la ejecución y la fecha efectiva de notificación del acuerdo de ejecución de la sentencia>>

Finalmente, concluye el Director su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<Un único acuerdo de liquidación o acuerdo sancionador puede englobar liquidaciones o sanciones de distintos periodos impositivos, de modo que el fallo parcialmente estimatorio de una resolución o sentencia relativa a dicho acuerdo puede que afecte exclusivamente a algunos de los periodos. En estos casos, debe entenderse que la estimación parcial implica una estimación total respecto de los periodos afectados y una desestimación total respecto de los restantes, de modo que en el acuerdo de ejecución que se dicte se anularán exclusivamente los actos relativos a los periodos afectados por la estimación y se conservarán los restantes, procediendo respecto de estos últimos el devengo de intereses suspensivos>>

CUARTO. En fecha 1 de septiembre de 2025 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tiene que resolver radica en determinar si en aquellos casos en los que un único acuerdo de sanción engloba las sanciones correspondientes a varios periodos impositivos, la anulación decretada por el órgano económico-administrativo o contencioso-administrativo de una de ellas afecta a las restantes, de modo que la ejecución de tal resolución o sentencia pasa necesariamente por la anulación del acuerdo sancionador o, por el contrario, sólo afecta a la sanción anulada, de modo que la

Síguenos en...



ejecución de la resolución o sentencia no conlleva la íntegra anulación del acuerdo sancionador sino tan solo de la sanción respecto de la cual así lo ordena el Tribunal, conservándose las restantes.

Y, en atención a la respuesta que se alcance a tal cuestión, determinar si de conservarse las sanciones restantes, procede respecto de estas últimas el devengo de intereses suspensivos.

En aras de responder a la citada cuestión, hemos de partir de la normativa tributaria aplicable y, en particular, de la previsión reconocida reglamentariamente de la posibilidad de que la Administración Tributaria realice lo que comúnmente se denomina liquidaciones o sanciones multiperíodo, esto es, dictar con independencia de los períodos impositivos objeto de comprobación, un único acuerdo de liquidación o un único acuerdo sancionador.

Así, en relación con los acuerdos de liquidación derivados de un procedimiento inspector esta posibilidad de dictar liquidaciones multiperíodo está reconocida normativamente en el artículo 176.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT) en relación con los acuerdos de liquidación dispone:

Artículo 176 RGAT. Actas de inspección. Redacción vigente desde 01/01/2018:

<<1. En las actas de inspección a que se refiere el artículo 143.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se consignarán, además de las menciones contenidas en el artículo 153 de dicha ley, los siguientes extremos:

a) Nombre y apellidos de los funcionarios que las suscriban.

b) La fecha de inicio de las actuaciones, el plazo del procedimiento y las circunstancias que afectan a su cómputo de acuerdo con los apartados 3, 4 y 5 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

c) La presentación o no de alegaciones por el obligado tributario durante el procedimiento o en el trámite de audiencia y, en el caso de que las hubiera efectuado, la valoración jurídica de las mismas por el funcionario que suscribe el acta. No obstante, cuando se suscriba un acta de disconformidad, la valoración de las alegaciones presentadas podrá incluirse en el informe a que se refieren los artículos 157.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 188.2 de este reglamento.

d) El carácter provisional o definitivo de la liquidación que derive del acta. En el caso de liquidación provisional se harán constar las circunstancias que determinan dicho carácter y los elementos de la obligación tributaria a que se haya extendido la comprobación.

e) En el caso de actas con acuerdo deberá hacerse constar, además de lo señalado en el artículo 155.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la fecha en que el órgano competente ha otorgado la preceptiva autorización y los datos identificativos del depósito o de la garantía constituidos por el obligado tributario.

2. Cuando el obligado tributario esté sujeto a obligaciones contables y registrales en relación con la obligación tributaria y periodo comprobado, deberá hacerse constar en el acta la situación de los libros o registros obligatorios, con expresión, en su caso, de los defectos o anomalías que tengan trascendencia para la resolución del procedimiento o para determinar la existencia o calificación de infracciones tributarias.

3. En relación con cada obligación tributaria podrá extenderse una única acta respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos períodos comprobados>>.

En idéntico sentido, en relación con el procedimiento de comprobación limitada, el artículo 164.5 del RGAT establece:

Artículo 164 RGAT. Tramitación del procedimiento de comprobación limitada.

<<1. (...)

5. En relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento podrá dictarse una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos períodos impositivos o de liquidación comprobados>>

Y, por su parte, en relación con los acuerdos sancionadores, tal facultad se prevé en el artículo 22.4 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario (en adelante, RGRST):

Artículo 22 RGRST. Iniciación del procedimiento sancionador. Redacción dada a su entrada en vigor:

Síguenos en...



<<1. El procedimiento se iniciará de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente, que contendrá necesariamente las siguientes menciones:

- a) Identificación de la persona o entidad presuntamente responsable.
- b) Conducta que motiva la incoación del procedimiento, su posible calificación y las sanciones que pudieran corresponder.
- c) Órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor.
- d) Indicación del derecho a formular alegaciones y a la audiencia en el procedimiento, así como del momento y plazos para su ejercicio.

2. Será órgano competente para iniciar el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente el que tenga atribuida la competencia para su resolución.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los procedimientos sancionadores iniciados por órganos de inspección serán de aplicación las siguientes reglas:

- a) Si el procedimiento sancionador se inicia como consecuencia de un procedimiento de inspección, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 25.1.
- b) Si se trata de actuaciones inspectoras distintas de las que integran el procedimiento de inspección, será competente para iniciar el procedimiento sancionador el equipo o unidad que haya desarrollado las actuaciones de las que trae su causa la infracción.

4. Se iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado, sin perjuicio de los que hayan de iniciarse por las conductas constitutivas de infracción puestas de manifiesto durante el procedimiento y que no impliquen liquidación. No obstante, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinen la apreciación de varias infracciones podrán acumularse la iniciación e instrucción de los distintos procedimientos, aunque deberá dictarse una resolución individualizada para cada uno de ellos>>

Preceptos que, en definitiva, ponen de manifiesto que con independencia del número de períodos objeto de comprobación, se puede dictar un único acuerdo de liquidación por todos ellos y un único acuerdo sancionador, siendo el importe de la deuda a ingresar o a devolver o el importe de la sanción a ingresar, respectivamente, la suma algebraica de todas las liquidaciones y sanciones de cada uno de los ejercicios o períodos objeto de comprobación.

Por otro lado, en relación con los fallos de las sentencias judiciales, el artículo 68 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) afirma:

Artículo 68 LJCA.

<<1. La sentencia pronunciará alguno de los fallos siguientes:

- a) Inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo.
- b) Estimación o desestimación del recurso contencioso-administrativo>>

En consonancia con lo anterior, en relación con el fallo de las resoluciones económico-administrativas, la normativa tributaria prevé que los mismos pueden ser estimatorios, desestimatorios o declarar la inadmisibilidad:

Artículo 239 LGT. Resolución. Redacción vigente desde el 12/10/2015:

<<1. Los tribunales no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia en los preceptos legales.

2. Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.

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.

(.....)>>

Por su parte, 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 (RGRVA) establece lo siguiente:

Síguenos en...



Artículo 66 RGRVA. Ejecución de las resoluciones administrativas. Redacción vigente desde 01/01/2018.

<<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.

La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

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.

De oficio o a instancia de parte, la Administración en el plazo de un mes, procederá a regularizar la obligación conexas correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

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

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

6. Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y este hubiera estado suspendido en periodo voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en periodo ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.

La liquidación de intereses de demora devengados durante la suspensión se realizará de la siguiente forma:

a) Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo voluntario, el órgano que acordó la suspensión liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa o hasta el día en que se produzca el ingreso dentro de dicho plazo.

Cuando la suspensión hubiera sido acordada por el tribunal, la liquidación de intereses de demora a que se refiere el párrafo anterior será realizada por el órgano que dictó el acto administrativo impugnado.

Síguenos en...



Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución de este recurso hubiese sido objeto de reclamación económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición.

b) Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo ejecutivo, el órgano de recaudación liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre la fecha en la que surtió efecto la suspensión y la fecha de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución de este recurso hubiese sido objeto de reclamación económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde la fecha en que surtió efectos la suspensión hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición.

7. Comprobada la procedencia de la devolución de la garantía prestada, el órgano competente la efectuará de oficio sin necesidad de solicitud por parte del interesado.

8. Para la ejecución de los acuerdos que resuelvan los procedimientos especiales de revisión se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores>>.

Y, en relación con la interposición de recursos frente a los acuerdos sancionadores, debemos traer a colación el artículo 212 LGT que establece que la ejecución de la sanción quedará automáticamente suspendida, al tiempo que regula la forma en que se ha de proceder ulteriormente a la exigencia de intereses:

Artículo 212 LGT. Recursos contra sanciones. Redacción vigente a partir del 31/10/2012

<<1. El acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda.

2. Se podrá recurrir la sanción sin perder la reducción por conformidad prevista en el párrafo b) del apartado 1 del artículo 188 de esta ley siempre que no se impugne la regularización.

Las sanciones que deriven de actas con acuerdo no podrán ser impugnadas en vía administrativa. La impugnación de dicha sanción en vía contencioso-administrativa supondrá la exigencia del importe de la reducción practicada.

3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto la deuda tributaria objeto de derivación.

Tampoco se suspenderán con arreglo a este precepto las responsabilidades por el pago de deudas previstas en el artículo 42.2 de esta Ley>>.

Adicionalmente es también relevante tomar en consideración que la suspensión de la ejecución de una sanción ante la interposición de una reclamación económico-administrativa se mantiene en vía contencioso-administrativa ex artículo 233.8 LGT:

Artículo 233 LGT. Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa. Redacción vigente desde el 31/10/2012

<<1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, la ejecución de la misma quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.

Síguenos en...



2. Las garantías necesarias para obtener la suspensión automática a la que se refiere el apartado anterior serán exclusivamente las siguientes:

a) Depósito de dinero o valores públicos.

b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria.

3. Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes, y el órgano competente podrá modificar la resolución sobre la suspensión en los casos previstos en el segundo párrafo del apartado siguiente.

4. El tribunal podrá suspender la ejecución del acto con dispensa total o parcial de garantías cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

En los supuestos a los que se refiere este apartado, el tribunal podrá modificar la resolución sobre la suspensión cuando aprecie que no se mantienen las condiciones que motivaron la misma, cuando las garantías aportadas hubieran perdido valor o efectividad, o cuando conozca de la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía que no hubieran sido conocidos en el momento de dictarse la resolución sobre la suspensión.

5. Se podrá suspender la ejecución del acto recurrido sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

6. Si la reclamación no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte reclamada, y quedará obligado el reclamante a ingresar la cantidad restante.

7. La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

8. Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.

9. Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución de la reclamación, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley.

10. Cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, el tribunal podrá suspender su ejecución cuando así lo solicite el interesado y justifique que su ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

11. La ejecución del acto o resolución impugnado mediante un recurso extraordinario de revisión no podrá suspenderse en ningún caso.

12. Reglamentariamente se regularán los requisitos, órganos competentes y procedimiento para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión>>.

CUARTO. Juicio de este TEAC.

Una vez expuesta la normativa aplicable a la presente controversia jurídica, hemos de precisar que tal y como señala el Director recurrente, este Tribunal Central ya se ha pronunciado en resoluciones previas en el sentido de que la anulación decretada por un órgano económico-administrativo de la liquidación de un período impositivo -estando la misma integrada en un único acuerdo de liquidación comprensivo de varios períodos- sólo afecta a la anulada, de modo que la ejecución de la resolución económico-administrativa no conllevará la anulación de todo el acuerdo de liquidación sino tan solo de la liquidación respecto de la cual así lo ordena el Tribunal, conservándose las restantes.

Síguenos en...



Así, es de especial relevancia tomar en consideración la resolución dictada por este Tribunal Central en unificación de criterio de fecha 25 de septiembre de 2023 (RG 6484/2022) en la que, además de fijar un criterio interpretativo relevante como seguidamente detallaremos, se recogió la doctrina previa de este TEAC:

Resolución TEAC de fecha 25 de septiembre de 2023 (RG 6484/2022) la negrita es la contenida en la resolución:-

<<Tal como señala el Director recurrente, este Tribunal Central en su resolución de 5 de marzo de 2015 (RG 3124/2013) conoció de un asunto similar al planteado en el presente recurso extraordinario de alzada. En síntesis, se practicó al interesado acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999 y 2000 por importe de 671.752,38 euros. Presentada reclamación nº RG 3524/05 contra dicho acuerdo ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), se acordó "Estimar parcialmente la reclamación nº. 3524/05 anulando la liquidación objeto de la misma la cual debe ser sustituida por otra ajustada a lo dicho en el fundamento de derecho segundo de la presente resolución". En el fundamento de derecho segundo se concluye que la regularización practicada por la Inspección en el ejercicio 1999 concerniente a una dotación a la provisión por depreciación de participaciones, fue incorrecta, acordándose la anulación de la liquidación en ese punto. El acuerdo de ejecución de la resolución del TEAC, dictado el 08-04-2013, anuló la liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1999, cuyo importe ascendía a 285.252,24 euros. Disconforme el interesado con el acuerdo de ejecución interpuso la reclamación nº 3124/13 ante este TEAC alegando, entre otras cosas, la incorrecta anulación de la liquidación, en los términos siguientes recogidos en la resolución de 5 de marzo de 2015:

<<**CUARTO.-** Se refiere la segunda alegación planteada por el interesado a la incorrecta anulación de la liquidación con origen en el acta de inspección A02-....., manifestando al respecto, lo siguiente:

"...como puede observarse, la Administración no anula la liquidación original recurrida (número AXXXXXX89), que asciende a 671.752,38 euros, y por lo tanto no la sustituye por otra (anulación y sustitución que sí impone el fallo del TEAC), sino que lo que hace es modificar una parte de dicha liquidación, en concreto la correspondiente al año 1999 (así, la carta de pago recibida con la "nueva liquidación", dictada presuntamente en ejecución de la resolución del TEAC, tiene el mismo número de clave de liquidación -AXXXXX89- v el mismo número de referencia -.....- que la liquidación inicial recurrida por importe de 671.752,38 euros).

Lo manifestado en el párrafo anterior puede comprobarse en el expediente administrativo, en el que figuran la liquidación original y la liquidación que la "sustituyó" (ambas liquidaciones están incluidas en el documento número 2 del expediente administrativo).

En definitiva, el acto administrativo de liquidación de 8 de abril del año 2013 no cumple el fallo del TEAC, que literalmente señala lo siguiente: "Estimar parcialmente la reclamación nº 3524/05, anulando la liquidación objeto de la misma la cual debe ser sustituida por otra ajustada a lo dicho en el fundamento de derecho segundo de la presente resolución". En el presente caso, la Administración no anula la liquidación recurrida y no practica una nueva liquidación en sustitución de la que tenía que haberse anulado: la Administración se limita a modificar la liquidación anulada por el TEAC (y evidentemente modificar, que es lo que deliberadamente ha hecho la Administración, no es lo mismo que anular y emitir una nueva liquidación). Por lo tanto, debe entenderse que a día de hoy aún no se ha ejecutado la resolución del TEAC, siendo nulo de pleno derecho el referido acto administrativo de liquidación de 8 de abril del año 2013, así como el acuerdo de liquidación de intereses de demora objeto de la presente reclamación económico-administrativa.">>

La resolución de este Tribunal Central de 5 de marzo de 2015 (RG 3124/2013) responde a la alegación sobre la incorrecta anulación de la liquidación del modo siguiente (el énfasis es añadido):

<<Pues bien, de acuerdo con lo anterior podemos comprobar que si bien la liquidación derivada del Acuerdo dictado con fecha 08-04-2013 por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en ejecución de la resolución de este TEAC (RG 3524/05) mantiene la misma clave y número de referencia que la inicialmente practicada por la Inspección el 21-06-2005, no es así en cuanto al importe de la deuda se refiere, habiendo sido efectivamente anulada la liquidación correspondiente al ejercicio 1999, tal y como dispuso este Tribunal, quedando únicamente subsistente la correspondiente al ejercicio 2000, cuyo importe asciende a 386.500,14 euros, al no haberse visto afectado tal ejercicio por el pronunciamiento parcialmente estimatorio de este TEAC, **no siendo motivo de anulación de la nueva liquidación, a juicio de este Tribunal Central, el que se mantenga la misma clave y número de referencia de aquella a la que sustituye pese a que el artículo 66.1 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005 - RRVA) disponga que: "Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos..." y la parte dispositiva de la resolución ejecutada ordenara anular la liquidación y sustituirla por otra;** máxime cuando en el presente caso, al encontrarse suspendida la total deuda tributaria, ninguna problemática se plantea respecto de posibles actos de ejecución (apremios o embargos) derivados de dicho número de liquidación. Y en cuanto a la posible trascendencia respecto de los intereses a liquidar (de demora o suspensivos), la cuestión se dilucidará seguidamente>>.

La resolución de 5 de marzo de 2015 se apoya en otra anterior, que transcribe parcialmente, de 16 de abril de 2009 (RG 3640/06-50-IE), en la que se contemplaba el caso de un acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de varios ejercicios (2000 a 2003) cuya impugnación en vía económico-administrativa determinó que sólo resultara alterada la base imponible del ejercicio 2001, de forma que las deudas tributarias de los ejercicios 2000, 2002 y 2003 no se vieron afectadas por la resolución del TEAC. La AEAT ejecutó la resolución de este Tribunal Central (i) conservando el contenido de las deudas tributarias correspondientes a los ejercicios 2000, 2002 y 2003 y (ii) anulando para el año 2001 la liquidación con sustitución por otra nueva. El obligado tributario impugnó el acuerdo de ejecución por estimar que no se adecuó a lo ordenado por la resolución del TEAC, alegando, en síntesis, como señala el fundamento de derecho cuarto de la resolución de 16 de abril de 2009, que "la Agencia Tributaria no anula la liquidación ni la sustituye por ninguna otra, sino que ante un único acto administrativo de liquidación que se refería a los ejercicios 2000 a 2003 que debía ser anulado y sustituido por otro, la Oficina Técnica lo "trocea" y anula el mismo pero sólo en la parte que corresponde a un ejercicio, y sustituye esa parte de liquidación por otra. Que lo que se hace es rectificar la liquidación original que subsiste, y ello con las consecuencias inherentes a tal circunstancia ya que el status de la deuda tributaria varía sensiblemente".

Pues bien, concluye la resolución del TEAC de 16 de abril de 2009 (RG 3640/06-50-IE) lo siguiente (el énfasis es añadido):

<<**TERCERO.** Pues bien, a la vista de la normativa expuesta, este Tribunal considera que el Acuerdo dictado por la Dependencia de Inspección se ajusta a derecho. De acuerdo con el transcrito artículo 49.4 del RGIT, en el presente la inspección extendió una única acta por el Impuesto sobre Sociedades que comprendía varios ejercicios y, por tanto, varias liquidaciones, una por cada ejercicio, determinándose la deuda resultante del conjunto de los ejercicios mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos ejercicios, especificándose en cada liquidación los concretos componentes de la deuda tributaria (cuota e interés de demora). De forma que, **el acto impugnado, de acuerdo con la normativa, esta formado por distintos actos - en el presente por cuatro liquidaciones, una por cada ejercicio-, por lo que la anulación de la regularización que afecta a un solo ejercicio y, por tanto, a una sola liquidación, no determina la anulación de las restantes liquidaciones no afectadas en absoluto por ese vicio de anulabilidad, y ello en virtud del principio de conservación de actos expresamente recogido en el asimismo transcrito apartado 3 del artículo 66 del RD 520/2005.** Lo ordenado por este Tribunal en el Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución ejecutada es la anulación exclusiva de la liquidación del ejercicio 2001, ya que la regularización considerada improcedente afecta sólo a dicho ejercicio, y no, como pretende la reclamante, la anulación asimismo de las liquidaciones de los ejercicios 2000, 2002 y 2003, en absoluto afectados por la misma. Por ello, este Tribunal estima que la ejecución se ajusta a lo ordenado por el mismo en su Resolución.

(...)>>.

El artículo 49.4 del derogado RGIT, citado en el párrafo transcrito es, como dijimos más arriba, equivalente en su contenido al artículo 176.3 del vigente RGAT.

Así las cosas, constituye doctrina vinculante de este Tribunal Central, manifestada en las resoluciones de 16 de abril de 2009 (RG 3640/06-50-IE) y 5 de marzo de 2015 (RG 3124/2013) que, al amparo de lo dispuesto en los artículos 239.3 de la LGT y 66.3 del RGRVA, en aquellos casos en los que un único acuerdo de liquidación engloba las liquidaciones correspondientes a varios períodos impositivos, la anulación decretada por el órgano económico-administrativo de una de ellas no afecta a las restantes, de modo que la ejecución de la resolución económico-administrativa no conlleva la anulación del acuerdo de liquidación sino tan solo de la liquidación respecto de la cual así lo ordena el tribunal, conservándose las restantes.>>

Doctrina de este Tribunal Central que, como afirmábamos en líneas precedentes, es de gran relevancia jurídica a efectos de resolver la controversia que aquí nos ocupa puesto que, según hemos recogido en el fundamento de derecho segundo de la presente resolución, la normativa tributaria permite a la Administración Tributaria dictar tanto acuerdos de liquidación multiperíodo como acuerdos sancionadores multiperíodo de forma que, parafraseando la conclusión final que recogimos en la resolución dictada en unificación de criterio antes transcrita RG 6484/2022, cabe concluir que en aquellos casos en los que un único acuerdo sancionador englobe las sanciones correspondientes a varios períodos impositivos, la anulación decretada por el órgano económico-administrativo de una de ellas no afectará a las restantes, de modo que la ejecución de la resolución económico-administrativa no conlleva la anulación del acuerdo sancionador sino tan solo de la sanción respecto de la cual así lo ordena el Tribunal, conservándose las restantes.

Conclusión que debe ser igualmente predicada en el caso en que tal anulación fuese decretada por un órgano contencioso-administrativo al no existir, a estos efectos, diferencia alguna en relación con las normas a las que debe someterse la Administración Tributaria al dictar el correspondiente acuerdo de ejecución.

Una vez alcanzada la respuesta a la primera cuestión controvertida que aquí nos ocupa, resta por analizar la procedencia jurídica de que la Administración Tributaria ante la estimación parcial de la reclamación económico-administrativa o del recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a un acuerdo sancionador multiperíodo proceda a la liquidación de intereses suspensivos.

Recordemos que el TEAR de Cataluña en la resolución impugnada ha defendido la improcedencia de tal liquidación practicada por la AEAT en relación con la sanción impuesta en los periodos impositivos 2010, 2011 y 2012 a las cuales no alcanzó el fallo judicial estimatorio, sino que fueron íntegramente confirmadas-en invocación de la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2020 (recurso de casación 4235/2018).

Sin embargo, comparte este Tribunal Central con el Director recurrente que la citada sentencia y el pronunciamiento que en la misma se contiene (que no es otro que la improcedencia de exigir intereses suspensivos) no es aplicable al presente supuesto de hecho, puesto que la misma se refiere a un supuesto de estimación parcial cuando la liquidación era referida a un único ejercicio objeto de comprobación en que el fallo parcialmente estimatorio dejó inalterada la cuota pero no los intereses de demora originariamente liquidados, debiendo ser estos rectificadas:

STS de 7 de octubre de 2020 (recurso de casación 4235/2018):

<<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">>

La lectura de tal sentencia evidencia que la misma se refiere a un supuesto de estimación parcial cuando la liquidación era referida a un único ejercicio objeto de comprobación. En cambio, en el supuesto de hecho que aquí nos ocupa, el fallo parcialmente estimatorio ha supuesto la anulación total de la sanción impuesta respecto de un ejercicio (2009) y la confirmación total de la sanción practicada respecto de otros (2010, 2011 y 2012), habiendo sido todas las sanciones exigidas de forma conjunta al obligado tributario.

De este modo, la estimación parcial no ha afectado a la cuantía de la sanción referida a los periodos impositivos 2010, 2011 y 2012 de forma que, impugnada esta y ante la suspensión de la ejecución que se produce *ope legis* ante la interposición por un obligado tributario de una reclamación económico-administrativa frente a un acuerdo sancionador ex artículo 233.1 LGT -suspensión cuyo mantenimiento en vía contencioso-administrativa se mantiene durante el tiempo establecido para interponer el correspondiente recurso en esta vía debiendo estarse, con posterioridad, a la decisión que sobre la suspensión tome el Tribunal contencioso-administrativo en caso de que el recurrente haya formulado ante el mismo una solicitud expresa de suspensión (criterio mantenido por este TEAC en resolución dictada en unificación de criterio de 18 de octubre de 2022, RG 1617/2022)- cabe concluir que, confirmada la procedencia jurídica de la sanción, debe exigir la Administración Tributaria intereses suspensivos.

Así, hemos de precisar que este Tribunal Central ya ha fijado doctrina vinculante en el sentido de que procede la exigencia de intereses suspensivos ante el fallo parcialmente estimatorio que conlleva la anulación total de la liquidación practicada respecto de un ejercicio y la confirmación total de la liquidación practicada respecto de otro entre otras, en resolución de fecha 5 de marzo de 2015 (RG 3124/2013):

Resolución TEAC de fecha 5 de marzo de 2015 (RG 3124/2013):

<<Podemos comprobar que si bien la liquidación derivada del Acuerdo dictado con fecha 08-04-2013 por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en ejecución de la resolución de este TEAC (RG 3524/05) mantiene la misma clave y número de referencia que la inicialmente practicada por la Inspección el 21-06-2005, no es así en cuanto al importe de la deuda se refiere, habiendo sido efectivamente anulada la liquidación correspondiente al ejercicio 1999, tal y como dispuso este Tribunal, quedando únicamente subsistente la correspondiente al ejercicio 2000, cuyo importe asciende a 386.500,14 €, al no haberse visto afectado tal ejercicio por el pronunciamiento parcialmente estimatorio de este TEAC, no siendo motivo de anulación de la nueva liquidación, a juicio de este Tribunal Central, el que se mantenga la misma clave y número de referencia de aquella a la que sustituye pese a que el artículo 66.1 del Reglamento de Revisión en Vía Administrativa (RD 520/2005 RRVA) disponga que: "Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos..." y la parte dispositiva de la resolución ejecutada

Síguenos en...



ordenara anular la liquidación y sustituirla por otra; máxime cuando en el presente caso, al encontrarse suspendida la total deuda tributaria, ninguna problemática se plantea respecto de posibles actos de ejecución (apremios o embargos) derivados de dicho número de liquidación. Y en cuanto a la posible trascendencia respecto de los intereses a liquidar (de demora o suspensivos), la cuestión se dilucidará seguidamente.

QUINTO. En tercer lugar alega el interesado la improcedencia de la liquidación de intereses suspensivos, manifestando al respecto lo siguiente:

<<(…)>>

hay que indicar que las STS alegadas por el reclamante no se ajustan al caso que nos ocupa (anulación total de la liquidación practicada respecto de un ejercicio y confirmación total de la liquidación practicada respecto de otro, cuando ambas deudas tributarias han sido exigidas de forma conjunta sumadas en una única carta de pago al sujeto pasivo) ya que se refieren a los supuestos de estimación parcial relativa a la liquidación del ejercicio (único) objeto de comprobación (o de estimación parcial de todos ellos) centrándose la discusión en sí, en tales casos, los intereses exigibles serían los suspensivos o los de demora y, en este último caso, hasta qué fecha (“dies ad quem”) se liquidarían los mismos.

La cuestión que se plantea en el caso que nos ocupa y que ha sido descrita en el párrafo anterior sí ha sido sin embargo resuelta por este Tribunal Central en su resolución de 16-04-2009 (RG 3640/06-50-IE), a tenor de la cual, y por lo que aquí interesa:

<<Artículo 66. Ejecución de las resoluciones administrativas.

(…)

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.

(…)

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”.

(…)

...debe traerse a colación lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 49 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (en adelante RGIT), en la redacción dada por la Disposición final Primera 1 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, según el cual “ 4. En relación con cada tributo o concepto impositivo, podrá extenderse una única acta respecto de todo el período objeto de comprobación, al objeto de que la deuda resultante del conjunto de los ejercicios integrantes de dicho período pueda determinarse mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos ejercicios.”

TERCERO. Pues bien, a la vista de la normativa expuesta, este Tribunal considera que el Acuerdo dictado por la Dependencia de Inspección se ajusta a derecho. De acuerdo con el transcrito artículo 49.4 del RGIT, en el presente la inspección extendió una única acta por el Impuesto sobre Sociedades que comprendía varios ejercicios y, por tanto, varias liquidaciones, una por cada ejercicio, determinándose la deuda resultante del conjunto de los ejercicios mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos ejercicios, especificándose en cada liquidación los concretos componentes de la deuda tributaria (cuota e interés de demora). De forma que, el acto impugnado, de acuerdo con la normativa, esta formado por distintos actos - en el presente por cuatro liquidaciones, una por cada ejercicio-, por lo que la anulación de la regularización que afecta a un solo ejercicio y, por tanto, a una sola liquidación, no determina la anulación de las restantes liquidaciones no afectadas en absoluto por ese vicio de anulabilidad, y ello en virtud del principio de conservación de actos expresamente recogido en el asimismo transcrito apartado 3 del artículo 66 del RD 520/2005. Lo ordenado por este Tribunal en el Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución ejecutada es la anulación exclusiva de la liquidación del ejercicio 2001, ya que la regularización considerada improcedente afecta sólo a dicho ejercicio, y no, como pretende la reclamante, la anulación asimismo de las liquidaciones de los ejercicios 2000, 2002 y 2003, en absoluto afectados por la misma. Por ello, este Tribunal estima que la ejecución se ajusta a lo ordenado por el mismo en su Resolución>>.

Y a las mismas conclusiones llegó este Tribunal Central en su resolución de 23-07-2009 (RG 4070/04-51-IE).

Síguenos en...



Aplicando dicho criterio al caso que ahora nos ocupa deben por tanto desestimarse las pretensiones actoras al respecto.

<<(...)>>

Pues bien, cuatro son las cosas que plantea el interesado:

1ª.- La primera se refiere a la posibilidad o no de mantener el cómputo de los intereses suspensivos aun cuando los órganos jurisdiccionales se retrasen en dictar sentencia, cuestión que ha sido ya anteriormente resuelta por este Tribunal Central en resoluciones tales como la de 02-04-2013 (RG 245/13), por citar algunas de las más recientes, en el sentido siguiente:

“Este órgano revisor, ante la ausencia de alegaciones en esta vía, examina las alegaciones hechas por la interesada en el recurso de reposición; a saber: demora de la Audiencia Nacional en dictar sentencia y (.....)

Por lo que se refiere a la primera alegación, ha de destacarse que en la normativa tributaria, ni en la anterior Ley General Tributaria 230/1963, ni en la actual, Ley 58/2003, que sí contempla (artículo 26.4), sin embargo, este efecto en el caso de retraso en las revisiones administrativas, no se prevé la no exigencia de intereses por el incumplimiento de plazos en la resolución de los litigios en vía contencioso-administrativa. El cumplimiento de los fallos judiciales se regula por lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de Jurisdicción Contencioso administrativa, el cual tampoco contiene previsión alguna a este respecto.”

Y en el mismo sentido se había ya pronunciado este Tribunal Central en resoluciones tales como las de 28-02-2013 (RG 5423/11) y 27-06-2013 (RG 5423/11).

2ª.- La segunda se refiere a que no procede liquidar intereses más allá de los dos meses de que dispone la Administración para ejecutar las resoluciones judiciales, cuestión ésta que ya ha sido tenido en cuenta por la propia liquidación de intereses suspensivos cuando dice:

“Desde 25/02/2008 hasta 28/01/2013 82.460,51 euros (desde el día de notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central hasta dos meses después de la recepción de la resolución judicial en dicho Tribunal Económico-Administrativo)”.

Siguiendo así el criterio al respecto expuesto por este Tribunal Central en resoluciones tales como las RG 4544/02-51-IE y RG 575/12, ambas de 06-02-2014, por citar algunas de las más recientes, criterio favorable al contribuyente al computar los dos meses (art. 104 Ley 29/1998, de la Jurisdicción contencioso-administrativa -LJCA) a partir del momento en que el primer órgano administrativo (el Tribunal Económico de que se trate) recibe la sentencia que se ha de ejecutar.

3ª.- La tercera cuestión se refiere a la determinación de la base de cálculo de los mismos, cuestiones respecto de la que también se ha pronunciado este Tribunal en resoluciones tales como la de 06-02-2014 (RG 5659/13) en la que se dice:

<<Lo que aquí ha ocurrido, como antes se ha detallado, es que como consecuencia de la confirmación por el TEAR de Cataluña, por el TEAC, por la Audiencia Nacional, y por último por el Tribunal Supremo de la liquidación A0885099020002230, en concepto de IS del ejercicio 1992, cuota e intereses, por importe de 3.099.306,14 euros, que había estado suspendida, desde el 5 de enero de 2000 (fecha de la suspensión por interposición de reclamación económico-administrativa) hasta el 19 de marzo de 2010 (fecha del ingreso de la deuda tributaria), se le liquidan dichos intereses de demora suspensivos, durante ese período sobre el importe de 3.099.306,14 euros -que comprende cuota e intereses de demora-, resultando un importe a ingresar de 1.783.141,21 euros en concepto de intereses de demora suspensivos.

La cuestión aquí planteada ha sido ya resuelta por este Tribunal en resolución de fecha 21 de febrero de 2012 (RG 4590/09/50/R) desestimando la pretensión de la reclamante, E.....L, en lo que se refiere a la liquidación de intereses suspensivos derivados de la liquidación con clave A885099020002241, en concepto de Impuesto de Sociedades de 1993.

Resolución que ha sido confirmada por Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de abril de 2012 (recurso nº 643/2010) en donde se señala (el subrayado es nuestro):

“CUARTO: En cuanto al motivo que sostiene el incorrecto cálculo de los intereses de demora suspensivos,.....más recientemente, señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de diciembre de 2009 (RJ 2010, 2206) -recurso de casación 342/03- en la cuestión que aquí interesa:

“(.....) Las diferencias, más importantes, existentes entre los “intereses de demora” a que se refiere el artículo 58, apartado 2, letra b), de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490) , como componente de la deuda tributaria, y los “intereses suspensivos”, referidas tales diferencias, esto es importante, al tiempo de estos autos, dadas las constantes reformas legales habidas en esta materia, son las siguientes: (...)

2.- La base o capital en términos financieros sobre la que se liquida el interés de demora del art. 58.2.d) L.G.T es siempre la cuota u obligación principal (...), en tanto que la base de los intereses suspensivos es,

Síguenos en...



según lo ha venido haciendo la Administración, el importe de la deuda tributaria suspendida, es decir la suma de los diversos componentes de dicha deuda, lo cual significa que estos intereses suspensivos girarán, en el supuesto de liquidaciones resultantes de actuaciones de la Inspección de Hacienda, que es el caso de autos, sobre los propios "intereses demora" del artículo 58.2.d) LGT, liquidados inicialmente, (...)"

En análogos términos, Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2004 (RJ 2004, 5799) -recurso de casación 8564/99- invocada por el Abogado del Estado.

SEXTO: La aplicación de tal doctrina -la base de los intereses suspensivos es, según lo ha venido haciendo la Administración, el importe de la deuda tributaria suspendida, es decir la suma de los diversos componentes de dicha deuda-, al supuesto actualmente controvertido determina que al no haber existido una estimación del recurso contencioso-administrativo antes referido, siquiera parcial, en virtud de la sentencia de la Audiencia Nacional a que antes también nos referimos, sino una desestimación íntegra de aquel recurso, sí resulta pertinente la exigencia de los intereses de demora suspensivos en los términos acordados en la resolución impugnada.....

(...)

Los anteriores razonamientos conducen ineludiblemente a desestimar el presente recurso.">>

Criterio que resulta plenamente aplicable también a los casos en que, como el que nos ocupa, resulta de aplicación la Ley 58/2003 en cuando que el artículo 26 de la misma dispone, por lo que aquí interesa:

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

(...)

c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

(...)

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,....."

Siendo definida la deuda tributaria por el artículo 58 de la LGT, por lo que aquí interesa, en los términos siguientes:

1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

a) El interés de demora.

b) (...)"

De donde claramente se desprende que los intereses de demora inicialmente girados forman parte de la base de los intereses suspensivos girados tras levantarse la suspensión de la deuda tributaria abarcativa de cuota más intereses de demora.

4ª.- Finalmente, la cuarta cuestión se refiere a la determinación del "dies a quem" del cómputo de intereses suspensivos, cuestión que aparece regulada en el artículo 66.6 del RRVA a tenor del cual:

"Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y este hubiera estado suspendido en periodo voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(...)

La liquidación de intereses de demora devengados durante la suspensión se realizará de la siguiente forma:

a) Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo voluntario, el órgano que acordó la suspensión liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el día siguiente al vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa o hasta el día en que se produzca el ingreso dentro de dicho plazo. (...)"

De forma tal que, como puede apreciarse y ha sido anteriormente transcrito, los intereses se han liquidado hasta el día 05-06-2013, fecha de ingreso por parte del contribuyente de la deuda tributaria suspendida y

que coincide con la finalización del plazo de ingreso en voluntaria a contar desde la fecha de notificación, el 17-04-2013, del Acuerdo de ejecución de 08-04-2013 según lo dispuesto en el artículo 62.2.a) de la Ley 58/2003 a tenor del cual:

“Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.

Por cuanto antecede,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico-administrativas números RG 3124/13 y RG 4846/13 interpuestas por la entidad C.S.L.U., ACUERDA: DESESTIMARLAS>>

Tesis que hemos asimismo de mantener en relación con los supuestos de estimación parcial de sanciones multiperíodo.

Y, en relación con el período de devengo de tales intereses suspensivos, hemos de precisar que es doctrina de este Tribunal Central sentada en resolución de 9 de marzo de 2020 dictada en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (RG 1530/2019) que *“para el cálculo de los intereses de demora derivados de la suspensión de sanciones en vía contencioso-administrativa debe tenerse en cuenta como dies a quo el día siguiente de la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa y como dies ad quem la fecha en que se haya producido el ingreso durante el plazo de ingreso en voluntaria abierto con la notificación del cese de la suspensión o, de no haberse producido dicho ingreso, el día siguiente de la finalización de dicho plazo. De dicho plazo se deberá descontar el período que exceda de dos meses para ejecutar-en este caso, levantar la suspensión y requerir el ingreso-hasta que se notifique dicho acuerdo por parte de la Administración”.*

Plazos de devengo de los intereses suspensivos a los que se ha ajustado plenamente el acuerdo impugnado en única instancia ante el TEAR de Cataluña por lo que, además de confirmar la procedencia jurídica de tal exigencia, hemos asimismo de confirmar sin perjuicio del respeto a la situación jurídica individualizada de quien fue reclamante ante el citado Tribunal Regional- la adecuación a derecho del cálculo de intereses suspensivos realizado en el acuerdo de liquidación de intereses impugnado.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT**, acuerda **ESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

Un único acuerdo de liquidación o acuerdo sancionador puede englobar liquidaciones o sanciones de distintos periodos impositivos, de modo que el fallo parcialmente estimatorio de una resolución o sentencia relativa a dicho acuerdo puede que afecte exclusivamente a algunos de los periodos. En estos casos, debe entenderse que la estimación parcial implica una estimación total respecto de los periodos afectados y una desestimación total respecto de los restantes, de modo que en el acuerdo de ejecución que se dicte se anularán exclusivamente los actos relativos a los periodos afectados por la estimación y se conservarán los restantes, procediendo respecto de estos últimos el devengo de intereses suspensivos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos “Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)”.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

