

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 754/2025 de 13 de junio de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 3858/2023****SUMARIO:**

Interés de demora. Cómputo/Plazo. *Dies ad quem para el cálculo de intereses de demora en el caso de liquidación tras acta de disconformidad.* El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si el *dies ad quem* del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha; o, por el contrario, atendiendo al tenor literal de la norma reglamentaria aplicable, tales intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones al acta extendida. En opinión del Abogado del Estado, el art. 191 RGAT no regula la liquidación de los intereses de demora en el acuerdo de liquidación, sino que indica cómo tienen que reflejarse en las propuestas de liquidación contenidas en las actas los intereses de demora, dado que en ese momento aún no se conoce el momento en el que se dictará la liquidación correspondiente. El error imputado a la sentencia lo es porque considera que el acta contiene la liquidación de los intereses de demora, cuando en realidad se trata de una mera propuesta. El art. 101 LGT prescribe que la liquidación tributaria es el acto resolutorio que pone fin al procedimiento y determina la deuda tributaria correspondiente, que debe incluir los intereses de demora. Pero las actas de inspección no son liquidaciones, sino propuestas de liquidación (art. 143.2 LGT). La inclusión de los intereses en el acta no aspira a fijarlos definitivamente, sino que informa al interesado sobre la fecha de inicio del cómputo, la base de cálculo, el tipo de interés aplicado, etc. Por lo tanto, el art. 191.2 RGAT, sobre la forma de liquidar intereses en las propuestas de liquidación, no excluye la aplicación del apartado 1, sobre la forma de liquidar los intereses en las liquidaciones, que resuelven el procedimiento y posteriores en el tiempo. Ambos apartados se complementan ya que regulan fases distintas del procedimiento. Esta tesis ha sido asumida por las SSAN de 4 de marzo de 2002, recurso n.º 786/2018 y de 7 de junio de 2012, sin que se haga mención alguna a justificación del cambio de criterio. El Tribunal establece como jurisprudencia que el día final o *dies ad quem* del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que se derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha. La previsión reglamentaria prevista en el art. 191.2 RGAT(último pfo) debe interpretarse, en armonía con lo establecido en el art. 26.3 LGT y con el art. 191.1 RGAT, en el sentido de que el cálculo de intereses que en ese apartado se prevén se refiere a los devengados hasta la fecha del acta, sin impedir que en la liquidación final se incorporen los devengados desde el acta hasta la fecha en que se produzca la liquidación tributaria que deriva de aquella.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

Síguenos en...



MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE
MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 754/2025**

Fecha de sentencia: 13/06/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3858/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/06/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3858/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 754/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 13 de junio de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **3858/2023**, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación que or ministerio de la Ley ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, contra la sentencia de 23 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 68/2020. Comparece como recurrido el procurador don Rodrigo Pascual Peña en nombre de la entidad mercantil **LLUC DEL CAMP, S.L.**

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 23 de noviembre de 2022, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] 1º.- Estimar Parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador D. Rodrigo Pascual Peña, en nombre y representación de LLUC DEL CAMP, S.L., frente al Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de septiembre de 2019, por el que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución dictada el 26 de noviembre del 2015 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Aragón, desestimatorio de las reclamaciones económico administrativas, interpuestas, respectivamente, contra el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los ejercicios 2007 a 2010, del que resultó una deuda tributaria por importe de 91.958,48 €; contra imposición de sanción pecuniaria de 174.852,85 € relativa al mismo concepto el acuerdo de tributario y ejercicios, dictados ambos por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Aragón de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; y contra el acuerdo de exigencia de la reducción practicada en dicha sanción, por importe de 58.284,29 € acuerdo que anulamos únicamente a efectos de corregir la liquidación de intereses de demora que debe excluir del cómputo el periodo del 12 de enero al 27 de febrero de 2012, con desestimación del recurso en lo demás.

Síguenos en...



2º.- Sin imposición de costas [...]."

SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia, el Abogado del Estado, en la representación que asume, preparó recurso de casación el 25 de enero de 2023.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, el artículo 26.3 de la LGT y el artículo 191 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

3. La Sala a *quot*uvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 18 de mayo de 2023, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado lo ha hecho, como recurrente, el 7 de junio de 2023; y el procurador Sr. Pascual Peña, en la citada representación, como recurrido, compareció el 28 de junio de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

La Sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 21 de febrero de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si el día ad quem del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que se derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha; o, por el contrario, atendiendo al tenor literal de la norma reglamentaria aplicable, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones al acta extendida [...]."

El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito presentado ante esta Sala el 8 de abril de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

"[...] En base a todo lo expuesto, se solicita la estimación del recurso de casación con la consiguiente anulación de la sentencia estimatoria en parte de la Sala de lo Contencioso Administrativo -Sección Sexta- de la Audiencia Nacional, de fecha 23 de noviembre de 2022, dictada en el recurso interpuesto por LLUC DEL CAMP, S.L. contra resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2019, por ser contraria a derecho y que, interpretando, en primer lugar correctamente los preceptos identificados en el auto de admisión, siente como doctrina que: - El día ad quem del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que se derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha. La estimación del recurso ha de llevar a esa Sala a la desestimación íntegra del recurso del obligado contra la resolución del TEAC y a la confirmación, por tanto, de la liquidación recurrida, que incluye la oportuna liquidación de intereses de demora. En su virtud, SUPLICA A LA SALA que, habiendo por presentado este escrito y sus copias, se sirva admitirlo, teniendo por interpuesto recurso de casación, previos los trámites legales, dicte sentencia por el que estimándolo case la sentencia recurrida y declare que: -El día ad quem del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que se derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha y, acto seguido, dicte fallo por el que se desestime el recurso contencioso administrativo interpuesto en la instancia confirmando la resolución del TEAC impugnada [...]."

CUARTO.-Decaído trámite de oposición al recurso de casación.

Por providencia de la Sala de 3 de junio de 2024 se acordó que, una vez transcurrido el plazo conferido a la parte recurrida para la presentación de su escrito de oposición al recurso de casación, quedaba decaído en su derecho.

QUINTO.-Vista pública y deliberación.

Síguenos en...

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 3 de junio de 2025, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si el *dies ad quem* del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha; o, por el contrario, atendiendo al tenor literal de la norma reglamentaria aplicable, tales intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones al acta extendida.

SEGUNDO.-Antecedentes fácticos que deben tenerse en cuenta para la resolución del recurso de casación y la formación de doctrina.

Para dilucidar la cuestión interpretativa que hemos de resolver, el auto de admisión nos ilustra sobre los preceptos que deben ser interpretados:

1. El artículo 26.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, (LGT):

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

2. El artículo 191 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 adelante), preceptúa:

"Liquidación de los intereses de demora.

1. La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y de acuerdo con lo previsto en los apartados siguientes.

2. En el caso de actas con acuerdo los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por el transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de conformidad, los intereses de demora se calcularán hasta el día en que deba entenderse dictada la liquidación por transcurso del plazo legalmente establecido.

En el caso de actas de disconformidad, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones".

Interpuesto recurso contencioso-administrativo, la Audiencia Nacional (Sección 6ª) lo estimó parcialmente y, en lo que respecta a esta concreta cuestión de la liquidación de los intereses, eliminó 46 días del período de su cálculo, al considerar -por la dicción del art. 191.2 RGAT- que los intereses se calculan hasta la conclusión del plazo para formular alegaciones y no hasta la fecha de la liquidación definitiva, como había hecho la Administración.

Así se expresa la sentencia recurrida acerca de este punto:

"[...] OCTAVO.- En cuanto a los intereses de demora, la entidad recurrente denuncia la infracción del artículo 191 del Real Decreto 1065/2007 que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, pues la liquidación de intereses de demora contenida en el acuerdo de liquidación, en cuanto fija el "dies ad quem" del devengo de intereses de demora en la fecha en que se dicta el acuerdo de liquidación, esto es el 27 de febrero de 2012, vulnera el citado precepto, porque habiéndose incoado el acta de disconformidad del IVA, ejercicios 2007 a 2010, el 22 de diciembre de 2011, el plazo para formular alegaciones finalizaba el 9 de enero de 2012 y por tanto sólo hasta el 9 de enero de 2012 podían ser calculados los intereses de demora.

El art. 191 del Real Decreto 1065/2007, a propósito de la liquidación de intereses de demora derivada de un procedimiento inspector distingue según se trate de actas con conformidad o sin ella y así dice que:

En el caso de actas de disconformidad, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones".

En este punto debemos dar la razón a la actora pues el Abogado del Estado admite que el propio Acuerdo de liquidación reconoce que las alegaciones pertinentes al acta se hicieron por el

Síguenos en...

obligado tributario el 12 de enero de 2012, dato que se confirma si se acude al documento que obra en el CD de documentación, en el archivo "Documentos", como "ALEGACIONES IVA 07-08-08-10. Por lo tanto, el día ad quem para comenzar (sic, i.e. finalizar) a computar el cálculo de los intereses de demora será el 12 de enero, y no el día 9. Procede entonces, eliminar los intereses de demora desde el 12 de enero hasta el 27 de febrero de 2012".

La citada sentencia es el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.-Las razones aducidas en el recurso de casación.

El escrito de interposición del recurso, elaborado por el Abogado del Estado, abunda en razones jurídicas que le llevan a considerar que el art. 191.2 RGAT, interpretado sistemáticamente, en relación con el art. 26.3 LGT, debe conducir a la solución contraria a la adoptada en la sentencia de instancia que se recurre, con consiguiente estimación del recurso de casación. Se sintetizan a continuación los argumentos en pro de su tesis, obviamente no contradicha:

Así, se indica que la sentencia de la Audiencia Nacional que se recurre se fundamenta exclusivamente en el artículo 191.2 del RGAT que dispone "...en el caso de actas de disconformidad, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones".

Ahora bien, en opinión del Abogado del Estado, tal norma reglamentaria no regula la liquidación de los intereses de demora en el acuerdo de liquidación, sino que indica cómo tienen que reflejarse en las propuestas de liquidación contenidas en las actas los intereses de demora, dado que en ese momento aún no se conoce el momento en el que se dictará la liquidación correspondiente.

Los intereses de demora, como se configuran en el artículo 26 de la LGT, se exigen como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo, calculándose sobre el importe no ingresado y durante el tiempo a que se extienda el retraso del obligado. En este caso, el retraso en el pago se produce hasta el momento de la liquidación, a partir de la cual se puede hacer frente al pago de las cantidades debidas a la Administración. Y así se recoge en el apartado 191.1 del RGAT que deja claro que la liquidación incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación.

El apartado 2 distingue hasta cuándo se deben computar los intereses de demora en las actas (propuestas de liquidación) en función de cada tipo de actas.

Como se deduce del artículo 153 LGT, las actas contienen propuestas de liquidación y constituyen una fase previa a la liquidación, que conforme al artículo 101 LGT es el acto final decisorio del procedimiento de inspección. Por lo tanto, lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 191 RGAT, relativo a la forma de liquidar intereses en las propuestas de liquidación, no excluye la aplicación del apartado 1, referente a la forma de liquidar los intereses en las liquidaciones, actos resolutorios del procedimiento y posteriores en el tiempo.

En las actas de conformidad y con acuerdo, la liquidación de intereses coincidirá normalmente con la contenida en el acta. En la mayoría de los casos la liquidación no se produce de manera expresa sino tácita, ya que conforme a los artículos 155.5 y 156.3 LGT, se opera una confirmación por el transcurso del tiempo de la propuesta del acta. De esa forma, en caso de actas con acuerdo y de conformidad, generalmente coincidirán los intereses resultantes calculados conforme al apartado 2 y conforme al 1 del artículo 191 del RGAT.

Sin embargo, el caso de las actas de disconformidad, como la que se examina, es distinto, ya que habrá una liquidación expresa, cuya fecha se desconoce en el momento de la suscripción del acta. Partiendo de que la cuantificación de la deuda tributaria contenida en el acta no es definitiva, pues no es una liquidación, el apartado segundo únicamente da un criterio al órgano de inspección acerca de los intereses que deben incluirse en la propuesta.

En la liquidación que luego se dicte, por tanto, se deben calcular e incluir los intereses hasta la fecha en que se produzca ésta, en armonía con lo contenido en el art. 26.4 LGT y en el art. 191.1 RGAT, que regula los intereses que han de constar en la liquidación, único acto donde se fija la cuantía de la deuda tributaria que ha de ingresar el obligado.

Así, se sostiene que el apartado 2 no excluye la aplicación del apartado 1, sino que lo complementa, al regular momentos distintos del procedimiento. No existe contradicción entre los dos apartados puesto que se está regulando el cálculo de los intereses en dos momentos temporales diferentes.

Si se entendiera que el artículo 191.2 RGAT constituye una especialidad respecto del apartado 1 y que, por tanto, la liquidación de intereses de demora se cierra con la terminación de plazo de alegaciones -en las actas de disconformidad- se producirían situaciones ilógicas, que desgrana el escrito:

1) Atentaría contra el *principio de jerarquía normativa*, por el que la interpretación de una norma reglamentaria no puede ir en contra de la ley. Ahora bien, el art. 26.3 LGT establece, con carácter general, que el interés de demora "*resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado*". La única excepción de la ley, la del apartado 4, se refiere a los incumplimientos por causas imputables a la Administración tributaria de los plazos fijados por la ley para resolver. Luego, *sensu contrario*, si se cumplen los plazos de duración de las actuaciones inspectoras, no existe excepción al devengo de los intereses.

Al respecto, en caso de actas de disconformidad seguidas de alegaciones del interesado, no cabe cerrar el *dies a quemde* los intereses de demora de la liquidación el día en que finaliza el plazo para formularlas o el día en que se formulan, sino el día en que se dicta el acuerdo de liquidación, dentro siempre del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

De acuerdo con el art. 26.3 LGT, los intereses de demora dejarán de calcularse cuando cese el retraso del obligado tributario en el cumplimiento de la otra obligación. Luego, mientras la Administración actúe dentro de los plazos legales, se devengan intereses de demora.

Recuerda que el art. 8.e) LGT establece la reserva de ley para "*...el establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora*", siendo el período de devengo de los intereses uno de los aspectos esenciales de esta institución.

2) Señala igualmente el recurso que la interpretación que se discute supondría la inaplicación de la regla del artículo 191.1 del RGAT. Si se entiende que tal apartado, referido a las liquidaciones dentro del procedimiento inspector, contiene la regla general y el apartado 2, referido a las actas, contiene una regla especial para el caso de actas con acuerdo, conformidad y disconformidad, el apartado 1 quedaría sin contenido pues al contener esas actas las propuestas de liquidación dentro del procedimiento inspector (artículo 143.2 LGT), no hay liquidación sin previa acta, por lo que no llegarían nunca a calcularse "*intereses de demora hasta el día en que se dicte la liquidación*" previsto en el 191.1 RGAT.

3) Además, tales argumentos se refuerzan con la afirmación de que la exégesis que se reputa errónea lleva a desconocer la naturaleza indemnizatoria de los intereses como prestación accesoria. Según el art. 26 LGT, este interés de demora es una prestación accesoria de evidente carácter indemnizatorio cuya finalidad es precisamente actualizar financieramente el pago que no se ha realizado en plazo. Por ello, con carácter general, los intereses de demora se devengan *ex lege* desde que se deja de pagar una obligación tributaria de carácter pecuniario hasta que cese el retraso en el pago. Lo contrario sería desconocer la naturaleza indemnizatoria de los intereses de demora.

4) Además, esa interpretación del art. 191.2 RGAT entraña un tratamiento discriminatorio entre las liquidaciones de intereses según procedan de acta de conformidad o de disconformidad, pues para una misma cuota, obtenida como fruto de una comprobación inspectora, en las actas de conformidad se liquidarían más intereses de demora (un mes desde el día siguiente al acta) que en las derivadas de actas de disconformidad (15 días desde el acta) con lo que se haría de peor condición al contribuyente que acepta la regularización practicada por la inspección y evita conflictividad y costes a la Administración que a aquel que se muestra disconforme con dicha regularización.

5) Esa diferencia de trato también aparece según derive la comprobación de procedimientos de inspección o de gestión, La posición de la sentencia significaría que la limitación del cómputo de intereses sólo se aplicaría a las actas extendidas en procedimientos de inspección, con tratamiento desigual con los afectados por liquidaciones dictadas por órganos de gestión o de inspección en un procedimiento ajeno al de inspección, como, lo sería el de comprobación limitada. Al no existir un artículo específico como el 191 RGAT, de acuerdo con el artículo 26 LGT, se liquidarían intereses de demora hasta el momento de la liquidación, tanto si ha prestado conformidad como si no.

6) Se añade que se causarían otras incoherencias en caso de la liquidación de intereses en actas de conformidad, pero seguidas de liquidación expresa, caso que prevé el artículo 156.3 LGT, pues dicho acuerdo debe emitirse antes de producirse la confirmación tácita por el transcurso del mes. Si se siguiera el criterio seguido en la sentencia, los intereses de demora en esos casos se calcularían hasta el transcurso del mes, desde el siguiente a la fecha del acta, cuando en realidad la liquidación se produciría en una fecha anterior, por lo que se estaría calculando una cantidad mayor que la exigible.

7) El error imputado a la sentencia lo es porque considera que el acta contiene la liquidación de los intereses de demora, cuando en realidad se trata de una mera propuesta. El art. 101 LGT prescribe que la liquidación tributaria es el acto resolutorio que pone fin al procedimiento y determina la deuda tributaria correspondiente, que debe incluir los intereses de demora. Pero las

actas de inspección no son liquidaciones, sino propuestas de liquidación (art. 143.2 LGT). La inclusión de los intereses en el acta no aspira a fijarlos definitivamente, sino que informa al interesado sobre la fecha de inicio del cómputo, la base de cálculo, el tipo de interés aplicado, etc. Por lo tanto, el apartado 2 del art. 191 RGAT, sobre la forma de liquidar intereses en las propuestas de liquidación, no excluye la aplicación del apartado 1, sobre la forma de liquidar los intereses en las liquidaciones, que resuelven el procedimiento y posteriores en el tiempo. Ambos apartados se complementan ya que regulan fases distintas del procedimiento.

Significa además que la propia tesis defendida ha sido asumida por la misma Audiencia Nacional (sentencia de 4 de marzo de 2002 r. 786/2018, Sección segunda); incluso la propia Sección Sexta dictó la sentencia de 7 de junio de 2012 en un sentido contrario, sin que se haga mención alguna a justificación del cambio de criterio.

CUARTO.-El criterio de la Sala.

Podemos adelantar que consideramos acertada la posición de la Administración del Estado expuesta ampliamente en su escrito de interposición del recurso casación, por propias razones aducidas, que hacemos nuestras:

a) La dicción literal del art. 26.3 LGT no deja lugar a dudas sobre el alcance temporal de la exigencia de intereses de demora "...resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado".

Tal previsión es coherente con la naturaleza de los intereses de demora, de modo que solo es aceptable una interpretación del art. 191.2 RGAT respetuosa con el alcance del citado art. 26.3 LGT.

b) Es convincente que, además de que tal interpretación literal comprometería el principio de jerarquía normativa, el precepto debe ser interpretado en relación con el propio apartado 1 del art. 191 RGAT:

"La liquidación derivada del procedimiento inspector incorporará los intereses de demora hasta el día en que se dicte o se entienda dictada la liquidación, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 6 del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

c) También parece razonable la tesis esgrimida en el recurso de casación de que la exégesis literal del art. 191.2, para las actas de disconformidad, conllevaría un trato desigual, para una misma cuota, según la forma del acta. Además, ese trato desfavorable lo sería en contra del que suscribe el acta de conformidad.

Del mismo modo, carecería de explicación el trato diferente, para una misma obligación principal, según proviniera de un procedimiento de inspección -donde rige la regla del art. 191.2 LGT- o de un procedimiento de gestión, donde no existe norma específica.

Cabe señalar que, de una parte, la sentencia no motiva argumentalmente por qué considera que el art. 191.2 LGT debe interpretarse en el sentido de que la obligación de intereses cesa temporalmente con la finalización del plazo para alegaciones al acta. Se limita a constatar el dato temporal de la fecha y aplica el precepto presuponiendo que no cabe otra interpretación posible; pero es que, además, el recurrido, recibido el traslado para oposición, ha dejado transcurrir el plazo correspondiente sin efectuarla, con lo que no tenemos oposición.

QUINTO.-Jurisprudencia que se establece.

A la vista de los anteriores razonamientos jurídicos, señalamos como doctrina con valor jurisprudencial la siguiente:

1.-El día final o *dies ad quem* del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que se derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha;

2.-La previsión reglamentaria prevista en el art. 191.2, último párrafo, del 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- debe interpretarse, en armonía con lo establecido en el art. 26.3 LGT y con el art. 191.1 del Reglamento citado, en el sentido de que el cálculo de intereses que en ese apartado se prevén se refiere a los devengados hasta la fecha del acta, sin impedir que en la liquidación final se incorporen los devengados desde el acta hasta la fecha en que se produzca la liquidación tributaria que deriva de aquella.

SEXTO.-Consecuencias de la aplicación de dicha doctrina.

Síguenos en...

Las consideraciones expresadas ampliamente, que han culminado en la doctrina expresada en el fundamento anterior, conducen a la declaración de que ha lugar el recurso de casación suscitado por la Administración del Estado, por lo que la sentencia impugnada, que reputamos contraria a la doctrina que establecemos, debe ser casada, así como desestimado el recurso contencioso-administrativo de instancia en el único punto, atinente a la cuantificación de los intereses de demora, en que la sentencia fue estimatoria en parte.

SÉPTIMO.-Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

- 1º)Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2º)Ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**,contra la sentencia de 23 de noviembre de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 68/2020, sentencia que se casa y anula.
- 3º)Desestimar el recurso nº 68/2020, deducido por la entidad mercantil Lluc del Camp, S.L, contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de septiembre de 2019, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2007 a 2010, en el extremo relativo a la determinación de los intereses de demora.
- 4º)No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).