

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 1373/2022, DE 21 DE DICIEMBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Anulación de liquidación y devengo de intereses de demora. Interpretación del art. 240.2. de la LGT en los supuestos de regularizaciones globales.

El supuesto planteado requiere la interpretación del apartado 2 del artículo 240 de la LGT, que establece el cese de devengo de intereses de demora cuando la Administración incumpla los plazos para resolver, en aquellos supuestos de regularizaciones globales. Es decir, cuando como consecuencia de resoluciones administrativas o judiciales surgen liquidaciones contrapuestas a favor y en contra del contribuyente que, aunque serán compensables, el cálculo de las mismas se hace separadamente (a favor de la Administración como si no hubiera habido ingreso y a favor del contribuyente como si finalmente no resultara cuota).

Tradicionalmente, el TEAC venía manteniendo que lo dispuesto en el art. 240.2 de la LGT –no devengo de intereses– solo resultaba de aplicación en caso de liquidaciones suspendidas, pero no cuando se hubiera procedido al ingreso de la deuda y su posterior impugnación.

Sin embargo, motivado por una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 2 de febrero de 2022, el TEAC cambia el criterio y determina que la limitación al devengo de intereses se aplica tanto a supuestos de liquidaciones suspendidas como a los casos en los que la deuda ya estaba ingresada, pues lo contrario supondría hacer de peor condición al contribuyente que paga la deuda que al que obtiene la suspensión.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- En cuanto al cómputo del período que la Administración debe tomar a efectos de cálculo de intereses, habida cuenta que el obligado tributario

había ingresado la cuota tributaria el 4 de septiembre de 2017 y sobre la posible aplicación de las reglas de limitación de intereses previsto en los arts. 26,4 y 240,2 de la LGT, debe realizarse la siguiente aclaración.

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

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

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

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

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

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

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

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

Podría argumentarse de contrario que con la solución expuesta es ahora la Administración la que está recibiendo peor trato que el particular, y que ello supone un enriquecimiento injusto del sujeto pasivo (como ha considerado este Tribunal en resoluciones anteriores) ya que el contribuyente ha obtenido totalmente devolución de lo ingresado con intereses, sin embargo lo cierto es que las limitaciones de los arts. 24,0,2 y 26,4 LGT afectan exclusivamente a la Administración, ya que en los supuestos de devoluciones los intereses se calculan linealmente por todo el período computable sin que a los contribuyentes les afecte el incumplimiento por parte de la Administración de los plazos procedimentales, por lo que no cabe exigir un tratamiento recíproco. Como dice la referida Sentencia: «*ante lo que argumenta la resolución del TEAC que se transcribe en la resolución del TEAR aquí recurrida, esta Sala no aprecia que el recurrente obtenga un enriquecimiento injusto, ya que tiene derecho a percibir intereses de demora sobre el importe de la primera liquidación por tratarse de un ingreso indebido, mientras que la Administración no puede exigirle intereses de demora sobre el importe de la segunda liquidación durante el período indicado porque el TEAR incumplió el plazo legal para resolver la reclamación. Se trata, por tanto, de consecuencias que derivan de hechos distintos que están regulados en dife-*

rentes preceptos legales. Es más, en el caso del interés de demora que se devenga a favor del obligado tributario, el art. 32.2 de la LGT dispone que para su cálculo no se computan las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado, que es una previsión similar a la que contiene el art. 26.4 de la misma Ley cuando los intereses se devengan a favor de la Administración.»

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

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

Del importe anterior de 1.234.370,16 euros, la Administración minoró lo que la parte reclamante ya ingresó en la liquidación anulada con clave...08, 1.322.182,56 euros. Señalando que se ha producido un ingreso indebido por el exceso de 87.812,40 euros, que será abonado junto con los correspondientes intereses de demora computados desde el 4 de septiembre de 2017, fecha en la que se realizó el ingreso indebido, hasta el 15 de diciembre de 2021, fecha en la que se dicta el acuerdo de ejecución.

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