

SECRETARIA AUTONÓMICA DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Y JUEGO

Palau, 12
46003 VALENCIA
Tel. de atención general: 012
Fax 96 386 58 81

NUMERO DE CRITERIO: CR0008-13

Órgano: Dirección General de Tributos y Juego.

Fecha de salida: 27-6-2013

Cuestión planteada.

Fechas a considerar en el cálculo de intereses de demora tras la anulación de una primera liquidación.

Normativa:

- Artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Jurisprudencia:

- Sentencias de 14 de junio de 2012, de la Sección 2, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (recursos números 5043/2009, 6219/2009, 6386/2009 y 2413/2010, ponente Ramón Trillo Torres).
- Sentencia de 25 de octubre de 2012, de la Sección 2, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (recurso número 5072/2010, ponente Ramón Trillo Torres).
- Sentencia de 19 de noviembre de 2012, de la Sección 2, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (recurso número 1215/2011, ponente Emilio Frías Ponce).
- Sentencia de 14 de enero de 2013, de la Sección 2, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo (recurso número 2774/2010, ponente José Antonio Montero Fernández).
- Sentencia número 386/2013, de 23 de abril de 2013, de la Sección 3, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunitat Valenciana (recurso número 1482/2010, ponente Gonzalo Barra Plá).

Contestación:

El presente criterio fija la posición de este centro directivo sobre las fechas que se deben tener en consideración para el cálculo de los intereses de demora tras la anulación de una liquidación anterior.

Dies a quo o fecha de inicio del cómputo de los intereses.

El artículo 26.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece los supuestos en los que se exigirá el interés de demora. En este sentido, en las letras a) y b) de dicho precepto se puede leer:

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

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

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

Por lo tanto, en aquellos casos en los que la administración determine una cuantía a ingresar que debería haberse ingresado en una autoliquidación, la fecha de inicio de los intereses será el día siguiente al de finalización del plazo reglamentario para la presentación de la misma, que es cuando comienza la mora del deudor.

Dies ad quem o fecha de fin del cómputo de los intereses.

En la determinación del día final del plazo para el cálculo de los intereses de demora, se observa una evolución jurisprudencial sobre la materia.

En los últimos años, el Tribunal Supremo se decantaba por entender que cuando se anulaba un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se hallaba suspendida, al estimarse total o parcialmente un recurso administrativo o judicial, procedía intereses de demora desde el final del período voluntario hasta la fecha de la nueva liquidación que procediese practicar (entre otras, sentencias de 28 de noviembre de 1997, 23 de marzo de 2010 y 18 de julio de 2011, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo).

La tesis anterior es la que recogen los artículos 26.5 y 233.9 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El primero de esos preceptos indica:

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



momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución».

Ahora bien, la doctrina jurisprudencial que se ha recogido en el artículo 26.5 de la Ley General Tributaria no es una cuestión pacífica o sobre la que exista unanimidad entre los magistrados de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, manifestándose las discrepancias mediante los oportunos votos particulares.

Actualmente, atendiendo a los últimos pronunciamientos sobre la materia, se aprecia un cambio de tendencia en el Alto Tribunal.

Sobre la premisa de que en el ámbito administrativo la institución de los intereses moratorios responde a la misma sustancia que en el ordenamiento jurídico privado y que, por ende, no cabe exigir intereses en los casos de *mora accipiendi* (*mora creditoris*, *mora credendi* o *mora del acreedor*), esto es, en aquellos supuestos en que el retraso sea imputable al acreedor, en este caso, la administración, las sentencias de 14 de junio de 2012 (recursos números 5043/2009, 6219/2009, 6386/2009 y 2413/2010) establecen:

«Una argumentación inspirada en esta forma de razonar nos lleva a entender que aún cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación [...] haya dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, ahí termina el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo, de modo que si esta liquidación administrativa es a su vez anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional ya no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración, doctrina incluso aplicable con anterioridad a la vigencia de la Ley General Tributaria de 2003 y que, como preciso corolario, produce el efecto de que aceptemos la postura de la parte recurrente, en el sentido de fijar como día final del cómputo de los intereses de demora el de la fecha en la que el Inspector Jefe dictó la liquidación definitiva después anulada por el TEAR de Cataluña...».

A su vez, la virtualidad del efecto que la *mora accipiendi* produce sobre los intereses de demora encuentra acomodo en el fundamento de los apartados 3 y 4 del artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Así, el apartado 3 indica que *«el interés de demora [...] resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado»*, de forma que, según el apartado 4, *«no se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma»*.

Si bien es cierto que el apartado 4 del artículo 26 de la Ley General Tributaria únicamente se refiere al incumplimiento de los plazos, no es menos cierto que la idea que subyace es que no se tenga en cuenta aquellos periodos de tiempo que no pueden imputarse porque no son retraso del deudor en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias sino mora del acreedor imputable a la administración en el ejercicio de sus acciones tendentes a la exigencia de esa deuda tributaria. En este sentido, algún magistrado del Tribunal Supremo ha afirmado que *«parece lógico entender que la indemnización a la Administración Tributaria por la dilación en recibir las cantidades exigidas no debe producirse si el retraso es consecuencia de una incorrecta actuación administrativa, bien de los órganos inspectores o de los que resuelven las reclamaciones económico-administrativas. Se ha dicho con razón que no es admisible en un Estado de Derecho que las infracciones de las normas tributarias que cometa el administrado*

tengan consecuencias irremediables (recargos, intereses, sanciones) mientras que las infracciones cometidas por la Administración y así declaradas en resolución de Tribunal competente no sólo no tengan consecuencias para la Administración infractora, sino que, además, perjudiquen al administrado que, por defender con razón su derecho, ve ampliado su tiempo de inseguridad jurídica» (voto particular del magistrado Sr. Martínez Micó a la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2010).

El cambio de postura en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, iniciado con las sentencias de 14 de julio de 2012, se ha ratificado expresamente en las sentencias de 25 de octubre de 2012 y 19 de noviembre de 2012, y tácitamente en la de 14 de enero de 2013, todas de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

Con todo, cabe destacar que la deriva en la línea jurisprudencial se realiza pese a que se considera la existencia del apartado 5 del artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A tal fin, se debe considerar:

- Que en la sentencia de 25 de octubre de 2012, la liquidación, cuyos intereses se limitan hasta la fecha de la liquidación inicial que se anula con posterioridad, se dicta el 26 de noviembre de 2004, es decir, ya en vigor la Ley 58/2003.
- Que en las sentencias de 14 de julio de 2012, aunque el artículo 26.5 de la Ley General Tributaria no era aplicable *ratione temporis* —las segundas liquidaciones se dictaron el 11 de mayo de 2000— en su fundamentación jurídica, recogida anteriormente, se indica que la doctrina que aboga por que no sea «*posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración*» es «*incluso aplicable con anterioridad a la vigencia de la Ley General Tributaria de 2003*». Esta última frase, lleva implícito que el Alto Tribunal está arguyendo teniendo en cuenta los preceptos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Por otra parte, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunitat Valenciana ha asumido la nueva doctrina jurisprudencial, tal y como se puede comprobar en la sentencia número 386/2013, de 23 de abril de 2013. Cabe resaltar que la segunda liquidación se practicó en julio de 2008.

Esta misma doctrina también ha sido aplicada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunitat Valenciana en su resolución de 21 de marzo de 2013, contra una liquidación dictada en 2012.

Por consiguiente, atendiendo a la doctrina jurisprudencial iniciada con las sentencias de 14 de junio de 2012 y a su asunción por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunitat Valenciana y del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunitat Valenciana, en los casos en los que proceda la práctica de una nueva liquidación, tras la anulación de una liquidación anterior, la fecha final para el cálculo de los intereses de demora será la fecha en la que se dictó la liquidación inicial posteriormente anulada.

Conclusión:

Las fechas para el cálculo de los intereses de demora tras la anulación de una primera liquidación serán:



- a) *Dies a quo* o fecha de inicio: el día siguiente a la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación o, en su caso, del plazo de pago en período voluntario de las liquidaciones derivadas de un procedimiento iniciado mediante declaración.

- b) *Dies ad quem* o fecha de finalización: la fecha del *dies ad quem* para el cálculo de intereses que se hubiera considerado en la primera liquidación anulada por una resolución administrativa o judicial.