GENERALITAT VALENCIANA
CONSELLERIA D´HISENDA I ADMINISTRACIÓ PÚBLICA

SECRETARIA AUTONÒMICA D'HISENDA I PRESSUPOSTOS
DIRECCIÓ GENERAL DE TRIBUTS I JOC
Palau, 12
46003 VALÈNCIA
Tel. d'atenció general: 012
Fax 96 386 58 81

NÚMERO DE CRITERI: CR0008-13

Òrgan: Direcció General de Tributs i Joc.

Data d'eixida: 27-6-2013

Qüestió plantejada:

Dates a considerar en el càlcul d'interessos de demora després de l'anul·lació d'una primera liquidació.

Normativa:

a) Article 26 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

Jurisprudència:

b) Sentències de 14 de juny del 2012, de la Secció 2, de la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem (recursos núm. 5043/2009, 6219/2009, 6386/2009 i 2413/2010, ponent Ramón Trillo Torres).

c) Sentència de 25 d'octubre del 2012, de la Secció 2, de la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem (recurs número 5072/2010, ponent Ramón Trillo Torres).

d) Sentència de 19 de novembre del 2012, de la Secció 2, de la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem (recurs número 1215/2011, ponent Emilio Frías Ponce).

e) Sentència de 14 de gener del 2013, de la Secció 2, de la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem (recurs número 2774/2010, ponent José Antonio Montero Fernández).

f) Sentència número 386/2013,de 23 d'abril del 2013, de la Secció 3, de la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana (recurs número 1482/2010, ponent Gonzalo Barra Plá).

Contestació:

Aquest criteri fixa la posició d'aquest centre directiu sobre les dates que s'han de tindre en consideració per al càlcul dels interessos de demora després de l'anul·lació d'una liquidació anterior.

Dies a quo o data d'inici del còmput dels interessos.

L'article 26.2 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària estableix els supòsits en què s'exigirà l'interés de demora. En aquest sentit, en les lletres *a* i *b* del precepte esmentat es pot llegir:

> "2. L'interés de demora s'ha d'exigir, entre d'altres, en els supòsits següents:
>
> *a*) Quan finalitze el termini establit per al pagament en període voluntari d'un deute resultant d'una liquidació practicada per l'Administració o de l'import d'una sanció, sense que l'ingrés s'haja efectuat.
>
> *b*) Quan finalitze el termini establit per a la presentació d'una autoliquidació o declaració sense que haja sigut presentada o que haja sigut presentada incorrectament, excepte el que disposa l'apartat 2 de l'article 27 d'aquesta llei en relació amb la presentació de declaracions extemporànies sense requeriment previ".

Per tant, en aquells casos en què l'administració determine una quantia a ingressar que s'hauria d'haver ingressat en una autoliquidació, la data d'inici dels interessos serà l'endemà al dia en què finalitze el termini reglamentari per a la presentació d'aquesta, que és quan comença la morositat del deutor.

Dies ad quem o data de fi del còmput dels interessos.

En la determinació del dia final del termini per al càlcul dels interessos de demora, s'observa una evolució jurisprudencial sobre la matèria.

En els últims anys, el Tribunal Suprem es decantava per entendre que quan s'anul·lava un acte administratiu de liquidació, l'execució del qual es trobava suspesa, si s'estimava totalment o parcialment un recurs administratiu o judicial, procedien interessos de demora des del final del període voluntari fins a la data de la nova liquidació que era procedent practicar (entre d'altres, sentències de 28 de novembre de 1997, 23 de març del 2010 i 18 de juliol del 2011, de la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem).

La tesi anterior és la que inclouen els articles 26.5 i 233.9 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària. El primer d'aquests preceptes indica:

> "En els casos en què resulte necessari practicar una nova liquidació com a conseqüència d'haver sigut anul·lada una altra liquidació per una resolució administrativa o judicial, es conservaran íntegrament els actes i tràmits no afectats per la causa d'anul·lació, amb manteniment íntegre del seu contingut, i exigència de l'interés de demora sobre l'import de la nova liquidació. En aquests casos, la data d'inici del còmput de l'interés de demora serà la mateixa que, d'acord amb el que estableix l'apartat 2 d'aquest article, haja correspost a la liquidació anul·lada i l'interés es meritarà fins al moment en què s'haja dictat la nova liquidació, sense que el final del còmput puga ser posterior al termini màxim per a executar la resolució".

Ara bé, la doctrina jurisprudencial que s'ha inclòs en l'article 26.5 de la Llei general tributària no és una qüestió pacífica o sobre la qual existisca unanimitat entre els magistrats de la Sala Contenciosa Administrativa, i s'han manifestat les discrepàncies mitjançant els vots particulars oportuns.

Actualment, tenint en compte els últims pronunciaments sobre la matèria, s'aprecia un canvi de tendència en l'alt tribunal.

Sobre la premissa que en l'àmbit administratiu la institució dels interessos moratoris respon a la mateixa substància que en l'ordenament jurídic privat i que, per tant, no cal exigir interessos en els casos de *mora accipiendi (mora creditoris, mora credendi* o mora del creditor), és a dir, en aquells supòsits en què el retard siga imputable al creditor, en aquest cas, l'Administració, les sentències de 14 de juny de 2012 (recursos núm. 5043/2009, 6219/2009, 6386/2009 i 2413/2010) estableixen:

> "Una argumentació inspirada en aquesta forma de raonar ens porta a entendre que encara que el procediment tributari s'haja iniciat mitjançant una autoliquidació […] haja donat lloc a una liquidació practicada per l'Administració, ací acaba el recorregut de les conseqüències pel que fa a la morositat del subjecte passiu del tribut. De manera que, si aquesta liquidació administrativa és alhora anul·lada en la via economicoadministrativa o jurisdiccional, ja no serà possible imputar el retard conseqüent en el pagament del deute tributari al contribuent sorprés per la il·legalitat comesa per l'Administració, doctrina fins i tot aplicable amb anterioritat a la vigència de la Llei general tributària de 2003 i que, com a consectari necessari, produeix l'efecte d'acceptar la postura de la part recurrent, en el sentit de fixar com a dia final del còmput dels interessos de demora el de la data en què l'inspector cap va dictar la liquidació definitiva que després va ser anul·lada pel TER de Catalunya…".

Al seu torn, la virtut de l'efecte que la *mora accipiendi* produeix sobre els interessos de demora troba acomodament en el fonament dels apartats 3 i 4 de l'article 26 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària. Així, l'apartat 3 indica que "l'interés de demora […] resultarà exigible durant el temps a què s'estenga el retard de l'obligat", de manera que, segons l'apartat 4, "no s'exigiran interessos de demora des del moment que l'Administració tributària incomplisca per causa imputable a aquesta".

Si bé és cert que l'apartat 4 de l'article 26 de la Llei general tributària únicament es refereix a l'incompliment dels terminis, no és menys cert que la idea que subjau és que no es tinga en compte aquells períodes de temps que no es poden imputar perquè no són retard del deutor en el compliment de les seues obligacions tributàries sinó mora del creditor imputable a l'administració en l'exercici de les seues accions tendents a l'exigència d'aquell deute tributari. En aquest sentit, algun magistrat del Tribunal Suprem ha afirmat que "pareix lògic entendre que la indemnització a l'Administració tributària per la dilació a rebre les quantitats exigides no s'ha d'efectuar si el retard és conseqüència d'una incorrecta actuació administrativa, bé dels òrgans inspectors o dels que resolen les reclamacions economicoadministratives. S'ha dit amb raó que no és admissible en un estat de dret que les infraccions de les normes tributàries que cometa l'administrat tinguen conseqüències irremeiables (recàrrecs, interessos, sancions) mentre que les infraccions comeses per l'Administració i així declarades en resolució del tribunal competent no sols no tenen conseqüències per a l'administració infractora, sinó que, a més, perjudiquen l'administrat que, per defendre amb raó el seu dret, veu ampliat el seu

temps d'inseguretat jurídica" (vot particular del magistrat Sr. Martínez Micó a la Sentència del Tribunal Suprem de 28 de juny de 2010).

El canvi de postura en la jurisprudència del Tribunal Suprem, iniciat amb les sentències de 14 de juliol del 2012, s'ha ratificat expressament en les sentències de 25 d'octubre del 2012 i 19 de novembre del 2012, i tàcitament en la de 14 de gener del 2013, totes de la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Suprem.

Amb tot, cal destacar que la deriva en la línia jurisprudencial s'efectua a pesar que es considera l'existència de l'apartat 5 de l'article 26 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària. Amb aquest fi, s'ha de considerar:

- Que en la Sentència de 25 d'octubre de 2012, la liquidació, els interessos de la qual es limiten fins a la data de la liquidació inicial que s'anul·la amb posterioritat, es dicta el 26 de novembre del 2004, és a dir, quan ja està en vigor la Llei 58/2003.

- Que en les sentències de 14 de juliol de 2012, encara que l'article 26.5 de la Llei general tributària no era aplicable *ratione temporis* —les segones liquidacions es van dictar l'11 de maig del 2000— en la seua fonamentació jurídica, recollida anteriorment, s'indica que la doctrina que advoca perquè no siga "possible imputar el retard conseqüent en el pagament del deute tributari al contribuent sorprés per la il·legalitat comesa per l'Administració" és "fins i tot aplicable amb anterioritat a la vigència de la Llei general tributària de 2003". Aquesta última frase porta implícit que l'alt tribunal està argumentant tenint en compte els preceptes de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

D'altra banda, la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana ha assumit la nova doctrina jurisprudència, tal com es pot comprovar en la Sentència número 386/2013, de 23 d'abril de 2013. Cal ressaltar que la segona liquidació es va efectuar el juliol de 2008.

Aquesta mateixa doctrina també ha sigut aplicada pel Tribunal Economicoadministratiu Regional de la Comunitat Valenciana en la Resolució de 21 de març del 2013, contra una liquidació dictada en 2012.

Consegüentment, atenint-nos a la doctrina jurisprudencial iniciada amb les sentències de 14 de juny del 2012 i a la seua assumpció pel Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana i pel Tribunal Economicoadministratiu Regional de la Comunitat Valenciana, en els casos en què siga procedent efectuar una nova liquidació, després d'anul·lar una liquidació anterior, la data final per al càlcul dels interessos de demora serà la data en què es va dictar la liquidació inicial posteriorment anul·lada.

Conclusió:

Les dates per al càlcul dels interessos de demora després de l'anul·lació d'una primera liquidació seran:

- *Dies a quo* o data d'inici: l'endemà al dia en què finalitze el termini reglamentari per a presentar l'autoliquidació o, si escau, quan finalitze el termini de pagament en període voluntari de les liquidacions derivades d'un procediment iniciat mitjançant declaració.

- *Dies ad quem* o data de finalització: la data del *dies ad quem* per al càlcul d'interessos que s'haja considerat en la primera liquidació anul·lada per una resolució administrativa o judicial.