

LA DETERMINACIÓN DEL *DIES AD QUEM* Y DEL *DIES A QUO* DEL PLAZO DE DEVENGO DE INTERESES DE DEMORA EN AQUELLOS CASOS DE LIQUIDACIONES GIRADAS TRAS LA ANULACIÓN DE OTRA PREVIA

Juan Calvo Vérguez

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad de Extremadura

EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto analizar la cuestión relativa a la determinación del *dies ad quem* y del *dies a quo* del plazo de devengo de intereses de demora en aquellos casos de liquidaciones giradas tras la anulación de otra previa, tomando como punto de referencia la más reciente doctrina administrativa y jurisprudencial dictada al respecto, de la cual se desprende que, tratándose de aquellas liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatoria en parte por razones sustantivas y que viene a anular una liquidación ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, se ha de exigir intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la LGT, debiendo tomarse como fecha de inicio del cómputo del interés de demora la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo de dicho precepto, hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose el interés hasta el momento en que se dicte la nueva liquidación. Ahora bien, habrán de tenerse en cuenta igualmente las limitaciones que operan si se superan por causas imputables a la Administración los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias, debiendo excluirse, en su caso, el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa.

Palabras claves: *dies ad quem*, *dies a quo*, liquidación tributaria, intereses de demora, sentencia, resolución y anulación.

Fecha de entrada: 29-07-2014 / Fecha de aceptación: 23-09-2014 / Fecha de revisión: 12-11-2014

***DIES AD QUEM* AND *DIES A QUO* OF THE DEFAULT INTEREST ACCRUAL PERIOD IN CASE OF TAX ASSESSMENTS TURNED AFTER CANCELING A PREVIOUS ONE**

Juan Calvo Vérguez

ABSTRACT

This paper aims to examine the question of determining *dies ad quem* and *dies a quo* of the default interest accrual period in cases of tax assessments turned after canceling a previous one, taking as reference the recent administrative and case law issued in this regard, which shows that in the case of those settlements issued pursuant to an administrative or judicial decision upholding partly for substantive reasons and coming to an annular clearance practice ordering another to replace it has been to demand default interest on this new settlement under the provisions of article 26.5 LGT, and must be taken as the starting date of the calculation of interest for late payment thereof which, in accordance with the provisions of the second paragraph of that provision, would have been entitled to the settlement void, accrue interest until such time that dictate the new settlement. However it must be taken into account also the constraints operating if attributable to the Administration causes beyond the deadlines for the execution of orders and judgments, and shall, if necessary, excluded the time that has exceeded the maximum time legally provided in actions and administrative claims.

Keywords: *dies ad quem*, *dies a quo*, tax assessment, default interests, judgment, decision and annulment.

Sumario

- I. Una cuestión preliminar: el efecto interruptivo de la prescripción derivado de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones tributarias
- II. La inaplicación del artículo 26.3 de la LGT en los supuestos de *mora creditoris*
- III. Análisis de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial elaborada en torno a la aplicación del artículo 26.5 de la LGT

NOTA: El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común» (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el profesor doctor don Juan Calvo Vérg z.

I. UNA CUESTIÓN PRELIMINAR: EL EFECTO INTERRUPTIVO DE LA PRESCRIPCIÓN DERIVADO DE LAS SOLICITUDES DE RECTIFICACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

En fechas relativamente recientes, mediante Resolución de 9 de julio de 2012 (NFJ048019), el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tuvo ocasión de analizar la cuestión relativa a si todas las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones formuladas por los obligados tributarios –así como los actos subsiguientes que puedan derivarse de las mismas, como lo son su resolución y los recursos o reclamaciones posteriores que puedan deducirse frente a aquella resolución– tienen efectos interruptivos de los plazos de prescripción exclusivamente a favor de los obligados tributarios o si también se les ha de atribuir efectos interruptivos del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación.

Pues bien, tal y como se encargó de precisar el citado Tribunal, a pesar de que las solicitudes de rectificación de autoliquidación no se citan literalmente como tales por el artículo 68.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dicho precepto sí que cita en su apartado c) como causa interruptiva de la prescripción «cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria». Y una solicitud de rectificación de autoliquidación, en función de cuál sea la rectificación pretendida, bien puede calificarse como actuación del obligado tributario conducente a la liquidación de la deuda tributaria¹. De hecho el artículo 128.1 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 (RGGIT), bajo el título de «Terminación del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones», dispone que «El procedimiento finalizará mediante resolución en la que se acordará o no la rectificación de la autoliquidación. (...) En el supuesto de que se acuerde rectificar la autoliquidación, la resolución acordada por la Administración tributaria incluirá una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario».

¿A qué magnitud se está refiriendo el artículo 68.1 c) de la LGT cuando alude a la «deuda tributaria»? De una parte cabría estimar que se está refiriendo a la cantidad real debida por el

¹ Debido precisamente a ello dicha solicitud de rectificación de autoliquidación ha de admitirse, sin que a ello obste el error del interesado en la calificación de la solicitud al presentarse la misma, tal y como puso de manifiesto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña de 8 de marzo de 2012 (NFJ056553).

contribuyente a la Administración tributaria, respecto de un tributo y ejercicio, al momento de realizar la actuación que pretende ser considerada como interruptiva de la prescripción. Y, de otra, cabría estimar que se alude a la cantidad teórica total que debe ingresar el contribuyente en la Hacienda Pública como consecuencia de la correcta liquidación del tributo y ejercicio de que se trate, independientemente de que la misma haya sido, en todo, en parte o, incluso, en exceso, satisfecha por el interesado en el momento de realizar la actuación que pretende ser considerada como interruptiva de la prescripción.

Adviértase a este respecto de que, tal y como precisa el TEAC, en la primera de las hipótesis la solicitud de rectificación de la autoliquidación de la que posteriormente resultase cantidad a devolver al contribuyente no podría entenderse incluida entre las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 68.1 c) de la LGT, ya que dicha solicitud no podría considerarse como actuación conducente a la liquidación de la deuda tributaria ya que no habría deuda a favor de la Administración que liquidar, al haber sido extinguida previamente la misma en su totalidad o, incluso, en exceso. En cambio, si se admitiese la segunda línea interpretativa anteriormente expuesta, al hallarnos dentro el ámbito teórico de simple cuantificación previa al pago, dicha solicitud de rectificación sí que se encontraría incluida dentro de las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 68.1 c) de la LGT².

A tal efecto el TEAC se inclina a través de la presente resolución por esta segunda posibilidad y afirma que el artículo 58.1 de la LGT, al definir lo que ha de entenderse por deuda tributaria, lo hace en un estadio teórico previo a cualquier pago total o parcial previamente efectuado por el interesado, procediendo a definir la deuda tributaria para, posteriormente (art. 59.1 LGT), señalar las causas de extinción de la misma, entre las que se encuentra el pago. En cambio, si se admitiese el primer criterio carecería de razón de ser que el artículo 128.1 del RGGIT aludiese al hecho de que la solicitud de rectificación afecte a «algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario» si, de haber pagado la misma, no habría deuda tributaria que cuantificar al haberse extinguido en su totalidad.

Por otra parte, parece razonable estimar que, una vez solicitada una rectificación de autoliquidación que «afecte a algún elemento de cuantificación de la deuda tributaria» (en términos del art. 128.1 LGT) la Administración habrá de proceder a comprobar el referido «elemento de cuantificación» de que se trate y, en su caso, a practicar al respecto la correspondiente liquidación provisional, esto es, la liquidación de «parte de los elementos de la obligación tributaria», siendo estos los términos que emplea el artículo 68.1 a) de la LGT. Y ello entendiendo incluida dentro del concepto de «obligación tributaria» a aquella que incumbe a la Administración de realizar las devoluciones que sean procedentes en Derecho (arts. 17.2 y 30.1 LGT). En definitiva, la Administración procederá a realizar una comprobación parcial (limitada a la correcta determinación de ciertos «elementos de cuantificación» de la «obligación tributaria») que, no

² En el presente caso los interesados adujeron que las solicitudes de rectificación de autoliquidación no se citaban como causa de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

contribuyente a la Administración tributaria, respecto de un tributo y ejercicio, al momento de realizar la actuación que pretende ser considerada como interruptiva de la prescripción. Y, de otra, cabría estimar que se alude a la cantidad teórica total que debe ingresar el contribuyente en la Hacienda Pública como consecuencia de la correcta liquidación del tributo y ejercicio de que se trate, independientemente de que la misma haya sido, en todo, en parte o, incluso, en exceso, satisfecha por el interesado en el momento de realizar la actuación que pretende ser considerada como interruptiva de la prescripción.

Adviértase a este respecto de que, tal y como precisa el TEAC, en la primera de las hipótesis la solicitud de rectificación de la autoliquidación de la que posteriormente resultase cantidad a devolver al contribuyente no podría entenderse incluida entre las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 68.1 c) de la LGT, ya que dicha solicitud no podría considerarse como actuación conducente a la liquidación de la deuda tributaria ya que no habría deuda a favor de la Administración que liquidar, al haber sido extinguida previamente la misma en su totalidad o, incluso, en exceso. En cambio, si se admitiese la segunda línea interpretativa anteriormente expuesta, al hallarnos dentro el ámbito teórico de simple cuantificación previa al pago, dicha solicitud de rectificación sí que se encontraría incluida dentro de las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 68.1 c) de la LGT².

A tal efecto el TEAC se inclina a través de la presente resolución por esta segunda posibilidad y afirma que el artículo 58.1 de la LGT, al definir lo que ha de entenderse por deuda tributaria, lo hace en un estadio teórico previo a cualquier pago total o parcial previamente efectuado por el interesado, procediendo a definir la deuda tributaria para, posteriormente (art. 59.1 LGT), señalar las causas de extinción de la misma, entre las que se encuentra el pago. En cambio, si se admitiese el primer criterio carecería de razón de ser que el artículo 128.1 del RGGIT aludiese al hecho de que la solicitud de rectificación afecte a «algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario» si, de haber pagado la misma, no habría deuda tributaria que cuantificar al haberse extinguido en su totalidad.

Por otra parte, parece razonable estimar que, una vez solicitada una rectificación de autoliquidación que «afecte a algún elemento de cuantificación de la deuda tributaria» (en términos del art. 128.1 LGT) la Administración habrá de proceder a comprobar el referido «elemento de cuantificación» de que se trate y, en su caso, a practicar al respecto la correspondiente liquidación provisional, esto es, la liquidación de «parte de los elementos de la obligación tributaria», siendo estos los términos que emplea el artículo 68.1 a) de la LGT. Y ello entendiendo incluida dentro del concepto de «obligación tributaria» a aquella que incumbe a la Administración de realizar las devoluciones que sean procedentes en Derecho (arts. 17.2 y 30.1 LGT). En definitiva, la Administración procederá a realizar una comprobación parcial (limitada a la correcta determinación de ciertos «elementos de cuantificación» de la «obligación tributaria») que, no

² En el presente caso los interesados adujeron que las solicitudes de rectificación de autoliquidación no se citaban como causa de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar.

por el hecho de ser parcial, impide la interrupción de la prescripción respecto del entero tributo y ejercicio de que se trate³.

Así las cosas, tratándose de una actuación conducente a la liquidación de la deuda tributaria la solicitud de rectificación de la autoliquidación sí que tendría eficacia interruptiva del derecho de la Administración a la liquidación de la deuda tributaria.

En resumen, de conformidad con lo declarado por el TEAC a través de la citada Resolución de 9 de julio de 2012 (NFJ048019), una solicitud de rectificación de una autoliquidación formulada por el obligado tributario, en cuanto que se refiera a elementos determinantes de la cuantificación de la obligación tributaria, tiene virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la práctica de la oportuna liquidación, aun cuando de la solicitud de rectificación de la autoliquidación resultase una cantidad a devolver al contribuyente. Ahora bien una solicitud de rectificación de una autoliquidación de la que posteriormente resultase una cantidad a devolver al contribuyente no podría estimarse incluida dentro de las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 68.1 c) de la LGT, ya que dicha solicitud no podría considerarse como una actuación conducente a la liquidación de la deuda tributaria, al no existir deuda a favor de la Administración que liquidar, debido a que la misma ha sido extinguida previamente en su totalidad o incluso en exceso.

II. LA INAPLICACIÓN DEL ARTÍCULO 26.3 DE LA LGT EN LOS SUPUESTOS DE MORA CREDITORIS

Como es sabido establece el artículo 26.3 de la Ley 58/2003 que los intereses de demora resultarán exigibles durante el periodo de tiempo al que se extienda el retraso del obligado tributario, añadiendo el apartado cuarto del citado precepto que no resulta procedente la exigencia de intereses de demora desde el instante en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en dicha ley para resolver hasta que se dicte

³ Téngase presente además a este respecto que, al regularse las causas interruptivas de la prescripción del crédito del interesado no se contemplan actos administrativos, sino solo actos del obligado tributario (art. 68.3 LGT), mientras que entre las causas interruptivas de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria (art. 68.1 LGT) se encuentran contempladas algunas que son actos del obligado tributario (y no solo de reconocimiento sino de negación de tal crédito). Ahora bien esta diferencia de trato está plenamente consagrada en otros casos, ajenos a la solicitud de rectificación como, por ejemplo, la interposición de recursos contra liquidaciones, o presentación de autoliquidaciones a devolver. Con carácter adicional en el caso de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones esta diferencia de trato entre Administración y obligado se ve matizada, no por los artículos 66 a 68 de la LGT, sino por la previsión normativa que impide instar la rectificación de una autoliquidación si ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria (art. 126 RGGIT), pues ello implica que las actuaciones interruptivas de la prescripción del derecho de la Administración también tienen virtualidad para permitir el ejercicio del derecho del interesado.

dicha resolución o, en su caso, se interponga recurso contra la resolución presunta, al apreciarse la concurrencia de *mora creditoris*⁴.

Ya en su día declaró el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 23 de octubre de 1995, dictada al hilo de un supuesto de compensación a favor del contribuyente de intereses acreedores y deudores, que no resulta procedente la exigencia de intereses de demora por el tiempo transcurrido entre una liquidación anulada y la práctica de la nueva liquidación⁵. En este mismo sentido

⁴ En este sentido, y tal y como afirmó el TSJ de Madrid en su Sentencia de 12 de enero de 2007 (NFJ056554), siendo la causa del retraso existente en liquidar correctamente imputable a la Administración no es lógico ni justo mantener el cómputo de los intereses de demora.

⁵ Tal y como ya declarase por aquel entonces el TS «(...) No sucede lo mismo con los intereses correspondientes al periodo de tiempo que media desde la fecha en que se practicaron las liquidaciones que fueron anuladas y la fecha en que se practican las nuevas, pues es lógico razonar que no procede exigir tales intereses, porque el tiempo transcurrido es culpa de la Administración que liquidó incorrectamente (*mora accipiendi*)». Igualmente dentro del ámbito de nuestra doctrina administrativa la Resolución del TEAC de 27 de mayo de 1993, tras reconocer que, al margen de la práctica de las nuevas liquidaciones, procede la exigencia de demora con motivo de la anulación de la liquidación inicial, señaló que «dado que las liquidaciones se anularon por una irregularidad no imputable a los contribuyentes sino a la Administración, que no actuó en forma ajustada a Derecho, la exigencia de los intereses deberá extenderse desde el fin del plazo de presentación hasta el día en que fueron contraídas las liquidaciones anuladas».

Más recientemente pueden consultarse a este respecto las Sentencias del Alto Tribunal de 14 de junio y 25 de octubre de 2012, de conformidad con las cuales si se anula una liquidación ordenando la retroacción, incluso durante la vigencia de la antigua LGT de 1963, no procede exigir intereses de demora en la liquidación posterior porque el deudor se sintió sorprendido por la ilegalidad de la actuación del acreedor fiscal. A ello se ha de sumar además el hecho de que, tratándose de tributos que se gestionan mediante el sistema tradicional de mera declaración, no proceden intereses cuando la liquidación se anula, ya que se trata de supuestos de *mora accipiendi* y, al no existir obligación de autoliquidar, el retraso es imputable exclusivamente al error cometido por la Administración en la liquidación anulada. Véanse igualmente a este respecto las Sentencias del Alto Tribunal de 5 de enero de 2001, 11 de mayo de 2004 y 31 de octubre de 2006 (dictada al amparo ya de la vigente Ley 58/2003) y 11 de julio de 2007, justificándose en este último pronunciamiento la exigencia de intereses de demora desde la fecha de vencimiento del plazo para presentar la autoliquidación hasta la fecha de práctica de la nueva liquidación en el hecho de que la obligación de pago, en esa cuantía superior, resultaba vencida, líquida y exigible desde ese momento, pero no en los casos de liquidación administrativa previamente anulada seguida de la práctica de una nueva en los que, al no estar determinada válidamente la deuda, no puede hablarse de deuda vencida, líquida y exigible, ni obligarse, por tanto, al deudor, a pagar intereses por una liquidación ilegal. En el caso concreto de la citada Sentencia de 11 de mayo de 2004 (NFJ019671) recuerda además el TS que «La obligación tributaria nace *ex lege*, por realización del hecho imponible, es decir, se devenga (concepto estrictamente fiscal), en la fecha concreta que determinan las respectivas Leyes tributarias, es exigible durante el periodo reglamentario de presentación de las respectivas declaraciones, es líquida, por imperio de la Ley, toda vez que durante dicho periodo de tiempo el sujeto pasivo está obligado a liquidarla, y es vencida a partir del día primero de dicho periodo, aunque el sujeto pasivo pueda pagarla durante el periodo referido». Dicha argumentación le sirve al TS para concluir que, siendo la obligación tributaria vencida, líquida y exigible desde el día siguiente al de la finalización del periodo de presentación de la autoliquidación de que se trate, entre dicha fecha y aquella otra en la que se verifique el pago de la deuda que la Administración tributaria pudiera fijar mediante la práctica de la oportuna liquidación se genera un pago fuera de plazo que, *ex artículo 26.1 y 3 de la Ley 58/2003*, legitima a la Hacienda Pública para exigir intereses de demora por el importe no ingresado en plazo. En otras palabras, a partir del día siguiente al de terminación del periodo de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones la Administración tributaria tiene el derecho a exigir intereses de demora, sin intimación alguna, siempre que no sea presentada la declaración-autoliquidación

se pronunció además la Audiencia Nacional (AN) a través, entre otras, de sus Sentencias de 23 de abril de 1996, 17 de julio de 2001, 4 de noviembre de 2002, 18 de octubre de 2004 y 4 de diciembre de 2006. En todas ellas quedó puesto de manifiesto que no procede la liquidación de intereses por el periodo de tiempo transcurrido entre la liquidación anulada y la práctica de la nueva liquidación. Se estimaba por tanto que no procedía exigir intereses por el tiempo transcurrido entre una liquidación anulada y la nueva liquidación. Y tampoco procedería la exigencia de intereses en la estimación parcial de una liquidación reclamada que reabriese un nuevo plazo de ingreso. No pueden exigirse intereses de demora por el tiempo de la suspensión habiendo sido la reclamación en cuestión estimada, ya sea total o parcialmente. En definitiva, anulándose parcialmente una liquidación no cabría la exigencia de intereses de demora suspensivos, al igual que sucedería en los supuestos de estimación total o parcial pueden devengarse intereses por la suspensión⁶.

Por su parte el TSJ de Castilla-La Mancha declaró en su Sentencia de 13 de mayo de 2002 que «En caso de estimación total o parcial con firmeza que obligue a nueva liquidación y de ingreso en voluntaria no procede liquidar intereses de demora por el tiempo de suspensión». Igualmente el TSJ de Galicia afirmó en su Sentencia de 29 de enero de 1999 que en los supuestos de estimación parcial de la reclamación no se devengan intereses hasta que no se fije la práctica de la nueva liquidación, salvo que aquella estimación se refiera solo a conceptos accesorios a las sanciones. Con posterioridad este mismo Tribunal añadiría en su Sentencia de 28 de enero de 2000 que, si tuviese lugar la anulación de una liquidación, los intereses devengados únicamente podrían calcularse a partir de la práctica de la nueva liquidación si el deudor no abonase el importe de aquella dentro del periodo voluntario. También el TSJ de Madrid afirmó en sus Sentencias de 13 y 14 de junio de 1997 que, produciéndose la anulación de una liquidación, los intereses de demora solo se computarán desde el instante en el que finalice el plazo de ingreso voluntario de esta, esto es, con efectos desde el nuevo plazo de ingreso voluntario.

Sin embargo con posterioridad la aplicación de este criterio fue abandonada desde la propia jurisprudencia. A tal efecto caben citar, por ejemplo, tres Sentencias del TS de 18 de mayo, 6 de julio y 18 de noviembre de 2004 en las que se señala que la reclamación interrumpe la prescripción, determinando los supuestos de estimación parcial la exigencia de intereses de demora desde que se produce la práctica de la nueva liquidación. Se afirmaba así que en los citados supuestos de estimación parcial (esto es, tratándose de una reclamación que es parcialmente estimada) se

o esta no sea veraz. Por su parte la STS de 17 de diciembre de 2002 proyectó la aplicación del citado criterio sobre todos aquellos supuestos en los que la autoliquidación no resulta obligatoria, esto es, aquellos en los que la ley deja al sujeto pasivo optar entre una declaración en sentido estricto o una autoliquidación, incluso cuando el sujeto pasivo opte por la autoliquidación, ya que carecería de toda razón de ser que esta opción, favorable para la Administración, termine perjudicando al contribuyente. Acerca de esta inexigibilidad de intereses en la *mora accipiendi* debido a que el retraso o el incumplimiento es imputable al acreedor (la Administración) se pronuncia igualmente la AN mediante Sentencia de 27 de junio de 2013, que representó un cambio de criterio.

⁶ A pesar de ello declararía el TS a través de su Sentencia de 28 de noviembre de 1997 (NFJ006395) que en caso de resolución parcialmente estimatoria procede liquidar los intereses sobre la nueva liquidación y desde que acabó el plazo de declaración.

exigen intereses desde la terminación del plazo de autoliquidación hasta la fecha en la que se gira la práctica de la nueva liquidación. Concretamente en su Sentencia de 18 de noviembre de 2004 afirmó el Alto Tribunal que «Anulada una liquidación los intereses exigibles en la nueva son los de demora calculados desde que se debió ingresar hasta la práctica de la nueva liquidación». Posteriormente volveremos sobre esta cuestión, al hilo de nuestro análisis del artículo 26.5 de la LGT.

Mediante Sentencia de 23 de mayo de 2011 (NFJ043385) señaló el TS que, habiendo sido el recurso interpuesto estimado, si bien no cabe exigir intereses suspensivos⁷, habiéndose producido la liquidación de la deuda, se exigirán los intereses por el plazo de tiempo transcurrido desde que aquella debió ser ingresada. Estimó así el Alto Tribunal que, no existiendo una actitud contumaz por parte de la Administración tributaria y no obstinándose esta en la comisión del mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabrá oponer a que, una vez anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. En definitiva, la Administración se halla imposibilitada en dichos supuestos para reiterar la actuación e incurrir en el mismo error o en otro de carácter similar.

En el concreto supuesto de autos analizado por el TS, a los efectos del artículo 31 del antiguo Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), se produjo una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por el tiempo que medió entre el conocimiento por la Inspección de la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAC y la comunicación de su efectiva reposición. Pues bien, a juicio del Alto Tribunal, los eventuales retrasos que pudieran llegar a producirse en la ejecución de las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas no quedaban sometidos al RGIT. Tal y como precisó el Tribunal «El tiempo que media entre el momento en que la Inspección tiene conocimiento de la resolución económico-administrativa que ordena retrotraer el procedimiento y aquel en el que lo hace, con independencia de las actuaciones que desarrolle a continuación (bien completar las diligencias, bien dictar directamente nueva liquidación), no tiene carácter de «tiempo inspector» a los efectos del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en la redacción aplicable a los hechos de este litigio».

Por otro lado, recuerda el TS en la citada Sentencia de 3 de mayo de 2011 (NFJ056555) que no existe precepto legal o reglamentario, así como tampoco principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna, que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer las potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho. Ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución (CE) ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1

⁷ Estos intereses suspensivos fueron diferenciados por el TS en su Sentencia de 21 de marzo de 2014 (NFJ053973) de los intereses de demora en los siguientes términos: «Las diferencias más importantes existentes entre los "intereses de demora", a que se refería el artículo 58, apartado 2, letra b de la Ley General Tributaria, y los "intereses suspensivos", que afectaban al "dies a quo", a la base sobre la que se liquida (la cuota u obligación principal en el interés de demora y el importe de la deuda tributaria suspendida en los intereses suspensivos), al "dies ad quem", y al tipo de interés aplicable».

de la Carta Magna pueden ser entendidos en esos términos. Y tampoco resulta posible aseverar categóricamente que, si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error. La respuesta habrá de suministrarse, a juicio del Tribunal, a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que la anulación de un acto administrativo no conlleva automáticamente el decaimiento y la extinción de la potestad administrativa plasmada en el mismo, de modo que la Administración tributaria no pudiera volver a actuar, aun cuando tal potestad no haya prescrito; aun más, no le es exigible otro comportamiento en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda. En su opinión lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesitura así sí que atentaría contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo además el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho.

En resumen, de conformidad con lo señalado por el TS en su Sentencia de 3 de mayo de 2011 (NFJ056555) «Si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. Esto es lo que sucede en el presente caso, en el que nada tiene que ver la causa de la primera anulación y la vuelta atrás en las actuaciones inspectoras (comprobar las fechas de adquisición de las acciones transmitidas para calcular el incremento de patrimonio) con el defecto que motivó la segunda (la falta de incoación de la correspondiente acta de inspección y la necesidad de poner de manifiesto para alegaciones la propuesta de liquidación antes de la emisión de la segunda liquidación)».

Ya con anterioridad, mediante Sentencia de 28 de junio de 2010 (NFJ056571), dictada a la luz de un recurso de casación para unificación de doctrina, el TS admitió que la Administración tiene la facultad de volver a dictar una nueva liquidación una sola vez habiendo sido la anterior objeto de anulación por falta de motivación. Ahora bien, a juicio del Tribunal, el instante en el que se dicte la nueva liquidación será la fecha que deba tomarse en consideración para el devengo del interés de demora. Tal y como precisa el TS la fecha de la liquidación consecuente de la nueva comprobación de valores podrá, en su caso, representar el *dies a quo* del devengo de intereses, ya que solo entonces cabría considerar existente una deuda líquida que resultase exigible. En otro caso cabría la posibilidad de que se girase una nueva liquidación de intereses superior a la inicial con motivo de la anulación, a pesar de haber incurrido la Administración en la realización de un acto contrario a Derecho⁸.

⁸ Debe precisarse no obstante que a la citada STS de 28 de junio de 2010 (NFJ056571) le fueron formulados dos votos particulares emitidos por los magistrados Sres. Frías Martínez y Martínez Micó, afirmándose concretamente en este último lo siguiente: «(...) 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 resuelvan las reclamaciones económico-administrativas (...). 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 del Tribunal competente no solo 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

De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal solo pueden exigirse los intereses moratorios desde la fecha de la nueva liquidación ya que, en otro caso, el obligado tributario podría verse sorprendido por una nueva liquidación de intereses muy superior a la inicial como consecuencia de la anulación, a pesar de haber incurrido la Administración en un acto conforme a Derecho.

En nuestra opinión debe garantizarse en todo caso el derecho del contribuyente a tener la seguridad jurídica de que la Administración actúe sujetándose a Derecho. Y, tal y como ha puesto de manifiesto BOSCH CHOLBI⁹, en aquellos casos en los que sea el propio órgano administrativo el que incumpla las garantías jurídicas establecidas normativamente, ninguna consecuencia perjudicial habrá de derivarse de quien ejerce un derecho al recurso legalmente establecido, al haber padecido el desarrollo de una actuación administrativa irregular. Dicho de otro modo, no parece que resulte procedente exigir intereses de demora cuando el retraso se ha debido a una circunstancia no imputable al contribuyente¹⁰. Y, en este sentido, creemos que cabría la posibilidad de

jurídica (...) Hay que procurar una interpretación del ordenamiento jurídico tributario que tenga en cuenta el sentido "finalista" y "marcadamente evolutivo" del régimen fiscal. No es dable olvidar el principio constitucional de eficacia administrativa, que se inspira en la indispensable diligencia que debe presidir en la gestión de los intereses generales en su justo equilibrio con los derechos constitucionales de los administrados».

⁹ BOSCH CHOLBI, J. L.: «Los efectos de la nulidad de pleno Derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el planteamiento de un "mito jurídico" y el papel de los Tribunales Económico-Administrativos», *Tribuna Fiscal*, núm. 33, 2010, págs. 26 y ss. Véase asimismo del citado autor «Matizaciones a la posibilidad de ordenar judicialmente la retroacción de actuaciones tributarias cuando se anula una liquidación tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 250-251, 2011, págs. 23 y ss.

¹⁰ Véase a este respecto la STS de 15 de julio de 2001 (NFJ056556), en la que se afirmó lo siguiente: «(...) Nuestro Derecho Tributario no ha regulado los efectos de la "mora accipiendi" en que puede incurrir la Administración tributaria por inactividad propia o causada por inactividad de los Tribunales de Justicia (...) pero no se ha opuesto de modo radical (...) es razonable afirmar que nos hallamos ante el retraso en el cumplimiento de la obligación, debido a un caso fortuito excepcional, concretamente a que los autos estuvieron extraviados, debido a la reordenación de los archivos, sin culpa del deudor, por lo que es el acreedor el que debe soportar los efectos del retraso, o sea, la no exigencia de intereses durante el tiempo del retraso (mora) (...) Además debe razonarse que en los supuestos de "mora solvendi", debido a que el deudor tributario no ingresa, sino que pide la suspensión y, por impugnación de la deuda tributaria en vía administrativa o jurisdiccional, se le desestiman los recursos, la Administración tributaria le exigirá, por aplicación de los artículos 1.108 y 1.110 del Código Civil, y por disponerlo así diversas normas del Derecho Tributario, los intereses por dicho periodo. Luego, a sensu contrario, no procederá exigir tales intereses cuando, por un caso fortuito excepcional, como es el caso de autos, se produzca el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria». Como es sabido dispone el artículo 1.108 del Código Civil que «Incurrir en mora los obligados a entregar o a hacer alguna cosa desde que el acreedor les exija judicial o extrajudicialmente el cumplimiento de su obligación». Por su parte el artículo 1.110 del citado Código establece que «Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal». En esta misma línea pueden consultarse las SSAN de 2 de noviembre de 2006 (NFJ025212) y 12 de julio de 2007 (NFJ026301), en las que el citado órgano judicial declaró improcedente exigir intereses de demora al deudor tributario en un supuesto en el que, por un caso fortuito excepcional (extravío de los autos debido a la reordenación de archivos sin culpa del deudor) se produjo un retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria.

calificar como un supuesto de caso fortuito excepcional ajeno a la voluntad del deudor y no imputable a este, por ejemplo, el hecho de que la Administración tributaria desarrolle de forma incorrecta un procedimiento administrativo de inspección¹¹.

Afirma el TS en su Sentencia de 18 de julio de 2011 (NFJ056557) que cuando la ejecutividad de una deuda tributaria se suspende el órgano de recaudación no puede iniciar ni exigir su cobro. Concretamente en el supuesto de autos analizado por el Tribunal la liquidación de la que derivaba la deuda tributaria a la que correspondían los intereses de demora que se encontraban en el origen del litigio fue suspendida, al haberse acordado así en sede económico-administrativa. Pues bien, cuando la ejecutividad de una deuda tributaria se suspende el órgano de recaudación no puede iniciar ni exigir su cobro, no pudiendo por tanto iniciarse el cómputo del plazo de prescripción. La suspensión de la ejecutividad del ingreso o del cumplimiento de la obligación tributaria impide que corra la prescripción, resultando inviable iniciar el cobro de una deuda tributaria cuando ha sido suspendida su ejecutividad, no pudiendo iniciarse a tal efecto el cómputo del plazo de prescripción.

A resultas de lo anterior añade el Tribunal que no se exigirán intereses de demora desde el instante en el que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en la LGT para resolver hasta que se dicte la resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Así, entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del instante en el 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 recurrido¹².

Por otra parte, el TS, mediante Sentencia de 20 de junio de 2011 (NFJ043915), refiriéndose a los procesos impugnatorios contra actuaciones de la Administración tributaria y, más precisamente, al alcance objetivo de la suspensión del acto impugnado, admite a través del citado pronunciamiento que los efectos extrarrecaudatorios (y no solo la obligación de ingreso) sean susceptibles de suspensión. A pesar de que a través de la presente Sentencia el Alto Tribunal desestimó la pretensión del contribuyente de que la suspensión abarcara los efectos extrarrecaudatorios del acto impugnado, afirmó que la normativa aplicable no impide conceptuar la suspensión

¹¹ Así, por ejemplo, en aquellos casos en los que se produjese un desfase temporal de varios años desde que tuviese lugar el inicio del procedimiento inspector y hasta que se dictase la anulación del mismo, durante dicho periodo de tiempo no habrían de devengarse intereses de demora a favor del órgano de la propia Administración tributaria causante del error y, por ende, del retraso. Y ello sin perjuicio de aquella responsabilidad disciplinaria en la que pudiera haberse incurrido no hallándose justificado el retraso o, en su caso, de la responsabilidad patrimonial susceptible de ser exigida.

¹² En esta misma línea se situaría posteriormente la SAN de 16 de enero de 2012 (NFJ056558), al reiterarse que no han de exigirse intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en la Ley 58/2003 para resolver y hasta que se dicte resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Así, entre otros supuestos, señala el citado órgano judicial que no se han de exigir intereses de demora a partir del instante en el que se incumplan los plazos máximos establecidos al efecto 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 supuesto, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

como omnímoda y que, de mediar la suspensión, nada obsta a que el contribuyente autoliquide los ejercicios posteriores al regularizado haciendo abstracción de la efectiva existencia de la actuación administrativa impugnada.

En definitiva a través de su Sentencia de 20 de junio de 2011(NFJ043915) declaró el TS que, de haber mediado la suspensión sobre una liquidación originaria que hubiese cuestionado la conformidad a Derecho de unas bases imponibles negativas autoliquidadas, aquella liquidación administrativa girada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) no habría de surtir efecto alguno sobre los ejercicios fiscales posteriores (caso, por ejemplo, de aquellos en los que dichas bases imponibles negativas pudieran ser objeto de compensación cautelar). De este modo queda claramente delimitada la extensión de la suspensión a aquellos efectos extrarrecaudatorios derivados de las liquidaciones tributarias. En los ejercicios posteriores podrá pues declararse cautelarmente conforme a lo previamente autoliquidado y no según aquello regularizado por la Administración tributaria, la cual quedaría por tanto privada de su presunción de validez, al quedar esta enervada por la suspensión. Cuestión distinta será que cuando la regularización practicada se considere contraria al ordenamiento jurídico la Administración deba proceder al restablecimiento de la situación, con las oportunas consecuencias que ello pueda llegar a plantear en los ejercicios posteriores a los que hubiere afectado y las compensaciones que, en su caso, deban realizarse con la finalidad de que el obligado tributario quede indemne¹³.

A priori, como ya sabemos, son dos las posibilidades que se plantean en el presente caso. De una parte, estimar que la suspensión impide cautelarmente que el acto administrativo impugnado origine efecto alguno. Y, de otra, defender que la suspensión se limita, en su caso, a enervar la mera obligación de ingreso en el Erario público, en el supuesto de que la liquidación recurrida así lo exigiese.

Ya en su día declaró el TS en su Sentencia de 18 de marzo de 2003 (NFJ056559) que, una vez acordada la suspensión sobre el acto impugnado, esta ha de desplegar sus efectos cautelares sobre todo su ámbito, de manera tal que la existencia meramente virtual de dicho acto tributario habría de impedir que, aun perviviendo este en el mundo jurídico, de él pueda llegar a derivarse consecuencia alguna. En palabras del Alto Tribunal puestas de manifiesto en dicha Sentencia «(...) La medida cautelar de la suspensión no solo se extiende a la ejecutoriedad del acto administrativo en sentido estricto (...) sino al conjunto de sus efectos. Alcanza a los efectos predeterminantes de la resolución definitiva que el acto suspendido pueda producir en otros procedimientos. Estos efectos indirectos del acto administrativo pueden ser tanto o más importantes que los derivados directamente de su ejecución».

En cambio en su Sentencia de 17 de febrero de 2010 (NFJ037558), adoptando un criterio ciertamente discutible, el TS manifestó que el hecho de que las liquidaciones relativas a unos

¹³ Acerca del alcance del presente pronunciamiento véase GÓMEZ TABOADA, J.: «La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2011: ¿una luz en el túnel de la suspensión de las liquidaciones tributarias?», *Tribuna Fiscal*, núm. 254, 2011, págs. 75 y ss.

concretos ejercicios se encontrasen suspendidas afecta a la ejecución por vía de apremio de las mismas para hacer efectivo su cobro, si bien no puede imponer un cambio de aquello por lo que debiera tributarse en ejercicios posteriores de conformidad con la verdadera situación patrimonial de la entidad ya que, en opinión del Tribunal, la suspensión opera en el proceso en que se acuerda, y no en cambio en otros procesos referidos a actos autónomos del suspendido. De este modo parecía interpretar el Alto Tribunal que la presunción de validez de los actos administrativos prevalece sobre la concepción universal de la suspensión, impidiendo que esta pueda llegar a incidir sobre los efectos extrarrecaudatorios. Se estimaba así que la «verdadera situación patrimonial del deudor» es la resultante de la liquidación administrativa de manera que, una vez suspendida cautelarmente la regularización administrativa, prevalecería (al menos con carácter provisional, si bien a todos los efectos) lo liquidado en su día por el contribuyente. En esta misma línea se había pronunciado además la AN a través, entre otras, de sus Sentencias de 10 de junio y 30 de septiembre de 2004, 11 de junio de 2008 y 21 de abril de 2010.

III. ANÁLISIS DE LA RECIENTE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL ELABORADA EN TORNO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 26.5 DE LA LGT

Afirma el TS en su Sentencia de 31 de octubre de 2006 (NFJ024777) que, tratándose de auto-liquidaciones, en aquellos supuestos de estimación de recursos y consiguiente anulación de intereses, si bien no procederían intereses de demora suspensivos, sí que habrían de girarse intereses de demora por el tiempo transcurrido desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración-liquidación hasta la fecha en la que se practique la nueva liquidación. Se considera así que, con motivo de la estimación parcial de la impugnación, los intereses se calculan desde la nueva liquidación para evitar que produzca efectos un acto anulado por deficiente actuación administrativa. De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento «El *dies a quo* es el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de presentación de declaraciones, y esto es así porque las obligaciones tributarias son obligaciones *ex lege* que nacen por la realización del hecho imponible, al cual conecta la ley el nacimiento de la obligación tributaria y, además, imponen al contribuyente la obligación legal de liquidar, es decir, de determinar la obligación tributaria en el plazo establecido, por lo cual esta es *ex lege*, al término de la misma líquida, vencida y exigible».

En cambio, tratándose de tributos cuya exigencia se gestiona e inicia por liquidación de la Administración considera el TS, adoptando un criterio contrario que, al haber existido anulación de la liquidación administrativa por no estar determinada válidamente la deuda, no puede hablarse de deuda vencida, líquida y exigible, no pudiendo en consecuencia obligarse al deudor a soportar intereses por no haber ingresado en plazo una liquidación ilegal. Precisa además el Alto Tribunal en dicha Sentencia que «Si la Administración es la causante del retraso, por haber cometido errores, es ella quien debe hacerse únicamente responsable del mismo, sin que pueda trasladarse dicha responsabilidad al deudor, por lo que la nueva liquidación, en la fecha en que se practique, es la única que debe tomarse en cuenta a la hora de calcular los intereses de demora (...) Mante-

ner lo contrario y, por tanto, entender que es la liquidación originaria la que es necesario tomar, supondría tanto como validar una liquidación que fue anulada, y que conlleva una nueva».

Adviértase por tanto de que el TS diferencia entre los intereses de demora generados a raíz de la práctica de una autoliquidación [supuesto al que ya se refirió en su día el Tribunal en su Sentencia de 28 de noviembre de 1997 (NFJ006713), concluyéndose al respecto que los intereses moratorios han de exigirse desde que finalizó el periodo de ingreso voluntario¹⁴] y aquellos casos en los que se trata de una declaración-liquidación practicada a raíz de una comprobación de una autoliquidación cuya nulidad fue estimada parcialmente¹⁵.

¹⁴ En efecto a través de la citada sentencia (que resolvía un recurso de casación en interés de ley) el Alto Tribunal vino a subrayar la exigencia de intereses de demora 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, exigiéndose intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación. Declaró concretamente el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que «procederá anular la liquidación impugnada, anulación que implicará la no exigencia de intereses de demora por la suspensión, pero al practicar, en su caso, la nueva liquidación, se exigirán los correspondientes intereses de demora del artículo 58.2 b) o c) de la Ley General Tributaria desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar las declaraciones-autoliquidaciones (...) hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación». Ciertamente se trataba de un criterio discutible, ya que la causa del retraso en el presente caso la constituye la propia conducta de la Administración contraria a derecho que aboca a que, a instancia del obligado tributario, dicha liquidación resulte anulada. Tal y como concluyó el Alto Tribunal en dicho pronunciamiento, pionero en la materia, en aquellos casos en los que se anula un acto administrativo de liquidación cuya ejecución se hallare suspendida por estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, al dictarse el acto de ejecución de ese fallo y girarse la nueva liquidación con una cuota tributaria inferior, no procedería exigir intereses suspensivos (los girados sobre la cuota e intereses) sino los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago de esa liquidación, aún reducida, compensando de esta forma el perjuicio derivado de la indisponibilidad de las cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas. Véanse a este respecto, entre otros, los trabajos de BAENA DÍAZ-PORTALES: «Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente y la correlativa exigencia de intereses de demora», *Tribuna Fiscal*, núm. 233, 2010, pág. 16 y FALCÓN Y TELLA, R.: «La improcedencia de intereses en los supuestos de liquidación administrativa, cuando la liquidación inicial se anula: una interpretación del artículo 26.5 de la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2008, pág. 6.

¹⁵ Ahora bien, tal y como se encargó de precisar la AN en su Sentencia de 22 de noviembre de 2012 (NFJ049458), la demora habilitante de los intereses moratorios no puede operar en aquellos casos en los que la Administración efectúa la devolución de forma indebida y luego, para deshacer los efectos de la nulidad del acto que la acordó –declaración adoptada por la propia Administración autora de ese acto, si bien por un órgano diferente, lo que no desnaturaliza ese hecho esencial–, haya de reclamar su reembolso a las arcas públicas, neutralizando el efecto de la liquidación invalidada. No procede pues la exigencia de intereses de demora como consecuencia de la ejecución de una resolución que estimaba la reclamación interpuesta contra una liquidación inicialmente girada y de la que resultó una devolución indebida. De entrada la AN comienza recordando el carácter accesorio que ofrece la prestación consistente en el abono de intereses de demora, lo que determina a su vez la existencia de una obligación tributaria principal válida y eficaz sobre cuyo importe, en caso de que llegue a producirse un retraso en su cumplimiento, puedan llegar a cargarse intereses de demora. Dicha obligación principal, al objeto de que resulte jurídicamente reclamable, ha de representar un crédito vencido, líquido y exigible. Adviértase no obstante que en el concreto supuesto de autos analizado lo recurrido no constituía un acto de liquidación en sentido estricto, sino un acto de ejecución de una resolución administrativa firme, favorable a su destinatario. Por otra parte en el presente caso no solo se produjo una constancia fehaciente de que el obligado tributario satisfizo en su integridad el importe de las diferentes deudas tributarias en el momento legal oportuno en que debía hacerlo en cada ejercicio regularizado, sino que de ese cumplimiento no surgió mora al-

Con carácter general, en aquellos supuestos de liquidación administrativa, con independencia de que el tributo se devengue con la realización del hecho imponible, la obligación tributaria solo será líquida, vencida y exigible a partir de la notificación de la respectiva liquidación, resultando en consecuencia improcedente exigir intereses de demora hasta que se produzca dicha liquidación administrativa correcta. En cambio, tratándose de aquellos tributos que son gestionados mediante el sistema de autoliquidación, el *dies a quo* se concreta en el día siguiente al vencimiento del plazo de presentación de la autoliquidación, ya que en dichos casos las obligaciones tributarias nacen *ex lege* con motivo de la realización del hecho imponible, asumiendo el contribuyente la obligación legal de determinar la obligación tributaria en el plazo establecido, momento concreto en el cual la obligación tributaria resulta líquida, vencida y exigible¹⁶.

guna del deudor, siendo la liquidación posterior de la Inspección la que deshizo los efectos de esa obligación adecuada y tempestiva, devolviendo lo ingresado por el deudor tributario, incrementado en los intereses legales. Pues bien, si dicha actividad de devolución protagonizada por la Inspección fue posteriormente conceptuada como disconforme a Derecho, el resultado es que la causa de la mora y de la pérdida de disponibilidad financiera surgida con la devolución indebidamente materializada, cuyos efectos debían ser deshechos como consecuencia de la estimación de la resolución del TEAC, fue íntegramente imputable a la propia Administración, que ocupaba la posición acreedora en la relación jurídica tributaria, de suerte que exigirle a la parte contraria, al administrado, que asumiese las consecuencias económicas desfavorables ocasionadas por su propio incumplimiento constituía un abuso de las potestades públicas y, además, un enriquecimiento sin causa contradictorio con el principio general del Derecho conforme al cual nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas. En todo caso la referida resolución dictada por el TEAC no impuso a la Administración la práctica de una nueva liquidación sustitutiva de la invalidada, así como tampoco la exigencia de intereses de demora. Por el contrario la actividad de restablecimiento del orden jurídico vulnerado por la conducta ilegal de la Inspección debía limitarse a la reclamación al recurrente en alzada del importe de la cantidad indebidamente devuelta por la Administración, incrementada eso sí en los intereses originariamente girados en favor de aquel con la finalidad de compensar el retraso administrativo producido en el otorgamiento de la devolución que se creía debida. Ciertamente, y desde nuestro punto de vista, de acuerdo con el régimen de la *mora debitoris* previsto en el artículo 1.108 del Código Civil, los intereses únicamente pueden ser exigidos cuando la mora en el cumplimiento de la obligación de pago principal se deba a la conducta de quien incurre en ella, quedando fuera en consecuencia la llamada *mora creditoris* o *mora accipiendi*, habiendo sido ocasionado dicho retraso por la conducta del acreedor. Esto fue precisamente lo que sucedió en el presente caso donde, además de concurrir una constancia fehaciente de que el obligado tributario satisfizo en su integridad el importe de las diferentes deudas tributarias en el instante legal fijado al efecto en el que debía hacerlo en cada ejercicio regularizado, de dicho cumplimiento no se derivó mora alguna por parte del deudor. En efecto, la causa de la mora y de la pérdida de disponibilidad financiera provocada con la devolución indebidamente materializada (cuyos efectos debían deshacerse a resultas de la estimación de la resolución del TEAC) resultaba imputable íntegramente a la Administración, al ocupar esta la posición acreedora dentro de la relación jurídica tributaria. En palabras de la AN «(...) La demora habilitante de los intereses moratorios debe ser imputable al obligado tributario que haya obtenido una devolución improcedente por causa suya, bien por autoliquidar con una cuota a devolver que no le correspondía, bien por haber inducido a error a la Administración con una declaración incorrecta o incompleta, pero no puede operar en los casos que la Administración haya efectuado la devolución de forma indebida y luego, para deshacer los efectos de la nulidad del acto que la acordó, haya de reclamar su reembolso a las arcas públicas, neutralizando el efecto de la liquidación invalidada». No cabe pues exigir intereses de demora como consecuencia de la ejecución de una resolución que estimó la reclamación interpuesta contra la liquidación inicialmente girada, de la que resultó una devolución indebida.

¹⁶ Véase igualmente a este respecto la SAN de 2 de febrero de 2011 (NFJ041599) en la que, partiendo de tal diferenciación, se afirmó lo siguiente: «No es concebible que una obligación de pago invalidada por sentencia determine la exigibilidad de intereses de demora a cargo del contribuyente, por la evidente razón jurídica de que no ha podido incurrir

El citado pronunciamiento del TS de 31 de octubre de 2006 (NFJ024777), refiriéndose a la regulación de los intereses de demora en la LGT 2003 (si bien en relación con el supuesto de autos analizado resultaba de aplicación la antigua Ley de 1963), tras señalar que, como hemos tenido ocasión de analizar en el punto anterior de nuestro trabajo, la exigencia del interés de demora cesa por la *mora accipiendi*, declaró lo siguiente: «(...) En cuanto al periodo de cómputo de intereses de demora, cuando la liquidación es anulada y sustituida por otra, se refiere el apartado quinto del artículo 26, indicando que en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación por haberse procedido a la anulación de la anterior, se exigirán intereses de demora desde la fecha originaria de la primera liquidación, pero siempre que existan actos y trámites no afectados por la causa de la anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, lo que permite entender que los conceptos de deuda afectados por la controversia no generan intereses de demora, pues habrán de ser objeto de nueva liquidación siguiendo los pronunciamientos del órgano que haya puesto fin a la controversia».

De este modo para el Alto Tribunal, adoptándose un criterio ciertamente discutible, en la estimación parcial de la impugnación los intereses se calculan desde la nueva liquidación con la finalidad de evitar que produzca efectos un acto anulado por deficiente actuación administrativa. En su opinión aquello que establece el artículo 26.5 de la LGT respecto de la exigencia de intereses desde la fecha originaria ha de estimarse en el sentido de que los actos y trámites afectados por la controversia no generan intereses.

Justificaba así el TS la procedencia de la exigencia de intereses de demora tratándose de tributos gestionados por el sistema de autoliquidación argumentando que el *dies a quo* se concreta en el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones. Y ello a resultas de la consideración de dichas obligaciones como obligaciones *ex lege* que nacen por la realización del hecho imponible, al cual vincula la ley el nacimiento de la obligación tributaria, imponiendo al contribuyente la obligación legal de liquidar en el plazo establecido.

¿Qué consideraciones nos merece esta apreciación? Ciertamente parece claro que, en estos supuestos, la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación se traduce *ex lege* en que la obligación tributaria es vencida y exigible. Ahora bien, ¿puede considerarse la deuda como líquida en dichos supuestos? Tratándose de aquellos casos en los que el contribuyente presenta autoliquidación por una determinada cantidad, la cual resulta incrementada por la inspección con posterioridad, obteniendo finalmente el contribuyente (si quiera parcialmente) la razón de los tribunales, no parece que pueda afirmarse que la deuda en cuestión presenta un carácter lí-

en mora quien no ha satisfecho un recargo que no tenía obligación jurídica de soportar en su patrimonio, debido a su anulación (...) Si en vía contenciosa se anula una liquidación de intereses suspensivos no cabe, en ejecución de sentencia, liquidar intereses, por ser situación semejante a la *reformatio in peius*». Ya con anterioridad se había encargado de precisar la AN a través, entre otras, de sus Sentencias de 23 de abril de 1996 (NFJ004629), 4 de noviembre de 2002, 17 de julio de 2001, 18 de octubre de 2004 y 4 de diciembre de 2006, que no procede la liquidación de intereses por el tiempo transcurrido entre la liquidación anulada y la nueva liquidación, no procediendo asimismo girar intereses en la estimación parcial de liquidación reclamada que reabre un nuevo plazo de ingreso así como por el tiempo de la suspensión cuando la reclamación es estimada total o parcialmente.

quido, máxime si tenemos en cuenta que su correcta determinación ha requerido del desarrollo de un proceso judicial cuyo resultado no ha sido coincidente con el inicialmente propuesto en la liquidación administrativa.

Siendo anulada una liquidación los intereses de demora solo se computan desde que acabe el plazo de ingreso voluntario de esta, añadiéndose además que cuando se estima en parte una reclamación no cabe exigir intereses desde que transcurre el plazo de ingreso de la nueva liquidación. Dicho de otro modo, disponiéndose la anulación de una liquidación no cabría exigir intereses más que hasta que finalice el plazo de dos meses a contar desde la notificación de la sentencia que la ley concede para su ejecución (arts. 42.1 y 43 de la Ley 30/1992).

Tratándose de aquellas liquidaciones producidas por anulación parcial de la anterior no procedería exigir intereses sino a partir de concluir el plazo voluntario de la nueva liquidación, salvo que aquella estimación se refiriese solo a conceptos accesorios como las sanciones. En cambio sí que procedería la liquidación de intereses de demora en caso de resolución parcialmente estimatoria, debiendo liquidarse aquellos sobre la nueva liquidación y desde que acabó el plazo de declaración. Téngase presente a este respecto, además, que la reclamación interrumpe la prescripción, determinando la estimación parcial la exigencia de intereses suspensivos de demora desde que se practica la nueva liquidación. Así las cosas, a pesar de que la reclamación se estimase en parte, procedería la exigencia de intereses por el tiempo de suspensión. Dada una reclamación parcialmente estimada se exigirían intereses desde la terminación del plazo de autoliquidación hasta la fecha en que se gira la nueva liquidación. Y, habiéndose anulado una liquidación, los intereses exigibles en la nueva serían los de demora calculados desde que se debió ingresar hasta la práctica de la nueva liquidación. En efecto, con motivo de la estimación parcial de la impugnación los intereses se calcularían desde la nueva liquidación para evitar que produzca efectos un acto anulado por deficiente actuación administrativa, debiendo interpretarse aquello que establece el artículo 26.5 de la LGT sobre que se exigen intereses desde la fecha originaria en el sentido de que los actos y trámites afectados por la controversia no generan intereses¹⁷.

El administrado tributario que declara unos hechos y que procede a su calificación jurídica mediante la presentación de una autoliquidación y la realización de un ingreso en plazo ha de hacer frente a la existencia de un plazo de tiempo de incertidumbre relativo al cumplimiento de su obligación. Un administrado tributario que hubiese declarado, autoliquidado e ingresado el importe de la deuda tributaria en plazo podría ver sometida a comprobación su situación tributaria, siendo posible que, a resultas de la regularización practicada, se estime que la Administración no ha actuado conforme a Derecho.

¹⁷ Por su parte la SAN de 8 de mayo de 2012 (NFJ056561), al hilo de un supuesto en el que, en relación con una reclamación económico-administrativa, se había producido un retraso a la hora de dictar una resolución, declaró improcedente la aplicación de lo dispuesto en el artículo 26.4 de la LGT en el caso de haberse iniciado el citado procedimiento con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, aun cuando los actos en ejecución de la citada resolución fuesen posteriores a dicha fecha. Y, habiéndose producido además un retraso de los órganos competentes de la Inspección en la ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo y órganos jurisdiccionales, el devengo de intereses de demora resulta procedente.

En relación con esta situación se plantean dos cuestiones. En primer lugar, la suspensión de la ejecución del acto de liquidación. Y, en segundo término, la anulación de la liquidación con o sin posibilidad de práctica de nueva liquidación. Pues bien, a nuestro juicio, resulta innegable que la deuda tributaria autoliquidada por el administrado tributario no adquiere presunción alguna de legalidad. Solo la Administración tiene competencia para determinar la deuda tributaria mediante el acto administrativo de liquidación ya que, tal y como establece el artículo 101.1 de la Ley 58/2003 «La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe (...) de acuerdo con la normativa tributaria». Por su parte, el artículo 120 de la citada ley define la autoliquidación como aquella declaración en virtud de la cual el obligado tributario, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realiza por sí mismo las operaciones de calificación y de cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria. En definitiva la obligación de autoliquidar constituye una obligación de declarar los hechos y de efectuar una propuesta de liquidación que el administrado considera ajustada a la ley. Se trata de una forma de iniciación del procedimiento en aquellos casos en los que así se establece (art. 125 LGT). Pero en ningún caso la deuda autoliquidada no tiene por qué ser la deuda que legalmente corresponda al administrado, no siendo además la deuda legalmente determinada, ya que la determinación de la deuda tributaria es siempre competencia exclusiva de la Administración¹⁸.

La exigencia de intereses por un ingreso tardío de la deuda tributaria liquidada por parte del acreedor fiscal tiene como origen, habiendo existido autoliquidación, una determinación de dicha deuda por el deudor fiscal. Significa ello que no es la deuda liquidada la que no se ha ingresado en plazo, sino una deuda calculada por el administrado, la cual debió haber coincidido con aquella que posteriormente liquida la Administración con cumplimiento del conjunto de requisitos de legalidad y competencia. Porque una cosa son los intereses por no haberse ingresado en plazo el importe resultante de una autoliquidación practicada por el deudor fiscal según sus propios conocimientos y otra bien distinta los intereses por no ingresar en plazo una deuda después de haber sido determinada la misma mediante un acto de liquidación de la Administración que tiene la potestad de gestión y la competencia para liquidar.

Cuestión distinta sería el hecho de que, tal y como precisó el TS en su Sentencia de 31 de octubre de 2006 (NFJ024777), en aquellos supuestos en los que la gestión del tributo se inicia mediante liquidación administrativa no quepa la exigencia de intereses de demora en el supuesto de que dicha liquidación termine siendo anulada. Siendo ello así, ¿por qué no se admite la aplicación de un criterio similar tratándose de tributos gestionados mediante el sistema de autoliquidación? En opinión del TS la razón de ser de esta diferenciación ha de residenciarse en el hecho de que, en estos últimos casos, la deuda resulta líquida desde el instante de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación.

¹⁸ En cierta medida podríamos afirmar que nos hallamos en presencia de una deuda que la ley exige calcular al deudor tributario como un deber relacionado pero independiente de la obligación tributaria.

Desde nuestro punto de vista, aun admitiendo esta última consideración, ello no imposibilitaría la aplicación de dichas argumentaciones igualmente tratándose de autoliquidaciones. Téngase presente que la liquidez de una deuda constituye únicamente uno de los requisitos necesarios para que puedan generarse intereses de demora. Y, en el supuesto de que concurriese otra circunstancia que hiciese inexigibles dichos intereses (en el presente caso, la concurrencia de la *mora credendi*), no habrían de generarse intereses de demora a pesar de que la deuda en cuestión resultase líquida. Idéntico criterio habría de ser adoptado además en el supuesto de que se estimase que el devengo de los intereses de demora no precisa de la previa liquidez de la deuda. En dicho caso continuaría concurriendo la llamada *mora accipiens*, que excluiría la *mora solvendi*.

En resumen creemos que, no resultando admisible la exigencia de intereses de demora en aquellos supuestos de anulación de liquidaciones correspondientes a tributos cuya gestión se inicia mediante el sistema de liquidación administrativa, idéntico criterio habría de adoptarse respecto de aquellos otros gestionados mediante el sistema de declaración-liquidación.

A priori, en relación con aquellos supuestos en los que se hubiese obtenido la suspensión de la ejecución del acto de liquidación impugnado, resultando de la resolución definitiva que la liquidación inicialmente practicada por la Administración fue contraria a Derecho, a pesar de no haberse ingresado nada, en el supuesto de que tuviese lugar la práctica de una nueva liquidación la misma resultaría exigida con intereses de demora teniendo presente que no cabría exigir intereses de demora por el plazo de tiempo en el que hubiese estado suspendida la ejecución de la liquidación que resultó anulada. Ello no obsta sin embargo para que, habiéndose practicado una nueva liquidación, con esta se liquiden intereses de demora calculados desde que se debió ingresar dicho importe y hasta que se produjese su nueva determinación a través del segundo acto de liquidación. De este modo, si bien no se exigen intereses por el tiempo de suspensión en cuanto tal, sí que resultan incluidos los intereses por el citado lapso de tiempo en el cómputo desde que se debió autoliquidar hasta que tuvo lugar la práctica de la segunda liquidación. Y ello en tanto en cuanto se estima que el administrado tributario debió haber ingresado al tiempo de autoliquidar un importe que no ingresó, pudiendo disponer de dicho dinero que en realidad correspondía a la Hacienda Pública, al menos hasta que se hubiese comunicado por parte de la Administración el importe de la deuda ajustado a la ley y a Derecho.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior debe precisarse que la deuda determinada mediante una autoliquidación no es la deuda determinada según la ley y, en consecuencia, la única exigible, al margen de considerar el importe de la autoliquidación como «a cuenta» de la deuda tributaria legalmente exigible que solo puede ser liquidada. Téngase presente que la anulación de la primera liquidación se produjo porque la misma resultaba contraria a Derecho, pretendiéndose por parte del acreedor fiscal la exigencia de una deuda ilícita. Y la demora en el ingreso se produjo por la sencilla razón de que el administrado tributario se vio obligado a defender su derecho ante el desarrollo de una actuación administrativa que resultó contraria a la ley. En consecuencia cabe estimar como contraria a Derecho la exigencia de intereses de demora en aquellos casos de práctica de nueva liquidación por anulación de la primera, ya exista o no suspensión al respecto.

Mediante Resolución de 16 de febrero de 2012 (NFJ046307) declaró el TEAC que el interés legal previsto en el artículo 26.6 de la LGT para aquellos supuestos en los que la ejecución ha estado suspendida con aval resulta asimismo de aplicación cuando la liquidación se anula y es sustituida por otra, a pesar de que en este caso no se trate de intereses suspensivos sino de demora. Ya con anterioridad, refiriéndose a la delimitación del ámbito objetivo del citado artículo 26.6 de la LGT el TEAC se había encargado de precisar mediante Resolución de 22 de febrero de 2011 que el citado precepto no resultaba de aplicación en aquellos casos en los que procedía dictar un nuevo acuerdo de liquidación como consecuencia de la estimación parcial de una reclamación económico-administrativa, ya que en relación con ellos no se trata de la exigencia de la deuda tributaria suspendida en el procedimiento de revisión, sino de la liquidación de la nueva deuda tributaria que surge como consecuencia de la ejecución de la resolución, la cual ha de ajustarse a los términos de esta. De este modo se estimó que, en caso de que se anule una liquidación y deba dictarse otra en sustitución de la anterior, sería de aplicación el artículo 26.5 de la LGT, excluyendo ello la aplicación del artículo 26.6 de la citada ley.

Sin embargo, en su Resolución de 16 de febrero de 2012 (NFJ046307), el citado criterio fue corregido por el TEAC, al estimarse que el artículo 26.5 de la LGT establece el *dies ad quem* y el *dies a quo* del plazo durante el que se devenga el interés de demora, así como su base de cálculo, en caso de que haya de dictarse una liquidación como consecuencia de la anulación de otra previa por el Tribunal. Ahora bien no se entró a prejuzgar el tipo de interés aplicable, disponiéndose que dicho interés habría de ser el legal durante la suspensión de la deuda tributaria garantizada mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o bien mediante certificado de seguro de caución.

A la hora de proceder al cálculo de los intereses cuando se anula la liquidación inicial por un fallo judicial parcialmente estimatorio y se dicta una nueva liquidación la base sobre la que se han de calcular los intereses será la cuota de la nueva liquidación, constituyendo el *dies ad quem* la fecha de la liquidación anulada. Y, de cara a la determinación del tipo aplicable, entiende el Tribunal que habrá que proceder a diferenciar dos tramos, a saber: el correspondiente al tiempo en el que la deuda estuvo suspendida con garantías, en el que se aplicará el interés legal del dinero; y el correspondiente al resto, en el que será de aplicación el tipo de interés de demora.

Tal y como precisa el TEAC en la citada Resolución «(...) El artículo 26.5 de la LGT, del mismo modo que la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997, establece el "dies ad quem" y "dies a quo" del plazo durante el que se devenga el interés de demora y su base de cálculo, en caso de que haya de dictarse una liquidación como consecuencia de la anulación de otra previa por un Tribunal. El artículo 26.6 de la LGT atiende al tipo de interés, regula cuál es el interés de demora, disponiendo que será el legal durante la suspensión de la deuda tributaria garantizada mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución. Por tanto, en caso de que como consecuencia de un fallo parcialmente estimatorio, haya de anularse la liquidación inicial y dictarse una nueva en sustitución de la anulada, habiendo estado la liquidación ahora anulada suspendida mediante aval o

certificado de seguro de caución durante la tramitación del recurso o reclamación, los intereses se calcularán de la siguiente forma:

- La base sobre la que se calcularán dichos intereses, será la cuota de la nueva liquidación.
- En cuanto a su periodo de devengo, la fecha de inicio del cómputo será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose hasta que se dicte la nueva liquidación (con el límite del plazo máximo para ejecutar la resolución), de acuerdo con el artículo 26.5 de la LGT.
- Y a efectos de determinar el tipo aplicable, como consecuencia de lo prevenido en el apartado 6 del antedicho artículo 26 de la LGT, dentro de ese periodo total de devengo, deberán a su vez diferenciarse dos tramos: durante aquel lapso temporal en que la deuda estuvo suspendida con las garantías señaladas, el tipo será el legal del dinero vigente en cada momento; aplicándose durante el resto del periodo de devengo, el tipo de interés de demora.

Esta interpretación, además de ser acorde con la finalidad de los dos apartados analizados, que no es excluyente o alternativa sino que atiende a cuestiones diferentes e incluso podría decirse complementarias, evita el efecto, sin duda no deseado por la norma, de que quien obtiene una resolución administrativa o judicial parcialmente estimatoria determinante de la anulación de una liquidación y su sustitución por otra, se vea en peor condición que el aquel a quien, por resultar desestimatorias la resolución y sentencia que ponen fin a las vías de recurso emprendidas, no da lugar a la práctica de una nueva liquidación».

En consecuencia, y de acuerdo con lo declarado por el TEAC en esta segunda resolución, en el supuesto de que, como consecuencia de la existencia de un fallo parcialmente estimatorio, hubiera de anularse la liquidación inicial y dictarse una nueva en sustitución de la anulada, habiendo estado la liquidación ahora anulada suspendida mediante aval o certificado de seguro de caución durante la tramitación del recurso o reclamación de que se trate, los intereses habrían de calcularse sobre la cuota de la nueva liquidación, siendo la fecha de inicio del cómputo la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada, y devengándose hasta que se dicte la nueva liquidación, con el límite del plazo máximo para ejecutar la resolución, de acuerdo con lo señalado por el artículo 26.5 de la LGT. Y, de cara a la determinación del tipo aplicable dentro de dicho periodo total de devengo, habrían de diferenciarse, a su vez, dos tramos: de una parte, hasta la solicitud de la suspensión se aplicaría el interés de demora; y, de otra, durante el periodo de tiempo en el que la deuda hubiese estado suspendida con las garantías previstas al efecto, el tipo aplicable sería el legal del dinero vigente en cada momento.

En definitiva, adopta el TEAC un criterio interpretativo en virtud del cual quien obtiene una resolución administrativa o judicial parcialmente estimatoria y determinante de la anulación de una liquidación acordándose su sustitución por otra se vea en peor condición que aquel a quien,

por resultar desestimatorias la resolución y la sentencia que ponen fin a las vías de recurso adoptadas, no dé lugar a la práctica de una nueva liquidación¹⁹.

Como es sabido al amparo de lo establecido por el citado artículo 26.5 de la LGT, cuando una determinada liquidación haya sido anulada siendo preciso practicar una nueva liquidación se exigirán intereses de demora sobre el importe de la misma calculados desde que se debió ingresar y hasta la fecha en que se dicte la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución que anuló la anterior liquidación. Ahora bien, no anulándose la liquidación de la cuota tributaria sino la liquidación de los intereses de demora que en su día se produjo la cual, a resultas de la resolución anulatoria, deban liquidarse rectificados, la *mora accipiendi* (retraso en el cobro debido a una actuación imputable al acreedor fiscal) impedirá liquidar intereses de demora por el ingreso tardío debido a una determinación inadecuada del acreedor. No son pues exigibles intereses de demora cuando el acreedor fiscal determina indebidamente una deuda tributaria, anulándose luego la liquidación que la determinó y produciéndose una nueva, al ser esta la ajustada a la ley y la exigible.

Por otra parte si bien a priori en virtud de lo dispuesto por el artículo 26.5 de la LGT podría estimarse que la legislación tributaria es partidaria de la factibilidad de la reiteración de los actos administrativos anulados por vicios formales, en la medida en que ello quedaría implícito en su contenido, desde el instante en el que se prevé la aplicación de intereses de demora durante el lapso temporal que va desde el dictado de la inicial liquidación tributaria anulada (incluyendo aquí las anulaciones judiciales) así como de la nueva que se dicta en su sustitución, no parece

¹⁹ Véase en este mismo sentido la Resolución del TEAC de 24 de abril de 2013 (NFJ050715), de conformidad con la cual en los supuestos de anulación de una liquidación inicial por causa imputable a la Administración tributaria el devengo de los intereses de demora que se exijan con la nueva liquidación solo alcanza hasta la fecha de evacuación de la liquidación inicial. Nuevamente el TEAC vuelve a reconocer a través de la presente resolución que, a pesar de que el procedimiento tributario se haya iniciado mediante autoliquidación, en el supuesto de que esta última, a resultas del desarrollo de una actividad inspectora, haya dado lugar a la práctica de una liquidación por parte de la Administración, y siendo dicha liquidación administrativa, a su vez, anulada en vía económico-administrativa o jurisdiccional, no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente que se hubiera visto afectado por la ilegalidad en la que hubiese incurrido la Administración, siendo además esta doctrina aplicable incluso con anterioridad a la entrada de la Ley 58/2003. Ha de fijarse pues como *dies ad quem* del cómputo de los intereses de demora en de la fecha en la que se dicte la liquidación inicial que posteriormente resulte anulada. En idéntico sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 2 de abril de 2014 (NFJ054171), de conformidad con la cual el *dies ad quem* vendrá determinado por la fecha en que se notifique la liquidación y no la de otra liquidación posterior que responde a las alegaciones no tenidas en cuenta en la primera. Véase a este respecto MARTÍN QUERALT, J.: «El polémico devengo de intereses de demora del artículo 26.5 de la LGT: los efectos colaterales de la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, núm. 271, 2014 (consultado en www.laleydigital.es), quien afirma que «Una cosa es santificar la reiteración de actos y otra muy distinta es liquidar el interés de demora durante todo el tiempo invertido por la Administración en el perfeccionamiento de su trabajo para hacerlo legítimo. De haberse exigido intereses en este caso, a la mejoría de la posición de la Administración –que dispone de múltiples ocasiones para acertar– se le añadiría el empeoramiento –y de qué manera– de la condición del contribuyente, quien en el ejercicio del legítimo derecho a recurrir asume las consecuencias de la falta de tino de la Administración, pues aun ganando acabará pagando más caro. Cierto es que durante ese tiempo de zozobra dispondrá del dinero, pero sus victorias solo serán pírricas, pues acabarán costándole más caro que las derrotas».

que ello sea así en realidad, no ya solo por el hecho de que no se haga mención a que la anulación lo fuera por motivos formales (nada se señala a este respecto de la clase de vicio), sino también porque la expresión legal «exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación» parece referirse, más bien, a los supuestos de estimaciones parciales por razones de fondo que determinan la necesidad de practicar una nueva liquidación ajustada a los pronunciamientos del acto administrativo o de la sentencia judicial que anulan de manera parcial la primitiva liquidación. De este modo el ámbito de aplicación del artículo 26.5 de la LGT parece circunscribirse a aquellos supuestos relativos a la anulación parcial de liquidaciones por motivos materiales, concretándose la mora del obligado al pago en la subsistencia de la deuda tributaria inicialmente liquidada consecuencia de la no presentación de una autoliquidación completa y veraz²⁰.

Tal y como parece desprenderse del artículo 26.5 de la LGT, en aquellos supuestos en los 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 el mantenimiento íntegro de su contenido y la exigencia de intereses 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 dispuesto en el apartado segundo del citado precepto, hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose el interés hasta el instante en el que se hubiese dictado la nueva liquidación.

Parece pues claro que, en aquellos supuestos de anulación administrativa o judicial de las liquidaciones, nos hallamos ante un supuesto de *mora credendi* desde el instante en que, ante una liquidación que el contribuyente considera abusiva o excesiva (y que posterioridad es declarada no ajustada de Derecho por la propia Administración o por los tribunales de justicia), no resultaba exigible a aquel su pago. En otras palabras, se trata de aquellas situaciones en las que, desde el instante en el que se dicta una liquidación por parte de la Administración que con posterioridad es anulada, el tiempo transcurrido desde que se dictó la inicial liquidación hasta que la misma es anulada resulta imputable a la Administración.

En principio dada dicha situación la lógica jurídica impondría que durante el citado lapso de tiempo no se devengasen intereses de demora. Es más, no ya solo la lógica jurídica, sino también la propia congruencia de la regulación legal, ya que no se puede considerar la *mora credendi* en relación con unos casos y no con otros. Dicho tratamiento de la *mora credendi* carecería de congruencia, pudiendo conducir además al surgimiento de situaciones injustas, ya que un contribuyente que impugnase una liquidación que, con posterioridad, fuese objeto de anulación, podría llegar a ver cómo, a pesar de haber vencido en sus pretensiones, fuese penalizado durante todo

²⁰ Véase en este sentido SANZ CLAVIJO, A.: «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26.5 LGT», ob. cit. (consultado en www.aranzadigital.es); precisa no obstante este autor que «No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo es consciente de que en tal escenario, junto con el referido incumplimiento del obligado, puede también concurrir mora de la Administración tributaria en forma de retraso en la resolución del recurso o reclamación que anula la liquidación inicial».

el tiempo que hubiese tardado en sustanciarse el recurso que concluyese con la anulación de la liquidación, dadas las consecuencias legalmente previstas, que se traducen en una especie de represión a modo de *reformatio in peius*. En cierta medida podría llegar a originarse una situación en virtud de la cual, a pesar de que la causa de anulación de la liquidación resulta imputable a la Administración tributaria, sus consecuencias desfavorables recaen sobre el contribuyente. Y ello implicaría una vulneración del derecho a no sufrir indefensión, en la medida en que supone, además, la concurrencia de un vicio de incongruencia procesal²¹.

A este respecto declaró el TS mediante Sentencia de 3 de julio de 2012 (NFJ048088) que la referida prohibición de la *reformatio in peius* ha de ser aplicada de manera separada a cada pretensión. A través del citado pronunciamiento se examinaba concretamente la cuestión relativa al alcance del citado principio de prohibición de la *reformatio in peius*, si bien la aplicación del citado principio se proyectaba sobre dos supuestos de hecho de carácter no idéntico pero tampoco sustancialmente distintos desde el punto de vista de la cuestión litigiosa. Concretamente se trataba de determinar el efecto que cabría atribuir al referido principio sobre la nueva cuota resultante de la imputación de una renta de sociedades transparentes cuyas bases habían sido modificadas, una al alza y otra a la baja, con ocasión de la ejecución de una sentencia firme de la AN y que debería arrojar como resultado final una nueva liquidación que no podría en ningún caso superar a la inicialmente dictada y anulada. En cambio, en la sentencia aportada de contraste la incidencia de dicho principio de prohibición de la *reformatio in peius* se plasmaba en el hecho de que, tratándose del abono de intereses de demora por el retraso en la devolución del exceso de retenciones ingresado sobre la cuota resultante de una declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1979, 1980, 1981 y 1982, la interdicción del mencionado principio habría llevarse a cabo separadamente, para cada pretensión en concreto que hubiese sido objeto de discrepancia y en relación con cada ejercicio independientemente de los demás.

Pues bien para el Tribunal, teniendo fundamento autónomo la base imponible adjudicada por las referidas liquidaciones practicadas a cada una de las sociedades transparentes, no mediaba razón jurídico-tributaria alguna para unificarlas en un resultado global a la hora de aplicar el principio de *reformatio in peius*²².

²¹ Tal y como manifestó en su día el Tribunal Constitucional a través, entre otras, de sus Sentencias 14/1984, de 3 de febrero, 14/1985, de 1 de febrero, 77/1986, de 12 de junio y 90/1988, de 13 de mayo, dicho vicio de incongruencia procesal se concreta en la existencia de un desajuste entre el fallo judicial y los términos en los que las partes formulan la pretensión objeto del proceso.

²² Acerca del alcance de esta interdicción de la *reformatio in peius* puede consultarse igualmente la STS de 15 de octubre de 2012 (NFJ049322), de conformidad con la cual, habiéndose producido la fijación en la resolución de un límite cuantitativo para practicar liquidación en sustitución de la liquidación anulada no cabe aludir a la existencia de *reformatio in peius*, al no haberse superado dicho límite sin que a ello obste que se hayan sustituido los recargos previstos en la antigua LGT de 1963 por un régimen de sanciones al amparo de la Ley 58/2003. Dicha sentencia del Alto Tribunal resolvía un recurso interpuesto por el Abogado del Estado contra una sentencia de la AN estimatoria, a su vez, de un recurso formulado por una entidad contra una resolución del TEAC desestimatoria del incidente de ejecución planteado por dicha entidad frente a un acto de ejecución de una resolución del propio TEAC, a través de la cual se

En suma, no se producirá *reformatio in peius* en aquellos supuestos en los que la deuda tributaria resultante de una estimación parcial sea superior a la impugnada por ser mayores los intereses de demora, ya que el aumento de la cuantía de la deuda tributaria no se impone por razón de una desestimación o estimación parcial de una reclamación o de un recurso en el que expresamente se agrave la situación del recurrente o impugnante, sino a resultas del transcurso del tiempo.

El propio TS, a través de su Sentencia de 6 de junio de 2013 (NFJ051648), tratándose de aquellos supuestos relativos a la anulación parcial de un acto de liquidación cuya ejecución estuviese suspendida, concluyó que el sujeto pasivo deberá abonar intereses de demora devengados por la cuota debida y girada durante el periodo de tiempo que hubiese durado la tramitación del recurso administrativo o judicial de que se trate. Ahora bien no deberá abonar los intereses suspensivos devengados durante la tramitación del recurso administrativo o judicial en cuestión por los intereses incluidos en la liquidación anulada. E idéntico criterio deberá adoptarse en aquellos casos en los que, como sucedía en el presente caso, la sentencia anulase la sanción incluida en la liquidación como un componente más de la misma, al objeto de no incurrir en la contradicción de no exigir intereses de demora en aquellos casos de confirmación de la cuota de liquidación, y sí en cambio en los supuestos de estimación parcial del recurso administrativo o jurisdiccional²³.

anuló una liquidación practicada por la Administración tributaria, acordándose simultáneamente retrotraer actuaciones para que se regularizase la situación tributaria del sujeto pasivo en lo que respecta a las autoliquidaciones extemporáneamente presentadas, aplicando, con respeto, en todo caso, de la interdicción de la *reformatio in peius*, la legislación vigente en la fecha del ingreso. Inicialmente la entidad planteó incidente de ejecución al estimar que la liquidación que se le presentaba era la misma que fue anulada, siendo inadmisibles la exigencia de pago. La Administración tributaria desestimó dicho incidente, al igual que haría el TEAC posteriormente, concluyéndose que dicha liquidación era el resultado de dar cumplimiento a un fallo precedente y que, en aplicación del principio de interdicción de la *reformatio in peius*, resultaba procedente la práctica y exigencia de dicha liquidación por el mismo importe que la originaria. Finalmente el Alto Tribunal, tras reconocer que uno de los conceptos exigidos al amparo de la LGT 2003 resultaba distinto (de recargo pasaba a sanción) concluyó que debía otorgarse validez a la actuación administrativa teniendo presente la decisión del TEAC, que anuló la primera liquidación pero con retroacción de actuaciones para dictar otra fijando el límite cuantitativo de la prohibición de la *reformatio in peius* (superado en el presente caso) sin que, a estos efectos, sea determinante el cambio de naturaleza jurídica de uno de los conceptos exigidos.

²³ Tal y como declaró el Alto Tribunal a través de la citada Sentencia de 6 de junio de 2013 (NFJ051648) en el artículo 26.5 de la LGT «(...) Se recoge la línea jurisprudencial que comenzará a marcar la Sentencia de esta Sala de 28 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de la Ley 9163/1996) en el sentido de que cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se hallaba suspendida, al estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no procede exigir intereses suspensivos (girados sobre la cuota e intereses), sino los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago, compensando de esta forma el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas. Dichos intereses han de girarse sobre la nueva cuota que se fija en ejecución de resolución o sentencia, y por el periodo que media entre el día en que terminó el plazo de ingreso voluntario y el día en que se practicó la liquidación anulada. Ello supone que tratándose de autoliquidaciones, como es el caso, el interés se devenga desde el día en que debió ingresarse la deuda con arreglo a lo establecido en el artículo 26.2 d) y de 161.1 b) de la vigente Ley General Tributaria, el primero de los cuales establece la exigencia del interés de demora cuando se inicie el periodo ejecutivo y el segundo señala que el mismo se inicia al día siguiente de la finalización del plazo que se establezca en la normativa de cada tributo para el ingreso de la deuda. Así pues, en los casos de anulación parcial a que nos venimos refiriendo, el sujeto pasivo ha de abonar intereses de demora devengados por la cuota debida

En consecuencia de acuerdo con el criterio manifestado por el TS en la citada Sentencia de 6 de junio de 2013 (NFJ051648) resultarían exigibles intereses suspensivos sobre la nueva cuota que se gire tras la estimación parcial, siendo asimismo de aplicación dicho criterio a aquellos supuestos en los que únicamente se anula la sanción incluida en la liquidación. Y ello en tanto en cuanto, limitándose el fallo anulatorio, exclusivamente a la sanción (objeto de impugnación conjunta con la cuota tributaria e intereses de demora) y manteniéndose inalterada la cuota cabría asimismo la posibilidad, en ejecución de sentencia, de exigir los correspondientes intereses indemnizatorios sobre la cuota inicial, que se mantiene inalterable, para no incurrir en la contradicción de no exigir intereses de demora en los casos de confirmación de la liquidación (cuota) y sí en los casos de estimación parcial del recurso administrativo jurisdiccional con anulación de una parte de esa cuota.

Igualmente la STS de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053097) volvió a reiterar que, con carácter general, una liquidación tributaria puede ser anulada por razones de forma o de fondo y, en este segundo caso, total o parcialmente. La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si resulta procedente, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando el defecto procedimental que causó su anulación. Dada dicha situación se ha de estimar que no existe hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquel. Y, dado que, como recuerda el Tribunal, en dichos casos la Administración tributaria no transforma válidamente en deuda la preexistente obligación, no resulta posible hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, se produzca a resultas del transcurso del tiempo existente entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, posteriormente anulada por causas formales²⁴.

y girada, durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente. En cambio, no debe abonar intereses suspensivos, esto es, los que se devengaron durante la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente, por los intereses incluidos en la liquidación anulada. Esta es también la solución a adoptar en los casos en que, como aquí ocurre, la sentencia anula la sanción incluida en la liquidación como un componente más de la misma, para no incurrir en la contradicción, que pone de relieve el Abogado del Estado, de no exigir intereses de demora en los casos de confirmación de la liquidación (cuota) y sí en los casos de estimación parcial del recurso administrativo o jurisdiccional». En esta misma línea se sitúa la STS de 20 de noviembre de 2004 (NFJ056560), relativa igualmente al supuesto de una estimación parcial por razones sustantivas por sentencia judicial; con carácter adicional a través de la presente Sentencia aclaró el Alto Tribunal que «La conversión de los intereses suspensivos en intereses de demora del artículo 58.2 b) de la LGT, como componente de la deuda tributaria, es la tesis central de la Sentencia de 28 de noviembre de 1997 y tenía como efecto fundamental la supresión del anatocismo, aunque no lo dijera expresamente».

²⁴ Refiriéndose al alcance del citado pronunciamiento señala SANZ CLAVIJO, A.: «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26.5 LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2014 (consultado en www.aranzadigital.es) que «Con su STS de 9 de diciembre del 2013 el Alto Tribunal va a clarificar cuando se devenga intereses de demora en los supuestos de anulación de liquidaciones y práctica de una nueva, diferenciando a tales efectos, como no se había hecho hasta ahora de forma explícita, distintos escenarios de anulación de liquidaciones, escenarios en algunos de los cuales la exigencia de intereses va a ser limitada por la ausencia de mora del obligado tributario, lográndose con ello, como se verá, una delimitación del concreto ámbito de aplicación del artículo 26.5 LGT».

Ello explica además que el artículo 150.5 de la LGT nada señale respecto de los intereses de demora exigibles al regular el plazo de tiempo en el que ha de dictarse nueva resolución en el caso de retroacción de actuaciones, precisando no obstante el apartado tercero del citado precepto que no resulta posible su exigibilidad al contribuyente por el lapso de tiempo en que la Administración se exceda de los plazos de que dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras. Y, tal y como precisa el TS en su Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053097) «Si el legislador impide reclamar intereses por el tiempo de ese exceso con mayor razón no cabe exigirlos cuando se manifiesta un "exceso" a posteriori como consecuencia de la anulación de la decisión administrativa por motivos formales». En esta misma línea nada dispone el artículo 66 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA) respecto de la exigencia de intereses de demora cuando se anulen liquidaciones por vicios de forma.

Idéntico criterio habrá de seguirse en aquellos casos en los que la anulación sea total y se produzca por razones. Dada la inexistencia en dichos casos de deuda legítimamente liquidada lo único que podrá fijarse será la deuda de nuevo siempre y cuando no haya operado el plazo de prescripción. Ahora bien ello habrá de ser en atención a conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de plazo del artículo 26.1 de la LGT, ya que por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.

En cambio siendo la anulación por razones sustantivas parcial, al concurrir en dicho caso una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada resultará posible la exigencia de intereses de demora. Tal y como precisa el artículo 26.5 de la LGT, siendo necesaria la práctica de una nueva liquidación los intereses se exigirán sobre el nuevo importe desde el día en que resulte conforme y hasta que sea dictada la nueva, sin que el citado *dies ad quem* pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas. Y, de cara al cálculo de dichos intereses, no se tendrán en cuenta los retrasos imputables a la Administración tributaria²⁵.

²⁵ Adviértase en consecuencia que, para el TS, tratándose de la estimación por razones de forma o de la estimación total por razones de fondo no cabe aplicar el artículo 26.5 de la LGT, no pudiendo exigirse intereses de demora, en tanto en cuanto ha existido *mora accipiendi* de la Administración. Tal y como precisa el Alto Tribunal «La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicta otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación. En estas situaciones, en puridad no existió hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquel. En otras palabras, en tales tesituras la Administración tributaria no convirtió válidamente en deuda la preexistente obligación. Por ello, y teniendo a la vista la doctrina sentada en las mencionadas cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, en dichos supuestos no cabe hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, medie por el transcurso del tiempo entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, después anulada por causas formales. Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de

Por lo que respecta al tipo del interés aplicable recuerda el TS que habrá de ser el legal del dinero incrementado en un 25 %, salvo que la Ley General Presupuestaria haya establecido otro diferente, a lo largo de todo el periodo de liquidación, excepto por el tiempo en el que la ejecución de la deuda hubiese estado suspendida y garantizada con aval solidario de una entidad de crédito o de una sociedad de garantía recíproca o mediante un certificado de seguro de caución, en cuyo caso el interés será el legal del dinero. Y si, como sucedió en el presente caso, se acudiese por el obligado tributario a aquellas garantías previstas al efecto para obtener la suspensión de la ejecución de la deuda, el tipo del interés en tales casos será el legal del dinero por el tiempo en el que la liquidación impugnada y finalmente anulada en parte por razones de fondo hubiese estado suspendida y garantizada con aval solidario de una entidad de crédito o de una sociedad de garantía recíproca o mediante un certificado de seguro de caución.

Pues bien, tratándose en el concreto supuesto de autos analizado por el TS a través de su Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053097) de un caso de anulación parcial por razones sustantivas, los intereses de demora habrían de calcularse (siempre y cuando así lo solicite la recurrente, lo que no sucedió en el presente caso) descontando los retrasos imputables a la Administración tributaria en los términos previstos en el artículo 26.4 de la LGT, siendo el tipo de interés el moratorio (el legal del dinero más un 25 %) entre el *dies a quo* y aquel en que la AN decretó la suspensión de la ejecución de la liquidación tributaria, condicionada a la presentación de garantía; y, desde esta última fecha hasta el *dies ad quem*, el tipo de interés aplicable será el legal del dinero, dado que durante todo ese tiempo estuvo suspendida la ejecución de la deuda y garantizado su cobro mediante aval bancario solidario.

En suma, concluye el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053057) que, al igual que se ha defendido respecto de aquellos supuestos de anulación de liquidaciones por motivos formales, el devengo de intereses de demora habrá de producirse exclusivamente por el plazo de tiempo que medie entre el día siguiente al de la finalización del periodo de presentación de la correspondiente autoliquidación y el día en que se practique la liquidación inicial que posteriormente es anulada por motivos materiales al no haber concurrido en mora del obligado tributario. En dichos supuestos podrá determinarse de nuevo la deuda tributaria mediante la práctica de la posterior liquidación, si bien la posterior liquidación habrá de practicarse por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que quepa hablar de un pago fuera de plazo en el sentido que establece el artículo 26.1 de la LGT, ya que por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.

plazo en el sentido del artículo 26.1 de la Ley, pues por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor». Un juicio crítico con dicho pronunciamiento fue efectuado por MARTÍN QUERALT, J.: «El polémico devengo de intereses de demora del artículo 26.5 LGT: los efectos colaterales de la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, núm. 271, 2014 (consultado en www.laleydigital.es), quien se pregunta «¿Cómo se puede exigir, bajo el prisma de la necesidad de reparar el daño causado al acreedor, unos intereses de demora a quien nada ha tenido que ver con ese retraso; a quien ha sido sujeto pasivo, y después paciente, de una actuación administrativa contraria a Derecho; a quien, además, tampoco podía abonar la deuda ajustada a Derecho porque el acreedor se la había notificado mal, cuando, a mayor abundamiento, este acreedor causante del retraso en abonar la deuda tempestivamente es quien sale paradójicamente beneficiado por su propio incumplimiento, sea este sustancial o formal, total o parcial?».

Y, tratándose de aquellos otros supuestos de anulación parcial de liquidaciones por motivos materiales en los que, producida la anulación de las mismas, subsiste deuda tributaria legítimamente reclamada correspondiente a la parte no anulada de la liquidación al no adolecer plenamente de validez la obligación tributaria, afirma el TS que sobre dicha deuda subsistente habrán de devengarse los intereses de demora una vez esta sea cuantificada por la posterior liquidación girada al efecto, exigiéndose aquellos sobre el nuevo importe desde el día en que resulte conforme a las reglas previstas en el artículo 26.2 de la LGT y hasta que sea dictada la nueva liquidación. Ahora bien en ningún caso el *dies ad quem* podrá situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.

Por su parte, el TEAC señala a este respecto en su Resolución de 27 de junio de 2013 (NFJ051662), relativa a la determinación del periodo de cómputo para efectuar la liquidación de intereses suspensivos habiendo existido suspensión (solicitada en periodo voluntario) en vía jurisdiccional y administrativa, y a través de la cual se introduce un cambio de criterio, que si se impugna cuota e intereses y la resolución o sentencia estima parcialmente la parte referida a intereses dejando inalterada la cuota, no se aplica el artículo 26.5 de la LGT, resultando exigibles los intereses en su importe rectificado. En el presente caso, habiéndose impugnado una liquidación derivada de una actuación inspectora con suspensión del ingreso de la misma, se dictó resolución estimatoria parcial por el TEAC, confirmándose la cuota y anulándose la liquidación de intereses de demora, que debían ser objeto de nueva liquidación²⁶. Habiéndose recurrido dicho fallo ante la jurisdicción contencioso-administrativa²⁷ (primero ante la AN y luego ante el TS), ambos pronunciamientos vinieron a confirmar íntegramente la resolución del TEAC por lo que, llegado el momento de ejecutar el fallo, se practicó nueva liquidación en la parte correspondiente a los intereses anulados, girándose sobre la base de esa nueva liquidación de cuota inicial más intereses de demora corregidos la correspondiente liquidación de intereses de demora originados por la suspensión, la cual fue objeto de reclamación por el obligado tributario alegándose la impropiedad del *dies ad quem* utilizado en el cálculo de intereses.

Pues bien para el TEAC en aquellos supuestos en los que, impugnada una liquidación comprensiva de cuota e intereses de demora, la resolución o sentencia de que se trate estime parcialmente las pretensiones en relación con los intereses de demora y deje inalterada la cuota, no será aplicable el artículo 26.5 de la LGT, siendo exigibles los intereses de demora devengados durante

²⁶ En efecto el TEAC vino a estimar en parte la reclamación económico-administrativa instada por la entidad recurrente contra la resolución del recurso de reposición interpuesto por esta contra el acuerdo del órgano competente de la Administración tributaria de liquidación de intereses.

²⁷ Concretamente la entidad recurrente se opuso a la liquidación de los intereses por diversos motivos, dentro de los cuales destacaba aquel en virtud del cual la referida liquidación se impugnaba por estimar improcedente la fecha final tomada para el cómputo de intereses, teniendo presente la interpretación otorgada al artículo 104 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa por la STS de 30 de junio de 2009 (NFJ036853) en relación con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la LGT, a la luz de la cual los intereses se devengarían hasta el instante en el que se hubiese dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pudiera ser posterior al plazo máximo de dos meses siguientes a la recepción de la comunicación de firmeza de la sentencia.

la suspensión cuya base de cálculo esté formada por la cuota y el importe rectificado de los intereses de demora. Añade asimismo el TEAC en la citada resolución que «Siguiendo los intereses suspensivos las vicisitudes del acto impugnado, la subsistencia de este conlleva asimismo la procedencia de la exigencia de dichos intereses suspensivos, es decir, de los intereses de demora devengados durante la suspensión. Intereses suspensivos cuya base de cálculo incluye la cuota confirmada y los intereses de demora rectificadas (...) debiéndose tener en cuenta a los efectos de determinar su periodo de devengo lo establecido en el apartado 6 del artículo 66 del RRVA en virtud de la remisión a la Sección 1.ª del Capítulo I del Título V del citado Reglamento que realiza el párrafo 2.º del artículo 70 de este texto reglamentario».

El TEAC, tras analizar la regulación contenida en la jurisdicción contencioso-administrativa así como lo dispuesto en los artículos 66.6 y 70 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el RGRVA que, con carácter general, no permiten alargar el periodo de exigencia de esos intereses más allá del plazo de dos meses desde la recepción del fallo correspondiente en el Tribunal, estima que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 66 del RGRVA y 26.5 de la LGT, habiéndose dejado inalterada la cuota, subsiste el acto inicial que únicamente debe ser rectificado en cuanto a los intereses de demora²⁸. Y ello a pesar de que la liquidación girada es una sola, aunque deba diferenciarse dentro de la misma entre cuota e intereses de demora. En todo caso para el TEAC, no planteando duda alguna la determinación del *dies a quo* (que será la fecha en que finalizó el originario plazo de ingreso en voluntaria), y teniendo presente que los intereses suspensivos han de seguir las vicisitudes del acto impugnado, habrán de incluirse dentro de la base de cálculo de los mismos la cuota confirmada y los intereses de demora rectificadas. De este modo el TEAC vino a estimar parcialmente la reclamación interpuesta en relación con los intereses de demora de la liquidación dejando inalterada la cuota, disponiendo la inaplicación del artículo 26.5 de la LGT y afirmando que resultan exigibles los intereses suspensivos cuya base de cálculo sea la cuota confirmada y el importe rectificado de los intereses de demora. Entendía así el TEAC que la exigencia de intereses de demora debía ir ligada a la de la liquidación impugnada, de manera que la subsistencia de esta última implicaría la procedencia de la exigencia de dichos intereses devengados durante la suspensión. Y, siendo en el presente caso la base de cálculo de los intereses coincidente con la considerada en la liquidación de intereses impugnada,

²⁸ El Tribunal otorgó la razón a la entidad recurrente respecto del criterio sostenido en relación con la determinación del *dies ad quem* para el cómputo de los intereses en estas circunstancias, admitiendo que la adopción y notificación al interesado del acuerdo de ejecución de la sentencia judicial, más allá del plazo de dos meses, determine que no sea procedente la exigencia de los mismos por dicho periodo de tiempo, siendo la fecha determinante del cómputo del plazo de dos meses la de la comunicación de la firmeza por parte del órgano judicial al TEAC en cuanto que órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso. Recuérdese a este respecto que, de conformidad con lo establecido en el artículo 104.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa «transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia o el plazo fijado en esta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71.1 c) cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa». Lo dispuesto por el citado precepto ha de ser puesto además en relación con el artículo 132.1 de la citada ley, a cuyo tenor «Las medidas cautelares estarán en vigor hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado, o hasta que este finalice por cualquiera de las causas previstas en esta ley».

los intereses de demora devengados durante la suspensión habrían de liquidarse por el periodo de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y el día en que se procedió al ingreso dentro del plazo de pago en periodo voluntario que se otorgó con motivo de la notificación.

Con posterioridad, y en unificación de doctrina, el TEAC volvió a referirse a la cuestión relativa al cómputo de intereses de demora en la liquidación girada como consecuencia de una liquidación anterior anulada mediante Resolución de 28 de octubre de 2013 (NFJ052314). Se trataba nuevamente de entrar a precisar la cuestión relativa a la concreción de la fecha final hasta la que se deben calcular intereses de demora en aquellos casos en los se dicta una resolución que estima en parte por razones sustantivas o de fondo un recurso o reclamación, anulándose el acto inicialmente impugnado y ordenándose que, en ejecución de dicha resolución, se dicte otro acto en sustitución de aquel, de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

De entrada vuelve a recordar el TEAC que, a efectos de aquello que dispone el artículo 26.5 de la LGT, han de diferenciarse los siguientes supuestos. En primer lugar, aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento. En segundo término, aquellos otros supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado pero sin ordenar la práctica de otro acto en sustitución de aquel, limitándose únicamente a acordar la retroacción de las actuaciones, siendo estos los casos en los que la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción. Y, finalmente, aquellos supuestos en los que se dictan sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo que confirman la regularización practicada, si bien revisan una parte de su importe, obligando formalmente en ejecución de dicha sentencia o resolución a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

Para el TEAC, a la luz de la doctrina jurisprudencial elaborada por el TS a la que se ha hecho referencia con anterioridad, tratándose de aquellas liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatoria en parte por razones sustantivas y que viene a anular una liquidación ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, se han de exigir intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la LGT, debiendo tomarse como fecha de inicio del cómputo del interés de demora la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo del citado precepto, hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose el interés hasta el momento en que se dicte la nueva liquidación. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior habrán de tenerse en cuenta igualmente las limitaciones que operan si se superan por causas imputables a la Administración los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias, debiendo excluirse asimismo, en su caso, el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa.

El artículo 26.5 de la LGT solo será pues aplicable tratándose de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo que confirman la regularización practicada si bien revisan una parte de su importe, siendo obligatoria en ejecución de dicha sentencia o resolución la anulación del acto impugnado y la práctica de otro en sustitución de aquel, el cual deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. En aquellos casos de estimación total la ejecución de la resolución administrativa o judicial se circunscribe a la anulación del acto recurrido y la de todos los que traigan su causa de aquel, mientras que en los casos de resoluciones estimatorias que ordenen la retroacción su ejecución ha de limitarse únicamente a la anulación del acto impugnado y a la orden de retroacción. Pero en ningún caso la nueva liquidación que, eventualmente, pudiera practicarse lo será en cumplimiento de la sentencia o resolución.

Por tanto en aquellas liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatoria en parte por razones sustantivas que anulan la liquidación y ordenan la práctica de otra, han de exigirse intereses de demora, siendo la fecha de inicio la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y la fecha final el instante en que se haya dictado la nueva liquidación, debiendo tenerse en cuenta al respecto aquellas limitaciones que operan si se superan, por causas imputables a la Administración, los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias, excluyendo en su caso el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa²⁹.

En definitiva, a través de la citada resolución defiende el TEAC el mantenimiento de la exigibilidad de los intereses de demora tributarios durante toda la sustanciación del recurso, con excepción de los denominados intereses suspensivos. Y ello sobre la base de lo declarado por el TS en su Sentencia de 6 de junio de 2013 (NFJ051648) en el sentido de que «En los casos de anulación parcial (...) el sujeto pasivo ha de abonar intereses de demora devengados por la cuota debida y girada, durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente. En cambio, no debe abonar intereses suspensivos, esto es, los que se devengaron durante la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente, por los intereses incluidos en la liquidación anulada».

De acuerdo con lo manifestado por el TEAC a través de dicha Resolución de 28 de octubre de 2013 (NFJ052314) en aquellas liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatorias en parte por razones sustantivas y que anulan una liquidación ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella se han de exigir intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de manera tal que la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del citado precepto, hubiera correspondido a la liquidación anulada, de-

²⁹ Por otra parte, estima el TEAC a través de su Resolución de 28 de noviembre de 2013 (NFJ053056) que se aplicará *ratione temporis* lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 en todos aquellos casos en los que las nuevas liquidaciones que hayan de practicarse como consecuencia de haber sido anuladas las anteriores por una resolución administrativa o judicial se dicten con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003.

vengándose dicho interés hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, debiendo tenerse en cuenta las limitaciones previstas al efecto si llegaran a superarse por causas imputables a la Administración los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias³⁰. Con motivo de la cuantificación de los intereses de demora tributarios dimanantes de acuerdos liquidatorios dictados en ejecución de resoluciones o sentencias parcialmente estimatorias por motivos sustantivos habrá de computarse el tiempo de sustanciación del recurso o reclamación que determinó la anulación de la primera liquidación.

De este modo el TEAC, adoptando un criterio a nuestro juicio discutible (piénsese que en los casos de anulación del acto liquidatorio o sancionador de que se trate el consiguiente perjuicio derivado del retraso en el pago durante el tiempo de sustanciación del recurso o reclamación nunca puede ser imputable ni exigirse al obligado tributario, al tratarse de una consecuencia negativa u onerosa que tiene que asumir la Administración tributaria a resultas de su propia actuación irregular que ha tenido que ser resuelta por una instancia revisora o judicial³¹) vino a corregir el criterio adoptado en su anterior Resolución de 29 de noviembre de 2012 (NFJ049198), relativa, no a un supuesto de estimación parcial por razones sustantivas o de fondo, sino a un caso de estimación total de reclamación económico-administrativa que dio lugar a la anulación de la liquidación inicial comenzando posteriormente un segundo procedimiento inspector.

Precisamente este fue el supuesto analizado por el TS en su Sentencia de 14 de junio de 2012 (NFJ048091), concluyendo al respecto el Alto Tribunal que, aun cuando el procedimiento tributa-

³⁰ A este respecto afirmó el TEAC en dicha resolución lo siguiente: «(...) A efectos de la determinación del *dies ad quem* del periodo de devengo de los intereses de demora, deben diferenciarse distintos supuestos que tienen todos ellos una nota común, cual es la anulación de una liquidación inicial efectuada por la Administración y la posibilidad de practicar otra posterior, en relación con el mismo concepto y periodo, como serían:

- Aquellos supuestos, como el específicamente aquí contemplado, en los que estamos ante sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.
- Aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación, subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento; aquí se englobarían las estimaciones totales tanto por razones sustantivas como por razones de procedimiento, entre las que cabe citar, entre otros supuestos, los casos de caducidad.
- Aquellos supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones. En estos casos, la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción, debiendo además, si se trata de un procedimiento inspector, de respetar el plazo prevenido específicamente en el artículo 150.5 de la LGT (...). Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado».

³¹ Véase a este respecto GARCÍA DIEZ, C.: «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *RCyT. CEF*, núm. 379, 2014, pág. 137.

rio se haya iniciado mediante una autoliquidación (tal y como sucedía en el concreto supuesto de autos planteado) si dicha autoliquidación, como consecuencia de la actividad inspectora, hubiese dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, en ese preciso instante finalizaría el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo. En consecuencia si dicha liquidación administrativa fuese, a su vez, anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional, ya no sería posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración³².

A juicio del TS no se trataba en el presente caso de un supuesto relativo a la práctica de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa, sino ante una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conduce a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, fase de ejecución en la que la Administración cuenta con la posibilidad de corregir el error en el que se ha incurrido mediante la práctica de una nueva liquidación. De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal «(...) Aun cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación –como acontece en este caso– en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, 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 (...) En el presente caso nos encontramos ante una situación peculiar, que no encajaría de manera perfecta en el supuesto de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa, sino ante una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conducen a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, fase de ejecución en la que, como hemos declarado en esta misma sentencia, se abre el paso a la posibilidad de la Administración de corregir el yerro cometido mediante la práctica de una nueva liquidación».

³² Téngase presente que el TS procedió a diferenciar en la presente sentencia entre aquel supuesto relativo a la práctica de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa y la práctica de una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conducen a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, en relación con la cual se abre el paso a la posibilidad de la Administración de corregir el yerro cometido mediante la práctica de una nueva liquidación. Y, en opinión del Alto Tribunal, en este último supuesto ya no cabía admitir la procedencia de liquidar intereses de demora a cargo del sujeto pasivo por el tiempo del retraso en dictar una nueva liquidación.

En resumen, de conformidad con lo declarado por el TS en la citada sentencia aquellas estimaciones por motivos materiales que determinan la anulación de los actos impugnados son asimilables a casos de *mora accipiendi* o de mora del acreedor, motivo por el cual el interés de demora derivado del retraso durante el periodo de tramitación del recurso o reclamación estimatorio no será trasladable al deudor, esto es, al contribuyente que ha recurrido.

En todo caso, produciéndose un incumplimiento por parte de la Administración tributaria, una ilegalidad o un defecto procedimental en el cálculo de la deuda tributaria mediante la práctica de la liquidación inicial, dicha circunstancia ha de proyectarse sobre la exigencia de intereses de demora, no pudiendo reconocerse la existencia de demora imputable al obligado tributario, y debiendo fijarse el *dies ad quem* a efectos del cómputo del plazo de devengo de intereses de demora el día en que fue practicada la liquidación inicial posteriormente anulada por motivos formales.

Concluyó pues el TS a través de esta última sentencia que no resulta procedente la exigencia de intereses moratorios más allá de la liquidación inicial, disponiéndose no obstante la aplicación de la solución consagrada en los artículos 26.4 y 240.2 de la Ley 58/2003 a periodos anteriores a la entrada en vigor de la citada ley, y confirmando la procedencia de intereses suspensivos aunque el órgano económico-administrativo no resuelva en plazo, en contra del criterio adoptado en los votos particulares formulados a la presente sentencia.

Nada se señaló sin embargo acerca de la posibilidad de extender la improcedencia de intereses moratorios más allá de la liquidación originaria a todos aquellos supuestos en los que la liquidación se anula, siendo necesario dictar otra en sustitución de la misma. Y ello debido a que, en aquellos otros supuestos en los que resulte posible imputar el retraso en el pago de la deuda tributaria al obligado (al haber incurrido en una irregularidad consistente en la no presentación de una autoliquidación completa y veraz), siendo practicada una segunda liquidación al ser exigida válidamente la deuda tributaria, el *dies ad quem* del pago de los intereses moratorios habrá de finalizar en la fecha en que se practique la liquidación posterior.

Debe precisarse además que, hasta la aparición de esta última sentencia (en la que se fijó como día final para el cómputo de los intereses de demora la fecha en que se dictó la liquidación definitiva después anulada³³) el Alto Tribunal había venido estimando que, tratándose de aquellos supuestos en los que la autoliquidación es obligatoria, procede la liquidación de intereses hasta la nueva liquidación, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 26.5 de la LGT.

³³ En efecto, el TS acordó circunscribir la exigencia de los intereses de demora al periodo que media entre la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación y la práctica de la liquidación luego anulada, concluyendo que «en el supuesto de que la misma –se está refiriendo el Tribunal a la autoliquidación– como consecuencia de la actividad inspectora, 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».

Recuérdese a este respecto la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), en virtud de la cual se terminó estimando el recurso de casación en interés de ley interpuesto contra la STSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2010 (NFJ049302), fijándose como doctrina legal que la estimación de un recurso contencioso-administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia.

El origen de la presente controversia se situaba en la incoación por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT de unas actas de conformidad a una sociedad en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1992 y 1993 por ingresos de la actividad no declarados. Contra dichas liquidaciones derivadas de las actas de la Inspección la citada entidad interpuso la correspondiente ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, practicándose por la inspección liquidación complementaria de sanción y exigiéndose la parte de la sanción reducida por la conformidad inicial. La liquidación inicial, derivada de un acta de conformidad, se había anulado en una sentencia anterior al haberse suscrito el acta por un representante sin poder suficiente, procediéndose así a reanudar las actuaciones inspectoras respecto a los mismos ejercicios, dando lugar a un acta de disconformidad y a la correspondiente liquidación, la cual fue anulada por la sentencia citada al entender que había producido un incumplimiento del fallo de la sentencia anterior y que no era posible la retroacción de actuaciones al concurrir sentencia que resolvía definitivamente sobre los actos reproducidos.

Habiéndose desestimado el conjunto de reclamaciones presentadas por el TEAR se interpuso recurso ante el TSJ de la Comunidad Valenciana, siendo dicho recurso estimado por el citado Tribunal al estimar que, en todos aquellos supuestos en los que por parte de un órgano judicial se declara la nulidad de una liquidación tributaria, esta última queda fuera del ordenamiento jurídico, no pudiendo en consecuencia ser objeto de reiteración la actuación administrativa relativa a dicho concepto y periodo impositivo. Y ello sobre la base de estimar que la posibilidad de validar los actos anulados se contempla únicamente en vía administrativa (ya sea en vía procedimental o a través de la correspondiente actuación revisora), y no en vía contenciosa, no contemplándose en este sentido por la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, fundamentando además el citado Tribunal sus argumentaciones en los principios constitucionales de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva³⁴.

³⁴ Con la finalidad de dar cumplimiento a lo dispuesto en la STSJ de la Comunidad Valenciana la Inspección dictó acuerdo en el que se anuló las liquidaciones impugnadas, procediéndose a reanudar las actuaciones inspectoras e incoándose acta en disconformidad que derivó en la práctica de una nueva liquidación. Contra dichos acuerdos de liquidación y la consiguiente sanción se interpusieron varias reclamaciones económico-administrativas, las cuales serían desestimadas por el TEAR de la Comunidad Valenciana mediante Resolución de 30 de abril de 2008, interponiéndose a

De conformidad con lo declarado por el TSJ de la Comunidad Valenciana, una vez que el sujeto pasivo obtiene una sentencia estimatoria en la que se dispone la anulación de la liquidación de la Administración tributaria no puede girar una nueva liquidación, ya que ello afectaría a los principios de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva, al dejarse en manos de la Administración dilatar de manera indefinida la situación de injusticia surgida al efecto. De acuerdo con la llamada «doctrina del tiro único» no cabría la posibilidad de que la Administración tributaria subsanase un acto administrativo que nació con un defecto formal o con falta de motivación desde el instante en el que una sentencia judicial lo anula precisamente por la concurrencia de alguno de dichos defectos. Así las cosas el TSJ de la Comunidad Valenciana vino a anular los actos administrativos impugnados con motivo del incumplimiento de la primitiva sentencia reconociendo la imposibilidad de retroacción de actuaciones al mediar sentencia que resolvió definitivamente sobre los actos enjuiciados³⁵.

Desde nuestro punto de vista parece razonable estimar que la Administración tributaria pueda entrar a subsanar un defecto que adolezca de un vicio formal cuando la retroacción de actuaciones haya sido solicitada por el recurrente en la demanda (hallándose dicha posibilidad prevista en vía administrativa), pero no en cambio cuando el acto en cuestión se anule en vía judicial por vicios de forma, al no encontrarse dicha posibilidad prevista en la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, salvo en el supuesto anteriormente planteado.

Y, por otra parte, parece claro que la facultad de la Administración de dictar nueva liquidación no puede tener consecuencias en la determinación de los intereses de demora. Tratándose del sistema de autoliquidación la Administración ha de tener en cuenta como día final de cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.

tal efecto recurso ante el TSJ sobre la base de la declaración de nulidad por incumplimiento del fallo de la sentencia e imposibilidad de retroacción de actuaciones al haber mediado pronunciamiento que resolvió definitivamente sobre los actos administrativos.

³⁵ Ciertamente dicho pronunciamiento del TSJ de la Comunidad Valenciana representaba una modificación de la anterior doctrina elaborada por el Tribunal, a la luz de la cual se distinguía, en relación con la posibilidad de reiteración de los actos de la Administración, entre vicios de nulidad de fondo (no susceptibles de reproducción) y los de anulabilidad por defectos de forma o procedimentales (con posibilidad de retroacción de actuaciones al momento en que se incurrió en el vicio formal, a los efectos de subsanación del mismo).

por el hecho de ser parcial, impide la interrupción de la prescripción respecto del entero tributo y ejercicio de que se trate³.

Así las cosas, tratándose de una actuación conducente a la liquidación de la deuda tributaria la solicitud de rectificación de la autoliquidación sí que tendría eficacia interruptiva del derecho de la Administración a la liquidación de la deuda tributaria.

En resumen, de conformidad con lo declarado por el TEAC a través de la citada Resolución de 9 de julio de 2012 (NFJ048019), una solicitud de rectificación de una autoliquidación formulada por el obligado tributario, en cuanto que se refiera a elementos determinantes de la cuantificación de la obligación tributaria, tiene virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la práctica de la oportuna liquidación, aun cuando de la solicitud de rectificación de la autoliquidación resultase una cantidad a devolver al contribuyente. Ahora bien una solicitud de rectificación de una autoliquidación de la que posteriormente resultase una cantidad a devolver al contribuyente no podría estimarse incluida dentro de las causas de interrupción de la prescripción a que se refiere el artículo 68.1 c) de la LGT, ya que dicha solicitud no podría considerarse como una actuación conducente a la liquidación de la deuda tributaria, al no existir deuda a favor de la Administración que liquidar, debido a que la misma ha sido extinguida previamente en su totalidad o incluso en exceso.

II. LA INAPLICACIÓN DEL ARTÍCULO 26.3 DE LA LGT EN LOS SUPUESTOS DE MORA CREDITORIS

Como es sabido establece el artículo 26.3 de la Ley 58/2003 que los intereses de demora resultarán exigibles durante el periodo de tiempo al que se extienda el retraso del obligado tributario, añadiendo el apartado cuarto del citado precepto que no resulta procedente la exigencia de intereses de demora desde el instante en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en dicha ley para resolver hasta que se dicte

³ Téngase presente además a este respecto que, al regularse las causas interruptivas de la prescripción del crédito del interesado no se contemplan actos administrativos, sino solo actos del obligado tributario (art. 68.3 LGT), mientras que entre las causas interruptivas de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria (art. 68.1 LGT) se encuentran contempladas algunas que son actos del obligado tributario (y no solo de reconocimiento sino de negación de tal crédito). Ahora bien esta diferencia de trato está plenamente consagrada en otros casos, ajenos a la solicitud de rectificación como, por ejemplo, la interposición de recursos contra liquidaciones, o presentación de autoliquidaciones a devolver. Con carácter adicional en el caso de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones esta diferencia de trato entre Administración y obligado se ve matizada, no por los artículos 66 a 68 de la LGT, sino por la previsión normativa que impide instar la rectificación de una autoliquidación si ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria (art. 126 RGGIT), pues ello implica que las actuaciones interruptivas de la prescripción del derecho de la Administración también tienen virtualidad para permitir el ejercicio del derecho del interesado.

dicha resolución o, en su caso, se interponga recurso contra la resolución presunta, al apreciarse la concurrencia de *mora creditoris*⁴.

Ya en su día declaró el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 23 de octubre de 1995, dictada al hilo de un supuesto de compensación a favor del contribuyente de intereses acreedores y deudores, que no resulta procedente la exigencia de intereses de demora por el tiempo transcurrido entre una liquidación anulada y la práctica de la nueva liquidación⁵. En este mismo sentido

⁴ En este sentido, y tal y como afirmó el TSJ de Madrid en su Sentencia de 12 de enero de 2007 (NFJ056554), siendo la causa del retraso existente en liquidar correctamente imputable a la Administración no es lógico ni justo mantener el cómputo de los intereses de demora.

⁵ Tal y como ya declarase por aquel entonces el TS «(...) No sucede lo mismo con los intereses correspondientes al periodo de tiempo que media desde la fecha en que se practicaron las liquidaciones que fueron anuladas y la fecha en que se practican las nuevas, pues es lógico razonar que no procede exigir tales intereses, porque el tiempo transcurrido es culpa de la Administración que liquidó incorrectamente (*mora accipiendi*)». Igualmente dentro del ámbito de nuestra doctrina administrativa la Resolución del TEAC de 27 de mayo de 1993, tras reconocer que, al margen de la práctica de las nuevas liquidaciones, procede la exigencia de demora con motivo de la anulación de la liquidación inicial, señaló que «dado que las liquidaciones se anularon por una irregularidad no imputable a los contribuyentes sino a la Administración, que no actuó en forma ajustada a Derecho, la exigencia de los intereses deberá extenderse desde el fin del plazo de presentación hasta el día en que fueron contraídas las liquidaciones anuladas».

Más recientemente pueden consultarse a este respecto las Sentencias del Alto Tribunal de 14 de junio y 25 de octubre de 2012, de conformidad con las cuales si se anula una liquidación ordenando la retroacción, incluso durante la vigencia de la antigua LGT de 1963, no procede exigir intereses de demora en la liquidación posterior porque el deudor se sintió sorprendido por la ilegalidad de la actuación del acreedor fiscal. A ello se ha de sumar además el hecho de que, tratándose de tributos que se gestionan mediante el sistema tradicional de mera declaración, no proceden intereses cuando la liquidación se anula, ya que se trata de supuestos de *mora accipiendi* y, al no existir obligación de autoliquidar, el retraso es imputable exclusivamente al error cometido por la Administración en la liquidación anulada. Véanse igualmente a este respecto las Sentencias del Alto Tribunal de 5 de enero de 2001, 11 de mayo de 2004 y 31 de octubre de 2006 (dictada al amparo ya de la vigente Ley 58/2003) y 11 de julio de 2007, justificándose en este último pronunciamiento la exigencia de intereses de demora desde la fecha de vencimiento del plazo para presentar la autoliquidación hasta la fecha de práctica de la nueva liquidación en el hecho de que la obligación de pago, en esa cuantía superior, resultaba vencida, líquida y exigible desde ese momento, pero no en los casos de liquidación administrativa previamente anulada seguida de la práctica de una nueva en los que, al no estar determinada válidamente la deuda, no puede hablarse de deuda vencida, líquida y exigible, ni obligarse, por tanto, al deudor, a pagar intereses por una liquidación ilegal. En el caso concreto de la citada Sentencia de 11 de mayo de 2004 (NFJ019671) recuerda además el TS que «La obligación tributaria nace *ex lege*, por realización del hecho imponible, es decir, se devenga (concepto estrictamente fiscal), en la fecha concreta que determinan las respectivas Leyes tributarias, es exigible durante el periodo reglamentario de presentación de las respectivas declaraciones, es líquida, por imperio de la Ley, toda vez que durante dicho periodo de tiempo el sujeto pasivo está obligado a liquidarla, y es vencida a partir del día primero de dicho periodo, aunque el sujeto pasivo pueda pagarla durante el periodo referido». Dicha argumentación le sirve al TS para concluir que, siendo la obligación tributaria vencida, líquida y exigible desde el día siguiente al de la finalización del periodo de presentación de la autoliquidación de que se trate, entre dicha fecha y aquella otra en la que se verifique el pago de la deuda que la Administración tributaria pudiera fijar mediante la práctica de la oportuna liquidación se genera un pago fuera de plazo que, *ex artículo 26.1 y 3 de la Ley 58/2003*, legitima a la Hacienda Pública para exigir intereses de demora por el importe no ingresado en plazo. En otras palabras, a partir del día siguiente al de terminación del periodo de presentación de las declaraciones-autoliquidaciones la Administración tributaria tiene el derecho a exigir intereses de demora, sin intimación alguna, siempre que no sea presentada la declaración-autoliquidación

se pronunció además la Audiencia Nacional (AN) a través, entre otras, de sus Sentencias de 23 de abril de 1996, 17 de julio de 2001, 4 de noviembre de 2002, 18 de octubre de 2004 y 4 de diciembre de 2006. En todas ellas quedó puesto de manifiesto que no procede la liquidación de intereses por el periodo de tiempo transcurrido entre la liquidación anulada y la práctica de la nueva liquidación. Se estimaba por tanto que no procedía exigir intereses por el tiempo transcurrido entre una liquidación anulada y la nueva liquidación. Y tampoco procedería la exigencia de intereses en la estimación parcial de una liquidación reclamada que reabriese un nuevo plazo de ingreso. No pueden exigirse intereses de demora por el tiempo de la suspensión habiendo sido la reclamación en cuestión estimada, ya sea total o parcialmente. En definitiva, anulándose parcialmente una liquidación no cabría la exigencia de intereses de demora suspensivos, al igual que sucedería en los supuestos de estimación total o parcial pueden devengarse intereses por la suspensión⁶.

Por su parte el TSJ de Castilla-La Mancha declaró en su Sentencia de 13 de mayo de 2002 que «En caso de estimación total o parcial con firmeza que obligue a nueva liquidación y de ingreso en voluntaria no procede liquidar intereses de demora por el tiempo de suspensión». Igualmente el TSJ de Galicia afirmó en su Sentencia de 29 de enero de 1999 que en los supuestos de estimación parcial de la reclamación no se devengan intereses hasta que no se fije la práctica de la nueva liquidación, salvo que aquella estimación se refiera solo a conceptos accesorios a las sanciones. Con posterioridad este mismo Tribunal añadiría en su Sentencia de 28 de enero de 2000 que, si tuviese lugar la anulación de una liquidación, los intereses devengados únicamente podrían calcularse a partir de la práctica de la nueva liquidación si el deudor no abonase el importe de aquella dentro del periodo voluntario. También el TSJ de Madrid afirmó en sus Sentencias de 13 y 14 de junio de 1997 que, produciéndose la anulación de una liquidación, los intereses de demora solo se computarán desde el instante en el que finalice el plazo de ingreso voluntario de esta, esto es, con efectos desde el nuevo plazo de ingreso voluntario.

Sin embargo con posterioridad la aplicación de este criterio fue abandonada desde la propia jurisprudencia. A tal efecto caben citar, por ejemplo, tres Sentencias del TS de 18 de mayo, 6 de julio y 18 de noviembre de 2004 en las que se señala que la reclamación interrumpe la prescripción, determinando los supuestos de estimación parcial la exigencia de intereses de demora desde que se produce la práctica de la nueva liquidación. Se afirmaba así que en los citados supuestos de estimación parcial (esto es, tratándose de una reclamación que es parcialmente estimada) se

o esta no sea veraz. Por su parte la STS de 17 de diciembre de 2002 proyectó la aplicación del citado criterio sobre todos aquellos supuestos en los que la autoliquidación no resulta obligatoria, esto es, aquellos en los que la ley deja al sujeto pasivo optar entre una declaración en sentido estricto o una autoliquidación, incluso cuando el sujeto pasivo opte por la autoliquidación, ya que carecería de toda razón de ser que esta opción, favorable para la Administración, termine perjudicando al contribuyente. Acerca de esta inexigibilidad de intereses en la *mora accipiendi* debido a que el retraso o el incumplimiento es imputable al acreedor (la Administración) se pronuncia igualmente la AN mediante Sentencia de 27 de junio de 2013, que representó un cambio de criterio.

⁶ A pesar de ello declararía el TS a través de su Sentencia de 28 de noviembre de 1997 (NFJ006395) que en caso de resolución parcialmente estimatoria procede liquidar los intereses sobre la nueva liquidación y desde que acabó el plazo de declaración.

exigen intereses desde la terminación del plazo de autoliquidación hasta la fecha en la que se gira la práctica de la nueva liquidación. Concretamente en su Sentencia de 18 de noviembre de 2004 afirmó el Alto Tribunal que «Anulada una liquidación los intereses exigibles en la nueva son los de demora calculados desde que se debió ingresar hasta la práctica de la nueva liquidación». Posteriormente volveremos sobre esta cuestión, al hilo de nuestro análisis del artículo 26.5 de la LGT.

Mediante Sentencia de 23 de mayo de 2011 (NFJ043385) señaló el TS que, habiendo sido el recurso interpuesto estimado, si bien no cabe exigir intereses suspensivos⁷, habiéndose producido la liquidación de la deuda, se exigirán los intereses por el plazo de tiempo transcurrido desde que aquella debió ser ingresada. Estimó así el Alto Tribunal que, no existiendo una actitud contumaz por parte de la Administración tributaria y no obstinándose esta en la comisión del mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabrá oponer a que, una vez anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. En definitiva, la Administración se halla imposibilitada en dichos supuestos para reiterar la actuación e incurrir en el mismo error o en otro de carácter similar.

En el concreto supuesto de autos analizado por el TS, a los efectos del artículo 31 del antiguo Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), se produjo una interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por el tiempo que medió entre el conocimiento por la Inspección de la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAC y la comunicación de su efectiva reposición. Pues bien, a juicio del Alto Tribunal, los eventuales retrasos que pudieran llegar a producirse en la ejecución de las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas no quedaban sometidos al RGIT. Tal y como precisó el Tribunal «El tiempo que media entre el momento en que la Inspección tiene conocimiento de la resolución económico-administrativa que ordena retrotraer el procedimiento y aquel en el que lo hace, con independencia de las actuaciones que desarrolle a continuación (bien completar las diligencias, bien dictar directamente nueva liquidación), no tiene carácter de «tiempo inspector» a los efectos del artículo 31 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en la redacción aplicable a los hechos de este litigio».

Por otro lado, recuerda el TS en la citada Sentencia de 3 de mayo de 2011 (NFJ056555) que no existe precepto legal o reglamentario, así como tampoco principio jurídico ni doctrina jurisprudencial alguna, que impida automáticamente y con carácter general a la Administración ejercer las potestad que le ha atribuido el legislador una vez que, inicialmente actuada, su resultado es anulado por ser disconforme a derecho. Ni el principio constitucional de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución (CE) ni el deber de eficacia en su actuar que le exige el artículo 103.1

⁷ Estos intereses suspensivos fueron diferenciados por el TS en su Sentencia de 21 de marzo de 2014 (NFJ053973) de los intereses de demora en los siguientes términos: «Las diferencias más importantes existentes entre los "intereses de demora", a que se refería el artículo 58, apartado 2, letra b de la Ley General Tributaria, y los "intereses suspensivos", que afectaban al "dies a quo", a la base sobre la que se liquida (la cuota u obligación principal en el interés de demora y el importe de la deuda tributaria suspendida en los intereses suspensivos), al "dies ad quem", y al tipo de interés aplicable».

de la Carta Magna pueden ser entendidos en esos términos. Y tampoco resulta posible aseverar categóricamente que, si la Administración tributaria yerra más de una vez en la realización de sus actuaciones de liquidación, pierde automáticamente la posibilidad de enmendar su error. La respuesta habrá de suministrarse, a juicio del Tribunal, a la luz de las circunstancias concurrentes en cada caso, ya que la anulación de un acto administrativo no conlleva automáticamente el decaimiento y la extinción de la potestad administrativa plasmada en el mismo, de modo que la Administración tributaria no pudiera volver a actuar, aun cuando tal potestad no haya prescrito; aun más, no le es exigible otro comportamiento en defensa del interés público y de los derechos de la Hacienda. En su opinión lo único jurídicamente intolerable es la actitud contumaz de la Administración tributaria, la obstinación en el error, la reincidencia en idéntico yerro una y otra vez. Una tesitura así sí que atentaría contra su deber constitucional de eficacia, desconociendo además el principio constitucional de seguridad jurídica e incurriendo en un indudable abuso de derecho.

En resumen, de conformidad con lo señalado por el TS en su Sentencia de 3 de mayo de 2011 (NFJ056555) «Si no existe una actitud contumaz de la Administración tributaria, si no se obstina en el mismo error, si no reincide en idéntico defecto una y otra vez, ninguna tacha cabe oponer a que, anulado el acto viciado, la Administración retrotraiga las actuaciones para volver a liquidar. Esto es lo que sucede en el presente caso, en el que nada tiene que ver la causa de la primera anulación y la vuelta atrás en las actuaciones inspectoras (comprobar las fechas de adquisición de las acciones transmitidas para calcular el incremento de patrimonio) con el defecto que motivó la segunda (la falta de incoación de la correspondiente acta de inspección y la necesidad de poner de manifiesto para alegaciones la propuesta de liquidación antes de la emisión de la segunda liquidación)».

Ya con anterioridad, mediante Sentencia de 28 de junio de 2010 (NFJ056571), dictada a la luz de un recurso de casación para unificación de doctrina, el TS admitió que la Administración tiene la facultad de volver a dictar una nueva liquidación una sola vez habiendo sido la anterior objeto de anulación por falta de motivación. Ahora bien, a juicio del Tribunal, el instante en el que se dicte la nueva liquidación será la fecha que deba tomarse en consideración para el devengo del interés de demora. Tal y como precisa el TS la fecha de la liquidación consecuente de la nueva comprobación de valores podrá, en su caso, representar el *dies a quo* del devengo de intereses, ya que solo entonces cabría considerar existente una deuda líquida que resultase exigible. En otro caso cabría la posibilidad de que se girase una nueva liquidación de intereses superior a la inicial con motivo de la anulación, a pesar de haber incurrido la Administración en la realización de un acto contrario a Derecho⁸.

⁸ Debe precisarse no obstante que a la citada STS de 28 de junio de 2010 (NFJ056571) le fueron formulados dos votos particulares emitidos por los magistrados Sres. Frías Martínez y Martínez Micó, afirmándose concretamente en este último lo siguiente: «(...) 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 resuelvan las reclamaciones económico-administrativas (...). 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 del Tribunal competente no solo 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

De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal solo pueden exigirse los intereses moratorios desde la fecha de la nueva liquidación ya que, en otro caso, el obligado tributario podría verse sorprendido por una nueva liquidación de intereses muy superior a la inicial como consecuencia de la anulación, a pesar de haber incurrido la Administración en un acto conforme a Derecho.

En nuestra opinión debe garantizarse en todo caso el derecho del contribuyente a tener la seguridad jurídica de que la Administración actúe sujetándose a Derecho. Y, tal y como ha puesto de manifiesto BOSCH CHOLBI⁹, en aquellos casos en los que sea el propio órgano administrativo el que incumpla las garantías jurídicas establecidas normativamente, ninguna consecuencia perjudicial habrá de derivarse de quien ejerce un derecho al recurso legalmente establecido, al haber padecido el desarrollo de una actuación administrativa irregular. Dicho de otro modo, no parece que resulte procedente exigir intereses de demora cuando el retraso se ha debido a una circunstancia no imputable al contribuyente¹⁰. Y, en este sentido, creemos que cabría la posibilidad de

jurídica (...) Hay que procurar una interpretación del ordenamiento jurídico tributario que tenga en cuenta el sentido "finalista" y "marcadamente evolutivo" del régimen fiscal. No es dable olvidar el principio constitucional de eficacia administrativa, que se inspira en la indispensable diligencia que debe presidir en la gestión de los intereses generales en su justo equilibrio con los derechos constitucionales de los administrados».

⁹ BOSCH CHOLBI, J. L.: «Los efectos de la nulidad de pleno Derecho o anulabilidad de una liquidación tributaria: el replanteamiento de un "mito jurídico" y el papel de los Tribunales Económico-Administrativos», *Tribuna Fiscal*, núm. 33, 2010, págs. 26 y ss. Véase asimismo del citado autor «Matizaciones a la posibilidad de ordenar judicialmente la retroacción de actuaciones tributarias cuando se anula una liquidación tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 250-251, 2011, págs. 23 y ss.

¹⁰ Véase a este respecto la STS de 15 de julio de 2001 (NFJ056556), en la que se afirmó lo siguiente: «(...) Nuestro Derecho Tributario no ha regulado los efectos de la "mora accipiendi" en que puede incurrir la Administración tributaria por inactividad propia o causada por inactividad de los Tribunales de Justicia (...) pero no se ha opuesto de modo radical (...) es razonable afirmar que nos hallamos ante el retraso en el cumplimiento de la obligación, debido a un caso fortuito excepcional, concretamente a que los autos estuvieron extraviados, debido a la reordenación de los archivos, sin culpa del deudor, por lo que es el acreedor el que debe soportar los efectos del retraso, o sea, la no exigencia de intereses durante el tiempo del retraso (mora) (...) Además debe razonarse que en los supuestos de "mora solvendi", debido a que el deudor tributario no ingresa, sino que pide la suspensión y, por impugnación de la deuda tributaria en vía administrativa o jurisdiccional, se le desestiman los recursos, la Administración tributaria le exigirá, por aplicación de los artículos 1.108 y 1.110 del Código Civil, y por disponerlo así diversas normas del Derecho Tributario, los intereses por dicho periodo. Luego, a sensu contrario, no procederá exigir tales intereses cuando, por un caso fortuito excepcional, como es el caso de autos, se produzca el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria». Como es sabido dispone el artículo 1.108 del Código Civil que «Incurrir en mora los obligados a entregar o a hacer alguna cosa desde que el acreedor les exija judicial o extrajudicialmente el cumplimiento de su obligación». Por su parte el artículo 1.110 del citado Código establece que «Si la obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero, y el deudor incurriere en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos, y a falta de convenio, en el interés legal». En esta misma línea pueden consultarse las SSAN de 2 de noviembre de 2006 (NFJ025212) y 12 de julio de 2007 (NFJ026301), en las que el citado órgano judicial declaró improcedente exigir intereses de demora al deudor tributario en un supuesto en el que, por un caso fortuito excepcional (extravío de los autos debido a la reordenación de archivos sin culpa del deudor) se produjo un retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria.

calificar como un supuesto de caso fortuito excepcional ajeno a la voluntad del deudor y no imputable a este, por ejemplo, el hecho de que la Administración tributaria desarrolle de forma incorrecta un procedimiento administrativo de inspección¹¹.

Afirma el TS en su Sentencia de 18 de julio de 2011 (NFJ056557) que cuando la ejecutividad de una deuda tributaria se suspende el órgano de recaudación no puede iniciar ni exigir su cobro. Concretamente en el supuesto de autos analizado por el Tribunal la liquidación de la que derivaba la deuda tributaria a la que correspondían los intereses de demora que se encontraban en el origen del litigio fue suspendida, al haberse acordado así en sede económico-administrativa. Pues bien, cuando la ejecutividad de una deuda tributaria se suspende el órgano de recaudación no puede iniciar ni exigir su cobro, no pudiendo por tanto iniciarse el cómputo del plazo de prescripción. La suspensión de la ejecutividad del ingreso o del cumplimiento de la obligación tributaria impide que corra la prescripción, resultando inviable iniciar el cobro de una deuda tributaria cuando ha sido suspendida su ejecutividad, no pudiendo iniciarse a tal efecto el cómputo del plazo de prescripción.

A resultados de lo anterior añade el Tribunal que no se exigirán intereses de demora desde el instante en el que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en la LGT para resolver hasta que se dicte la resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Así, entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del instante en el 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 recurrido¹².

Por otra parte, el TS, mediante Sentencia de 20 de junio de 2011 (NFJ043915), refiriéndose a los procesos impugnatorios contra actuaciones de la Administración tributaria y, más precisamente, al alcance objetivo de la suspensión del acto impugnado, admite a través del citado pronunciamiento que los efectos extrarrecaudatorios (y no solo la obligación de ingreso) sean susceptibles de suspensión. A pesar de que a través de la presente Sentencia el Alto Tribunal desestimó la pretensión del contribuyente de que la suspensión abarcara los efectos extrarrecaudatorios del acto impugnado, afirmó que la normativa aplicable no impide conceptualizar la suspensión

¹¹ Así, por ejemplo, en aquellos casos en los que se produjese un desfase temporal de varios años desde que tuviese lugar el inicio del procedimiento inspector y hasta que se dictase la anulación del mismo, durante dicho periodo de tiempo no habrían de devengarse intereses de demora a favor del órgano de la propia Administración tributaria causante del error y, por ende, del retraso. Y ello sin perjuicio de aquella responsabilidad disciplinaria en la que pudiera haberse incurrido no hallándose justificado el retraso o, en su caso, de la responsabilidad patrimonial susceptible de ser exigida.

¹² En esta misma línea se situaría posteriormente la SAN de 16 de enero de 2012 (NFJ056558), al reiterarse que no han de exigirse intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en la Ley 58/2003 para resolver y hasta que se dicte resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Así, entre otros supuestos, señala el citado órgano judicial que no se han de exigir intereses de demora a partir del instante en el que se incumplan los plazos máximos establecidos al efecto 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 supuesto, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

como omnímoda y que, de mediar la suspensión, nada obsta a que el contribuyente autoliquide los ejercicios posteriores al regularizado haciendo abstracción de la efectiva existencia de la actuación administrativa impugnada.

En definitiva a través de su Sentencia de 20 de junio de 2011(NFJ043915) declaró el TS que, de haber mediado la suspensión sobre una liquidación originaria que hubiese cuestionado la conformidad a Derecho de unas bases imponibles negativas autoliquidadas, aquella liquidación administrativa girada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) no habría de surtir efecto alguno sobre los ejercicios fiscales posteriores (caso, por ejemplo, de aquellos en los que dichas bases imponibles negativas pudieran ser objeto de compensación cautelar). De este modo queda claramente delimitada la extensión de la suspensión a aquellos efectos extrarrecaudatorios derivados de las liquidaciones tributarias. En los ejercicios posteriores podrá pues declararse cautelarmente conforme a lo previamente autoliquidado y no según aquello regularizado por la Administración tributaria, la cual quedaría por tanto privada de su presunción de validez, al quedar esta enervada por la suspensión. Cuestión distinta será que cuando la regularización practicada se considere contraria al ordenamiento jurídico la Administración deba proceder al restablecimiento de la situación, con las oportunas consecuencias que ello pueda llegar a plantear en los ejercicios posteriores a los que hubiere afectado y las compensaciones que, en su caso, deban realizarse con la finalidad de que el obligado tributario quede indemne¹³.

A priori, como ya sabemos, son dos las posibilidades que se plantean en el presente caso. De una parte, estimar que la suspensión impide cautelarmente que el acto administrativo impugnado origine efecto alguno. Y, de otra, defender que la suspensión se limita, en su caso, a enervar la mera obligación de ingreso en el Erario público, en el supuesto de que la liquidación recurrida así lo exigiese.

Ya en su día declaró el TS en su Sentencia de 18 de marzo de 2003 (NFJ056559) que, una vez acordada la suspensión sobre el acto impugnado, esta ha de desplegar sus efectos cautelares sobre todo su ámbito, de manera tal que la existencia meramente virtual de dicho acto tributario habría de impedir que, aun perviviendo este en el mundo jurídico, de él pueda llegar a derivarse consecuencia alguna. En palabras del Alto Tribunal puestas de manifiesto en dicha Sentencia «(...) La medida cautelar de la suspensión no solo se extiende a la ejecutoriedad del acto administrativo en sentido estricto (...) sino al conjunto de sus efectos. Alcanza a los efectos predeterminantes de la resolución definitiva que el acto suspendido pueda producir en otros procedimientos. Estos efectos indirectos del acto administrativo pueden ser tanto o más importantes que los derivados directamente de su ejecución».

En cambio en su Sentencia de 17 de febrero de 2010 (NFJ037558), adoptando un criterio ciertamente discutible, el TS manifestó que el hecho de que las liquidaciones relativas a unos

¹³ Acerca del alcance del presente pronunciamiento véase GÓMEZ TABOADA, J.: «La Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2011: ¿una luz en el túnel de la suspensión de las liquidaciones tributarias?», *Tribuna Fiscal*, núm. 254, 2011, págs. 75 y ss.

concretos ejercicios se encontrasen suspendidas afecta a la ejecución por vía de apremio de las mismas para hacer efectivo su cobro, si bien no puede imponer un cambio de aquello por lo que debiera tributarse en ejercicios posteriores de conformidad con la verdadera situación patrimonial de la entidad ya que, en opinión del Tribunal, la suspensión opera en el proceso en que se acuerda, y no en cambio en otros procesos referidos a actos autónomos del suspendido. De este modo parecía interpretar el Alto Tribunal que la presunción de validez de los actos administrativos prevalece sobre la concepción universal de la suspensión, impidiendo que esta pueda llegar a incidir sobre los efectos extrarrecaudatorios. Se estimaba así que la «verdadera situación patrimonial del deudor» es la resultante de la liquidación administrativa de manera que, una vez suspendida cautelarmente la regularización administrativa, prevalecería (al menos con carácter provisional, si bien a todos los efectos) lo liquidado en su día por el contribuyente. En esta misma línea se había pronunciado además la AN a través, entre otras, de sus Sentencias de 10 de junio y 30 de septiembre de 2004, 11 de junio de 2008 y 21 de abril de 2010.

III. ANÁLISIS DE LA RECIENTE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL ELABORADA EN TORNO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 26.5 DE LA LGT

Afirma el TS en su Sentencia de 31 de octubre de 2006 (NFJ024777) que, tratándose de auto-liquidaciones, en aquellos supuestos de estimación de recursos y consiguiente anulación de intereses, si bien no procederían intereses de demora suspensivos, sí que habrían de girarse intereses de demora por el tiempo transcurrido desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar la declaración-liquidación hasta la fecha en la que se practique la nueva liquidación. Se considera así que, con motivo de la estimación parcial de la impugnación, los intereses se calculan desde la nueva liquidación para evitar que produzca efectos un acto anulado por deficiente actuación administrativa. De conformidad con lo declarado por el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento «El *dies a quo* es el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de presentación de declaraciones, y esto es así porque las obligaciones tributarias son obligaciones *ex lege* que nacen por la realización del hecho imponible, al cual conecta la ley el nacimiento de la obligación tributaria y, además, imponen al contribuyente la obligación legal de liquidar, es decir, de determinar la obligación tributaria en el plazo establecido, por lo cual esta es *ex lege*, al término de la misma líquida, vencida y exigible».

En cambio, tratándose de tributos cuya exigencia se gestiona e inicia por liquidación de la Administración considera el TS, adoptando un criterio contrario que, al haber existido anulación de la liquidación administrativa por no estar determinada válidamente la deuda, no puede hablarse de deuda vencida, líquida y exigible, no pudiendo en consecuencia obligarse al deudor a soportar intereses por no haber ingresado en plazo una liquidación ilegal. Precisa además el Alto Tribunal en dicha Sentencia que «Si la Administración es la causante del retraso, por haber cometido errores, es ella quien debe hacerse únicamente responsable del mismo, sin que pueda trasladarse dicha responsabilidad al deudor, por lo que la nueva liquidación, en la fecha en que se practique, es la única que debe tomarse en cuenta a la hora de calcular los intereses de demora (...) Mante-

ner lo contrario y, por tanto, entender que es la liquidación originaria la que es necesario tomar, supondría tanto como validar una liquidación que fue anulada, y que conlleva una nueva».

Adviértase por tanto de que el TS diferencia entre los intereses de demora generados a raíz de la práctica de una autoliquidación [supuesto al que ya se refirió en su día el Tribunal en su Sentencia de 28 de noviembre de 1997 (NFJ006713), concluyéndose al respecto que los intereses moratorios han de exigirse desde que finalizó el periodo de ingreso voluntario¹⁴] y aquellos casos en los que se trata de una declaración-liquidación practicada a raíz de una comprobación de una autoliquidación cuya nulidad fue estimada parcialmente¹⁵.

¹⁴ En efecto a través de la citada sentencia (que resolvía un recurso de casación en interés de ley) el Alto Tribunal vino a subrayar la exigencia de intereses de demora 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, exigiéndose intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación. Declaró concretamente el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento que «procederá anular la liquidación impugnada, anulación que implicará la no exigencia de intereses de demora por la suspensión, pero al practicar, en su caso, la nueva liquidación, se exigirán los correspondientes intereses de demora del artículo 58.2 b) o c) de la Ley General Tributaria desde el día siguiente al vencimiento del plazo para presentar las declaraciones-autoliquidaciones (...) hasta la fecha en que se practique la nueva liquidación». Ciertamente se trataba de un criterio discutible, ya que la causa del retraso en el presente caso la constituye la propia conducta de la Administración contraria a derecho que aboca a que, a instancia del obligado tributario, dicha liquidación resulte anulada. Tal y como concluyó el Alto Tribunal en dicho pronunciamiento, pionero en la materia, en aquellos casos en los que se anula un acto administrativo de liquidación cuya ejecución se hallare suspendida por estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, al dictarse el acto de ejecución de ese fallo y girarse la nueva liquidación con una cuota tributaria inferior, no procedería exigir intereses suspensivos (los girados sobre la cuota e intereses) sino los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago de esa liquidación, aún reducida, compensando de esta forma el perjuicio derivado de la indisponibilidad de las cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas. Véanse a este respecto, entre otros, los trabajos de BAENA DÍAZ-PORTALES: «Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente y la correlativa exigencia de intereses de demora», *Tribuna Fiscal*, núm. 233, 2010, pág. 16 y FALCÓN Y TELLA, R.: «La improcedencia de intereses en los supuestos de liquidación administrativa, cuando la liquidación inicial se anula: una interpretación del artículo 26.5 de la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2008, pág. 6.

¹⁵ Ahora bien, tal y como se encargó de precisar la AN en su Sentencia de 22 de noviembre de 2012 (NFJ049458), la demora habilitante de los intereses moratorios no puede operar en aquellos casos en los que la Administración efectúa la devolución de forma indebida y luego, para deshacer los efectos de la nulidad del acto que la acordó –declaración adoptada por la propia Administración autora de ese acto, si bien por un órgano diferente, lo que no desnaturaliza ese hecho esencial–, haya de reclamar su reembolso a las arcas públicas, neutralizando el efecto de la liquidación invalidada. No procede pues la exigencia de intereses de demora como consecuencia de la ejecución de una resolución que estimaba la reclamación interpuesta contra una liquidación inicialmente girada y de la que resultó una devolución indebida. De entrada la AN comienza recordando el carácter accesorio que ofrece la prestación consistente en el abono de intereses de demora, lo que determina a su vez la existencia de una obligación tributaria principal válida y eficaz sobre cuyo importe, en caso de que llegue a producirse un retraso en su cumplimiento, puedan llegar a cargarse intereses de demora. Dicha obligación principal, al objeto de que resulte jurídicamente reclamable, ha de representar un crédito vencido, líquido y exigible. Adviértase no obstante que en el concreto supuesto de autos analizado lo recurrido no constituía un acto de liquidación en sentido estricto, sino un acto de ejecución de una resolución administrativa firme, favorable a su destinatario. Por otra parte en el presente caso no solo se produjo una constancia fehaciente de que el obligado tributario satisfizo en su integridad el importe de las diferentes deudas tributarias en el momento legal oportuno en que debía hacerlo en cada ejercicio regularizado, sino que de ese cumplimiento no surgió mora al-

Con carácter general, en aquellos supuestos de liquidación administrativa, con independencia de que el tributo se devengue con la realización del hecho imponible, la obligación tributaria solo será líquida, vencida y exigible a partir de la notificación de la respectiva liquidación, resultando en consecuencia improcedente exigir intereses de demora hasta que se produzca dicha liquidación administrativa correcta. En cambio, tratándose de aquellos tributos que son gestionados mediante el sistema de autoliquidación, el *dies a quo* se concreta en el día siguiente al vencimiento del plazo de presentación de la autoliquidación, ya que en dichos casos las obligaciones tributarias nacen *ex lege* con motivo de la realización del hecho imponible, asumiendo el contribuyente la obligación legal de determinar la obligación tributaria en el plazo establecido, momento concreto en el cual la obligación tributaria resulta líquida, vencida y exigible¹⁶.

guna del deudor, siendo la liquidación posterior de la Inspección la que deshizo los efectos de esa obligación adecuada y tempestiva, devolviendo lo ingresado por el deudor tributario, incrementado en los intereses legales. Pues bien, si dicha actividad de devolución protagonizada por la Inspección fue posteriormente conceptuada como disconforme a Derecho, el resultado es que la causa de la mora y de la pérdida de disponibilidad financiera surgida con la devolución indebidamente materializada, cuyos efectos debían ser deshechos como consecuencia de la estimación de la resolución del TEAC, fue íntegramente imputable a la propia Administración, que ocupaba la posición acreedora en la relación jurídica tributaria, de suerte que exigirle a la parte contraria, al administrado, que asumiese las consecuencias económicas desfavorables ocasionadas por su propio incumplimiento constituía un abuso de las potestades públicas y, además, un enriquecimiento sin causa contradictorio con el principio general del Derecho conforme al cual nadie puede beneficiarse de sus propias torpezas. En todo caso la referida resolución dictada por el TEAC no impuso a la Administración la práctica de una nueva liquidación sustitutiva de la invalidada, así como tampoco la exigencia de intereses de demora. Por el contrario la actividad de restablecimiento del orden jurídico vulnerado por la conducta ilegal de la Inspección debía limitarse a la reclamación al recurrente en alzada del importe de la cantidad indebidamente devuelta por la Administración, incrementada eso sí en los intereses originariamente girados en favor de aquel con la finalidad de compensar el retraso administrativo producido en el otorgamiento de la devolución que se creía debida. Ciertamente, y desde nuestro punto de vista, de acuerdo con el régimen de la *mora debitoris* previsto en el artículo 1.108 del Código Civil, los intereses únicamente pueden ser exigidos cuando la mora en el cumplimiento de la obligación de pago principal se deba a la conducta de quien incurre en ella, quedando fuera en consecuencia la llamada *mora creditoris* o *mora accipiendi*, habiendo sido ocasionado dicho retraso por la conducta del acreedor. Esto fue precisamente lo que sucedió en el presente caso donde, además de concurrir una constancia fehaciente de que el obligado tributario satisfizo en su integridad el importe de las diferentes deudas tributarias en el instante legal fijado al efecto en el que debía hacerlo en cada ejercicio regularizado, de dicho cumplimiento no se derivó mora alguna por parte del deudor. En efecto, la causa de la mora y de la pérdida de disponibilidad financiera provocada con la devolución indebidamente materializada (cuyos efectos debían deshacerse a resultas de la estimación de la resolución del TEAC) resultaba imputable íntegramente a la Administración, al ocupar esta la posición acreedora dentro de la relación jurídica tributaria. En palabras de la AN «(...) La demora habilitante de los intereses moratorios debe ser imputable al obligado tributario que haya obtenido una devolución improcedente por causa suya, bien por autoliquidar con una cuota a devolver que no le correspondía, bien por haber inducido a error a la Administración con una declaración incorrecta o incompleta, pero no puede operar en los casos que la Administración haya efectuado la devolución de forma indebida y luego, para deshacer los efectos de la nulidad del acto que la acordó, haya de reclamar su reembolso a las arcas públicas, neutralizando el efecto de la liquidación invalidada». No cabe pues exigir intereses de demora como consecuencia de la ejecución de una resolución que estimó la reclamación interpuesta contra la liquidación inicialmente girada, de la que resultó una devolución indebida.

¹⁶ Véase igualmente a este respecto la SAN de 2 de febrero de 2011 (NFJ041599) en la que, partiendo de tal diferenciación, se afirmó lo siguiente: «No es concebible que una obligación de pago invalidada por sentencia determine la exigibilidad de intereses de demora a cargo del contribuyente, por la evidente razón jurídica de que no ha podido incurrir

El citado pronunciamiento del TS de 31 de octubre de 2006 (NFJ024777), refiriéndose a la regulación de los intereses de demora en la LGT 2003 (si bien en relación con el supuesto de autos analizado resultaba de aplicación la antigua Ley de 1963), tras señalar que, como hemos tenido ocasión de analizar en el punto anterior de nuestro trabajo, la exigencia del interés de demora cesa por la *mora accipiendi*, declaró lo siguiente: «(...) En cuanto al periodo de cómputo de intereses de demora, cuando la liquidación es anulada y sustituida por otra, se refiere el apartado quinto del artículo 26, indicando que en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación por haberse procedido a la anulación de la anterior, se exigirán intereses de demora desde la fecha originaria de la primera liquidación, pero siempre que existan actos y trámites no afectados por la causa de la anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, lo que permite entender que los conceptos de deuda afectados por la controversia no generan intereses de demora, pues habrán de ser objeto de nueva liquidación siguiendo los pronunciamientos del órgano que haya puesto fin a la controversia».

De este modo para el Alto Tribunal, adoptándose un criterio ciertamente discutible, en la estimación parcial de la impugnación los intereses se calculan desde la nueva liquidación con la finalidad de evitar que produzca efectos un acto anulado por deficiente actuación administrativa. En su opinión aquello que establece el artículo 26.5 de la LGT respecto de la exigencia de intereses desde la fecha originaria ha de estimarse en el sentido de que los actos y trámites afectados por la controversia no generan intereses.

Justificaba así el TS la procedencia de la exigencia de intereses de demora tratándose de tributos gestionados por el sistema de autoliquidación argumentando que el *dies a quo* se concreta en el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones. Y ello a resultas de la consideración de dichas obligaciones como obligaciones *ex lege* que nacen por la realización del hecho imponible, al cual vincula la ley el nacimiento de la obligación tributaria, imponiendo al contribuyente la obligación legal de liquidar en el plazo establecido.

¿Qué consideraciones nos merece esta apreciación? Ciertamente parece claro que, en estos supuestos, la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación se traduce *ex lege* en que la obligación tributaria es vencida y exigible. Ahora bien, ¿puede considerarse la deuda como líquida en dichos supuestos? Tratándose de aquellos casos en los que el contribuyente presenta autoliquidación por una determinada cantidad, la cual resulta incrementada por la inspección con posterioridad, obteniendo finalmente el contribuyente (si quiera parcialmente) la razón de los tribunales, no parece que pueda afirmarse que la deuda en cuestión presenta un carácter lí-

en mora quien no ha satisfecho un recargo que no tenía obligación jurídica de soportar en su patrimonio, debido a su anulación (...) Si en vía contenciosa se anula una liquidación de intereses suspensivos no cabe, en ejecución de sentencia, liquidar intereses, por ser situación semejante a la *reformatio in peius*». Ya con anterioridad se había encargado de precisar la AN a través, entre otras, de sus Sentencias de 23 de abril de 1996 (NFJ004629), 4 de noviembre de 2002, 17 de julio de 2001, 18 de octubre de 2004 y 4 de diciembre de 2006, que no procede la liquidación de intereses por el tiempo transcurrido entre la liquidación anulada y la nueva liquidación, no procediendo asimismo girar intereses en la estimación parcial de liquidación reclamada que reabre un nuevo plazo de ingreso así como por el tiempo de la suspensión cuando la reclamación es estimada total o parcialmente.

quido, máxime si tenemos en cuenta que su correcta determinación ha requerido del desarrollo de un proceso judicial cuyo resultado no ha sido coincidente con el inicialmente propuesto en la liquidación administrativa.

Siendo anulada una liquidación los intereses de demora solo se computan desde que acabe el plazo de ingreso voluntario de esta, añadiéndose además que cuando se estima en parte una reclamación no cabe exigir intereses desde que transcurre el plazo de ingreso de la nueva liquidación. Dicho de otro modo, disponiéndose la anulación de una liquidación no cabría exigir intereses más que hasta que finalice el plazo de dos meses a contar desde la notificación de la sentencia que la ley concede para su ejecución (arts. 42.1 y 43 de la Ley 30/1992).

Tratándose de aquellas liquidaciones producidas por anulación parcial de la anterior no procedería exigir intereses sino a partir de concluir el plazo voluntario de la nueva liquidación, salvo que aquella estimación se refiriese solo a conceptos accesorios como las sanciones. En cambio sí que procedería la liquidación de intereses de demora en caso de resolución parcialmente estimatoria, debiendo liquidarse aquellos sobre la nueva liquidación y desde que acabó el plazo de declaración. Téngase presente a este respecto, además, que la reclamación interrumpe la prescripción, determinando la estimación parcial la exigencia de intereses suspensivos de demora desde que se practica la nueva liquidación. Así las cosas, a pesar de que la reclamación se estimase en parte, procedería la exigencia de intereses por el tiempo de suspensión. Dada una reclamación parcialmente estimada se exigirían intereses desde la terminación del plazo de autoliquidación hasta la fecha en que se gira la nueva liquidación. Y, habiéndose anulado una liquidación, los intereses exigibles en la nueva serían los de demora calculados desde que se debió ingresar hasta la práctica de la nueva liquidación. En efecto, con motivo de la estimación parcial de la impugnación los intereses se calcularían desde la nueva liquidación para evitar que produzca efectos un acto anulado por deficiente actuación administrativa, debiendo interpretarse aquello que establece el artículo 26.5 de la LGT sobre que se exigen intereses desde la fecha originaria en el sentido de que los actos y trámites afectados por la controversia no generan intereses¹⁷.

El administrado tributario que declara unos hechos y que procede a su calificación jurídica mediante la presentación de una autoliquidación y la realización de un ingreso en plazo ha de hacer frente a la existencia de un plazo de tiempo de incertidumbre relativo al cumplimiento de su obligación. Un administrado tributario que hubiese declarado, autoliquidado e ingresado el importe de la deuda tributaria en plazo podría ver sometida a comprobación su situación tributaria, siendo posible que, a resultas de la regularización practicada, se estime que la Administración no ha actuado conforme a Derecho.

¹⁷ Por su parte la SAN de 8 de mayo de 2012 (NFJ056561), al hilo de un supuesto en el que, en relación con una reclamación económico-administrativa, se había producido un retraso a la hora de dictar una resolución, declaró improcedente la aplicación de lo dispuesto en el artículo 26.4 de la LGT en el caso de haberse iniciado el citado procedimiento con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, aun cuando los actos en ejecución de la citada resolución fuesen posteriores a dicha fecha. Y, habiéndose producido además un retraso de los órganos competentes de la Inspección en la ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo y órganos jurisdiccionales, el devengo de intereses de demora resulta procedente.

En relación con esta situación se plantean dos cuestiones. En primer lugar, la suspensión de la ejecución del acto de liquidación. Y, en segundo término, la anulación de la liquidación con o sin posibilidad de práctica de nueva liquidación. Pues bien, a nuestro juicio, resulta innegable que la deuda tributaria autoliquidada por el administrado tributario no adquiere presunción alguna de legalidad. Solo la Administración tiene competencia para determinar la deuda tributaria mediante el acto administrativo de liquidación ya que, tal y como establece el artículo 101.1 de la Ley 58/2003 «La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe (...) de acuerdo con la normativa tributaria». Por su parte, el artículo 120 de la citada ley define la autoliquidación como aquella declaración en virtud de la cual el obligado tributario, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realiza por sí mismo las operaciones de calificación y de cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria. En definitiva la obligación de autoliquidar constituye una obligación de declarar los hechos y de efectuar una propuesta de liquidación que el administrado considera ajustada a la ley. Se trata de una forma de iniciación del procedimiento en aquellos casos en los que así se establece (art. 125 LGT). Pero en ningún caso la deuda autoliquidada no tiene por qué ser la deuda que legalmente corresponda al administrado, no siendo además la deuda legalmente determinada, ya que la determinación de la deuda tributaria es siempre competencia exclusiva de la Administración¹⁸.

La exigencia de intereses por un ingreso tardío de la deuda tributaria liquidada por parte del acreedor fiscal tiene como origen, habiendo existido autoliquidación, una determinación de dicha deuda por el deudor fiscal. Significa ello que no es la deuda liquidada la que no se ha ingresado en plazo, sino una deuda calculada por el administrado, la cual debió haber coincidido con aquella que posteriormente liquida la Administración con cumplimiento del conjunto de requisitos de legalidad y competencia. Porque una cosa son los intereses por no haberse ingresado en plazo el importe resultante de una autoliquidación practicada por el deudor fiscal según sus propios conocimientos y otra bien distinta los intereses por no ingresar en plazo una deuda después de haber sido determinada la misma mediante un acto de liquidación de la Administración que tiene la potestad de gestión y la competencia para liquidar.

Cuestión distinta sería el hecho de que, tal y como precisó el TS en su Sentencia de 31 de octubre de 2006 (NFJ024777), en aquellos supuestos en los que la gestión del tributo se inicia mediante liquidación administrativa no quepa la exigencia de intereses de demora en el supuesto de que dicha liquidación termine siendo anulada. Siendo ello así, ¿por qué no se admite la aplicación de un criterio similar tratándose de tributos gestionados mediante el sistema de autoliquidación? En opinión del TS la razón de ser de esta diferenciación ha de residenciarse en el hecho de que, en estos últimos casos, la deuda resulta líquida desde el instante de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación.

¹⁸ En cierta medida podríamos afirmar que nos hallamos en presencia de una deuda que la ley exige calcular al deudor tributario como un deber relacionado pero independiente de la obligación tributaria.

Desde nuestro punto de vista, aun admitiendo esta última consideración, ello no imposibilitaría la aplicación de dichas argumentaciones igualmente tratándose de autoliquidaciones. Téngase presente que la liquidez de una deuda constituye únicamente uno de los requisitos necesarios para que puedan generarse intereses de demora. Y, en el supuesto de que concurriese otra circunstancia que hiciese inexigibles dichos intereses (en el presente caso, la concurrencia de la *mora credendi*), no habrían de generarse intereses de demora a pesar de que la deuda en cuestión resultase líquida. Idéntico criterio habría de ser adoptado además en el supuesto de que se estimase que el devengo de los intereses de demora no precisa de la previa liquidez de la deuda. En dicho caso continuaría concurriendo la llamada *mora accipiens*, que excluiría la *mora solvendi*.

En resumen creemos que, no resultando admisible la exigencia de intereses de demora en aquellos supuestos de anulación de liquidaciones correspondientes a tributos cuya gestión se inicia mediante el sistema de liquidación administrativa, idéntico criterio habría de adoptarse respecto de aquellos otros gestionados mediante el sistema de declaración-liquidación.

A priori, en relación con aquellos supuestos en los que se hubiese obtenido la suspensión de la ejecución del acto de liquidación impugnado, resultando de la resolución definitiva que la liquidación inicialmente practicada por la Administración fue contraria a Derecho, a pesar de no haberse ingresado nada, en el supuesto de que tuviese lugar la práctica de una nueva liquidación la misma resultaría exigida con intereses de demora teniendo presente que no cabría exigir intereses de demora por el plazo de tiempo en el que hubiese estado suspendida la ejecución de la liquidación que resultó anulada. Ello no obsta sin embargo para que, habiéndose practicado una nueva liquidación, con esta se liquiden intereses de demora calculados desde que se debió ingresar dicho importe y hasta que se produjese su nueva determinación a través del segundo acto de liquidación. De este modo, si bien no se exigen intereses por el tiempo de suspensión en cuanto tal, sí que resultan incluidos los intereses por el citado lapso de tiempo en el cómputo desde que se debió autoliquidar hasta que tuvo lugar la práctica de la segunda liquidación. Y ello en tanto en cuanto se estima que el administrado tributario debió haber ingresado al tiempo de autoliquidar un importe que no ingresó, pudiendo disponer de dicho dinero que en realidad correspondía a la Hacienda Pública, al menos hasta que se hubiese comunicado por parte de la Administración el importe de la deuda ajustado a la ley y a Derecho.

Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior debe precisarse que la deuda determinada mediante una autoliquidación no es la deuda determinada según la ley y, en consecuencia, la única exigible, al margen de considerar el importe de la autoliquidación como «a cuenta» de la deuda tributaria legalmente exigible que solo puede ser liquidada. Téngase presente que la anulación de la primera liquidación se produjo porque la misma resultaba contraria a Derecho, pretendiéndose por parte del acreedor fiscal la exigencia de una deuda ilícita. Y la demora en el ingreso se produjo por la sencilla razón de que el administrado tributario se vio obligado a defender su derecho ante el desarrollo de una actuación administrativa que resultó contraria a la ley. En consecuencia cabe estimar como contraria a Derecho la exigencia de intereses de demora en aquellos casos de práctica de nueva liquidación por anulación de la primera, ya exista o no suspensión al respecto.

Mediante Resolución de 16 de febrero de 2012 (NFJ046307) declaró el TEAC que el interés legal previsto en el artículo 26.6 de la LGT para aquellos supuestos en los que la ejecución ha estado suspendida con aval resulta asimismo de aplicación cuando la liquidación se anula y es sustituida por otra, a pesar de que en este caso no se trate de intereses suspensivos sino de demora. Ya con anterioridad, refiriéndose a la delimitación del ámbito objetivo del citado artículo 26.6 de la LGT el TEAC se había encargado de precisar mediante Resolución de 22 de febrero de 2011 que el citado precepto no resultaba de aplicación en aquellos casos en los que procedía dictar un nuevo acuerdo de liquidación como consecuencia de la estimación parcial de una reclamación económico-administrativa, ya que en relación con ellos no se trata de la exigencia de la deuda tributaria suspendida en el procedimiento de revisión, sino de la liquidación de la nueva deuda tributaria que surge como consecuencia de la ejecución de la resolución, la cual ha de ajustarse a los términos de esta. De este modo se estimó que, en caso de que se anule una liquidación y deba dictarse otra en sustitución de la anterior, sería de aplicación el artículo 26.5 de la LGT, excluyendo ello la aplicación del artículo 26.6 de la citada ley.

Sin embargo, en su Resolución de 16 de febrero de 2012 (NFJ046307), el citado criterio fue corregido por el TEAC, al estimarse que el artículo 26.5 de la LGT establece el *dies ad quem* y el *dies a quo* del plazo durante el que se devenga el interés de demora, así como su base de cálculo, en caso de que haya de dictarse una liquidación como consecuencia de la anulación de otra previa por el Tribunal. Ahora bien no se entró a prejuzgar el tipo de interés aplicable, disponiéndose que dicho interés habría de ser el legal durante la suspensión de la deuda tributaria garantizada mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o bien mediante certificado de seguro de caución.

A la hora de proceder al cálculo de los intereses cuando se anula la liquidación inicial por un fallo judicial parcialmente estimatorio y se dicta una nueva liquidación la base sobre la que se han de calcular los intereses será la cuota de la nueva liquidación, constituyendo el *dies ad quem* la fecha de la liquidación anulada. Y, de cara a la determinación del tipo aplicable, entiende el Tribunal que habrá que proceder a diferenciar dos tramos, a saber: el correspondiente al tiempo en el que la deuda estuvo suspendida con garantías, en el que se aplicará el interés legal del dinero; y el correspondiente al resto, en el que será de aplicación el tipo de interés de demora.

Tal y como precisa el TEAC en la citada Resolución «(...) El artículo 26.5 de la LGT, del mismo modo que la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997, establece el "dies ad quem" y "dies a quo" del plazo durante el que se devenga el interés de demora y su base de cálculo, en caso de que haya de dictarse una liquidación como consecuencia de la anulación de otra previa por un Tribunal. El artículo 26.6 de la LGT atiende al tipo de interés, regula cuál es el interés de demora, disponiendo que será el legal durante la suspensión de la deuda tributaria garantizada mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución. Por tanto, en caso de que como consecuencia de un fallo parcialmente estimatorio, haya de anularse la liquidación inicial y dictarse una nueva en sustitución de la anulada, habiendo estado la liquidación ahora anulada suspendida mediante aval o

certificado de seguro de caución durante la tramitación del recurso o reclamación, los intereses se calcularán de la siguiente forma:

- La base sobre la que se calcularán dichos intereses, será la cuota de la nueva liquidación.
- En cuanto a su periodo de devengo, la fecha de inicio del cómputo será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose hasta que se dicte la nueva liquidación (con el límite del plazo máximo para ejecutar la resolución), de acuerdo con el artículo 26.5 de la LGT.
- Y a efectos de determinar el tipo aplicable, como consecuencia de lo prevenido en el apartado 6 del antedicho artículo 26 de la LGT, dentro de ese periodo total de devengo, deberán a su vez diferenciarse dos tramos: durante aquel lapso temporal en que la deuda estuvo suspendida con las garantías señaladas, el tipo será el legal del dinero vigente en cada momento; aplicándose durante el resto del periodo de devengo, el tipo de interés de demora.

Esta interpretación, además de ser acorde con la finalidad de los dos apartados analizados, que no es excluyente o alternativa sino que atiende a cuestiones diferentes e incluso podría decirse complementarias, evita el efecto, sin duda no deseado por la norma, de que quien obtiene una resolución administrativa o judicial parcialmente estimatoria determinante de la anulación de una liquidación y su sustitución por otra, se vea en peor condición que el aquel a quien, por resultar desestimatorias la resolución y sentencia que ponen fin a las vías de recurso emprendidas, no da lugar a la práctica de una nueva liquidación».

En consecuencia, y de acuerdo con lo declarado por el TEAC en esta segunda resolución, en el supuesto de que, como consecuencia de la existencia de un fallo parcialmente estimatorio, hubiera de anularse la liquidación inicial y dictarse una nueva en sustitución de la anulada, habiendo estado la liquidación ahora anulada suspendida mediante aval o certificado de seguro de caución durante la tramitación del recurso o reclamación de que se trate, los intereses habrían de calcularse sobre la cuota de la nueva liquidación, siendo la fecha de inicio del cómputo la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada, y devengándose hasta que se dicte la nueva liquidación, con el límite del plazo máximo para ejecutar la resolución, de acuerdo con lo señalado por el artículo 26.5 de la LGT. Y, de cara a la determinación del tipo aplicable dentro de dicho periodo total de devengo, habrían de diferenciarse, a su vez, dos tramos: de una parte, hasta la solicitud de la suspensión se aplicaría el interés de demora; y, de otra, durante el periodo de tiempo en el que la deuda hubiese estado suspendida con las garantías previstas al efecto, el tipo aplicable sería el legal del dinero vigente en cada momento.

En definitiva, adopta el TEAC un criterio interpretativo en virtud del cual quien obtiene una resolución administrativa o judicial parcialmente estimatoria y determinante de la anulación de una liquidación acordándose su sustitución por otra se vea en peor condición que aquel a quien,

por resultar desestimatorias la resolución y la sentencia que ponen fin a las vías de recurso adoptadas, no dé lugar a la práctica de una nueva liquidación¹⁹.

Como es sabido al amparo de lo establecido por el citado artículo 26.5 de la LGT, cuando una determinada liquidación haya sido anulada siendo preciso practicar una nueva liquidación se exigirán intereses de demora sobre el importe de la misma calculados desde que se debió ingresar y hasta la fecha en que se dicte la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución que anuló la anterior liquidación. Ahora bien, no anulándose la liquidación de la cuota tributaria sino la liquidación de los intereses de demora que en su día se produjo la cual, a resultas de la resolución anulatoria, deban liquidarse rectificados, la *mora accipiendi* (retraso en el cobro debido a una actuación imputable al acreedor fiscal) impedirá liquidar intereses de demora por el ingreso tardío debido a una determinación inadecuada del acreedor. No son pues exigibles intereses de demora cuando el acreedor fiscal determina indebidamente una deuda tributaria, anulándose luego la liquidación que la determinó y produciéndose una nueva, al ser esta la ajustada a la ley y la exigible.

Por otra parte si bien a priori en virtud de lo dispuesto por el artículo 26.5 de la LGT podría estimarse que la legislación tributaria es partidaria de la factibilidad de la reiteración de los actos administrativos anulados por vicios formales, en la medida en que ello quedaría implícito en su contenido, desde el instante en el que se prevé la aplicación de intereses de demora durante el lapso temporal que va desde el dictado de la inicial liquidación tributaria anulada (incluyendo aquí las anulaciones judiciales) así como de la nueva que se dicta en su sustitución, no parece

¹⁹ Véase en este mismo sentido la Resolución del TEAC de 24 de abril de 2013 (NFJ050715), de conformidad con la cual en los supuestos de anulación de una liquidación inicial por causa imputable a la Administración tributaria el devengo de los intereses de demora que se exijan con la nueva liquidación solo alcanza hasta la fecha de evacuación de la liquidación inicial. Nuevamente el TEAC vuelve a reconocer a través de la presente resolución que, a pesar de que el procedimiento tributario se haya iniciado mediante autoliquidación, en el supuesto de que esta última, a resultas del desarrollo de una actividad inspectora, haya dado lugar a la práctica de una liquidación por parte de la Administración, y siendo dicha liquidación administrativa, a su vez, anulada en vía económico-administrativa o jurisdiccional, no será posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente que se hubiera visto afectado por la ilegalidad en la que hubiese incurrido la Administración, siendo además esta doctrina aplicable incluso con anterioridad a la entrada de la Ley 58/2003. Ha de fijarse pues como *dies ad quem* del cómputo de los intereses de demora en de la fecha en la que se dicte la liquidación inicial que posteriormente resulte anulada. En idéntico sentido se pronuncia la Resolución del TEAC de 2 de abril de 2014 (NFJ054171), de conformidad con la cual el *dies ad quem* vendrá determinado por la fecha en que se notifique la liquidación y no la de otra liquidación posterior que responde a las alegaciones no tenidas en cuenta en la primera. Véase a este respecto MARTÍN QUERALT, J.: «El polémico devengo de intereses de demora del artículo 26.5 de la LGT: los efectos colaterales de la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, núm. 271, 2014 (consultado en www.laleydigital.es), quien afirma que «Una cosa es santificar la reiteración de actos y otra muy distinta es liquidar el interés de demora durante todo el tiempo invertido por la Administración en el perfeccionamiento de su trabajo para hacerlo legítimo. De haberse exigido intereses en este caso, a la mejoría de la posición de la Administración –que dispone de múltiples ocasiones para acertar– se le añadiría el empeoramiento –y de qué manera– de la condición del contribuyente, quien en el ejercicio del legítimo derecho a recurrir asume las consecuencias de la falta de tino de la Administración, pues aun ganando acabará pagando más caro. Ciertamente es que durante ese tiempo de zozobra dispondrá del dinero, pero sus victorias solo serán pírricas, pues acabarán costándole más caro que las derrotas».

que ello sea así en realidad, no ya solo por el hecho de que no se haga mención a que la anulación lo fuera por motivos formales (nada se señala a este respecto de la clase de vicio), sino también porque la expresión legal «exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación» parece referirse, más bien, a los supuestos de estimaciones parciales por razones de fondo que determinan la necesidad de practicar una nueva liquidación ajustada a los pronunciamientos del acto administrativo o de la sentencia judicial que anulan de manera parcial la primitiva liquidación. De este modo el ámbito de aplicación del artículo 26.5 de la LGT parece circunscribirse a aquellos supuestos relativos a la anulación parcial de liquidaciones por motivos materiales, concretándose la mora del obligado al pago en la subsistencia de la deuda tributaria inicialmente liquidada consecuencia de la no presentación de una autoliquidación completa y veraz²⁰.

Tal y como parece desprenderse del artículo 26.5 de la LGT, en aquellos supuestos en los 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 el mantenimiento íntegro de su contenido y la exigencia de intereses 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 dispuesto en el apartado segundo del citado precepto, hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose el interés hasta el instante en el que se hubiese dictado la nueva liquidación.

Parece pues claro que, en aquellos supuestos de anulación administrativa o judicial de las liquidaciones, nos hallamos ante un supuesto de *mora credendi* desde el instante en que, ante una liquidación que el contribuyente considera abusiva o excesiva (y que posterioridad es declarada no ajustada de Derecho por la propia Administración o por los tribunales de justicia), no resultaba exigible a aquel su pago. En otras palabras, se trata de aquellas situaciones en las que, desde el instante en el que se dicta una liquidación por parte de la Administración que con posterioridad es anulada, el tiempo transcurrido desde que se dictó la inicial liquidación hasta que la misma es anulada resulta imputable a la Administración.

En principio dada dicha situación la lógica jurídica impondría que durante el citado lapso de tiempo no se devengasen intereses de demora. Es más, no ya solo la lógica jurídica, sino también la propia congruencia de la regulación legal, ya que no se puede considerar la *mora credendi* en relación con unos casos y no con otros. Dicho tratamiento de la *mora credendi* carecería de congruencia, pudiendo conducir además al surgimiento de situaciones injustas, ya que un contribuyente que impugnase una liquidación que, con posterioridad, fuese objeto de anulación, podría llegar a ver cómo, a pesar de haber vencido en sus pretensiones, fuese penalizado durante todo

²⁰ Véase en este sentido SANZ CLAVIJO, A.: «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26.5 LGT», ob. cit. (consultado en www.aranzadigital.es); precisa no obstante este autor que «No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo es consciente de que en tal escenario, junto con el referido incumplimiento del obligado, puede también concurrir mora de la Administración tributaria en forma de retraso en la resolución del recurso o reclamación que anula la liquidación inicial».

el tiempo que hubiese tardado en sustanciarse el recurso que concluyese con la anulación de la liquidación, dadas las consecuencias legalmente previstas, que se traducen en una especie de represión a modo de *reformatio in peius*. En cierta medida podría llegar a originarse una situación en virtud de la cual, a pesar de que la causa de anulación de la liquidación resulta imputable a la Administración tributaria, sus consecuencias desfavorables recaen sobre el contribuyente. Y ello implicaría una vulneración del derecho a no sufrir indefensión, en la medida en que supone, además, la concurrencia de un vicio de incongruencia procesal²¹.

A este respecto declaró el TS mediante Sentencia de 3 de julio de 2012 (NFJ048088) que la referida prohibición de la *reformatio in peius* ha de ser aplicada de manera separada a cada pretensión. A través del citado pronunciamiento se examinaba concretamente la cuestión relativa al alcance del citado principio de prohibición de la *reformatio in peius*, si bien la aplicación del citado principio se proyectaba sobre dos supuestos de hecho de carácter no idéntico pero tampoco sustancialmente distintos desde el punto de vista de la cuestión litigiosa. Concretamente se trataba de determinar el efecto que cabría atribuir al referido principio sobre la nueva cuota resultante de la imputación de una renta de sociedades transparentes cuyas bases habían sido modificadas, una al alza y otra a la baja, con ocasión de la ejecución de una sentencia firme de la AN y que debería arrojar como resultado final una nueva liquidación que no podría en ningún caso superar a la inicialmente dictada y anulada. En cambio, en la sentencia aportada de contraste la incidencia de dicho principio de prohibición de la *reformatio in peius* se plasmaba en el hecho de que, tratándose del abono de intereses de demora por el retraso en la devolución del exceso de retenciones ingresado sobre la cuota resultante de una declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1979, 1980, 1981 y 1982, la interdicción del mencionado principio habría llevarse a cabo separadamente, para cada pretensión en concreto que hubiese sido objeto de discrepancia y en relación con cada ejercicio independientemente de los demás.

Pues bien para el Tribunal, teniendo fundamento autónomo la base imponible adjudicada por las referidas liquidaciones practicadas a cada una de las sociedades transparentes, no mediaba razón jurídico-tributaria alguna para unificarlas en un resultado global a la hora de aplicar el principio de *reformatio in peius*²².

²¹ Tal y como manifestó en su día el Tribunal Constitucional a través, entre otras, de sus Sentencias 14/1984, de 3 de febrero, 14/1985, de 1 de febrero, 77/1986, de 12 de junio y 90/1988, de 13 de mayo, dicho vicio de incongruencia procesal se concreta en la existencia de un desajuste entre el fallo judicial y los términos en los que las partes formulan la pretensión objeto del proceso.

²² Acerca del alcance de esta interdicción de la *reformatio in peius* puede consultarse igualmente la STS de 15 de octubre de 2012 (NFJ049322), de conformidad con la cual, habiéndose producido la fijación en la resolución de un límite cuantitativo para practicar liquidación en sustitución de la liquidación anulada no cabe aludir a la existencia de *reformatio in peius*, al no haberse superado dicho límite sin que a ello obste que se hayan sustituido los recargos previstos en la antigua LGT de 1963 por un régimen de sanciones al amparo de la Ley 58/2003. Dicha sentencia del Alto Tribunal resolvía un recurso interpuesto por el Abogado del Estado contra una sentencia de la AN estimatoria, a su vez, de un recurso formulado por una entidad contra una resolución del TEAC desestimatoria del incidente de ejecución planteado por dicha entidad frente a un acto de ejecución de una resolución del propio TEAC, a través de la cual se

En suma, no se producirá *reformatio in peius* en aquellos supuestos en los que la deuda tributaria resultante de una estimación parcial sea superior a la impugnada por ser mayores los intereses de demora, ya que el aumento de la cuantía de la deuda tributaria no se impone por razón de una desestimación o estimación parcial de una reclamación o de un recurso en el que expresamente se agrave la situación del recurrente o impugnante, sino a resultas del transcurso del tiempo.

El propio TS, a través de su Sentencia de 6 de junio de 2013 (NFJ051648), tratándose de aquellos supuestos relativos a la anulación parcial de un acto de liquidación cuya ejecución estuviese suspendida, concluyó que el sujeto pasivo deberá abonar intereses de demora devengados por la cuota debida y girada durante el periodo de tiempo que hubiese durado la tramitación del recurso administrativo o judicial de que se trate. Ahora bien no deberá abonar los intereses suspensivos devengados durante la tramitación del recurso administrativo o judicial en cuestión por los intereses incluidos en la liquidación anulada. E idéntico criterio deberá adoptarse en aquellos casos en los que, como sucedía en el presente caso, la sentencia anulase la sanción incluida en la liquidación como un componente más de la misma, al objeto de no incurrir en la contradicción de no exigir intereses de demora en aquellos casos de confirmación de la cuota de liquidación, y sí en cambio en los supuestos de estimación parcial del recurso administrativo o jurisdiccional²³.

anuló una liquidación practicada por la Administración tributaria, acordándose simultáneamente retrotraer actuaciones para que se regularizase la situación tributaria del sujeto pasivo en lo que respecta a las autoliquidaciones extemporáneamente presentadas, aplicando, con respeto, en todo caso, de la interdicción de la *reformatio in peius*, la legislación vigente en la fecha del ingreso. Inicialmente la entidad planteó incidente de ejecución al estimar que la liquidación que se le presentaba era la misma que fue anulada, siendo inadmisibles la exigencia de pago. La Administración tributaria desestimó dicho incidente, al igual que haría el TEAC posteriormente, concluyéndose que dicha liquidación era el resultado de dar cumplimiento a un fallo precedente y que, en aplicación del principio de interdicción de la *reformatio in peius*, resultaba procedente la práctica y exigencia de dicha liquidación por el mismo importe que la originaria. Finalmente el Alto Tribunal, tras reconocer que uno de los conceptos exigidos al amparo de la LGT 2003 resultaba distinto (de recargo pasaba a sanción) concluyó que debía otorgarse validez a la actuación administrativa teniendo presente la decisión del TEAC, que anuló la primera liquidación pero con retroacción de actuaciones para dictar otra fijando el límite cuantitativo de la prohibición de la *reformatio in peius* (superado en el presente caso) sin que, a estos efectos, sea determinante el cambio de naturaleza jurídica de uno de los conceptos exigidos.

²³ Tal y como declaró el Alto Tribunal a través de la citada Sentencia de 6 de junio de 2013 (NFJ051648) en el artículo 26.5 de la LGT «(...) Se recoge la línea jurisprudencial que comenzará a marcar la Sentencia de esta Sala de 28 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de la Ley 9163/1996) en el sentido de que cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se hallaba suspendida, al estimarse parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no procede exigir intereses suspensivos (girados sobre la cuota e intereses), sino los puramente indemnizatorios y resarcitorios del retraso en el pago, compensando de esta forma el perjuicio consistente en la indisponibilidad de cantidades dinerarias que fueran legalmente debidas. Dichos intereses han de girarse sobre la nueva cuota que se fija en ejecución de resolución o sentencia, y por el periodo que media entre el día en que terminó el plazo de ingreso voluntario y el día en que se practicó la liquidación anulada. Ello supone que tratándose de autoliquidaciones, como es el caso, el interés se devenga desde el día en que debió ingresarse la deuda con arreglo a lo establecido en el artículo 26.2 d) y de 161.1 b) de la vigente Ley General Tributaria, el primero de los cuales establece la exigencia del interés de demora cuando se inicie el periodo ejecutivo y el segundo señala que el mismo se inicia al día siguiente de la finalización del plazo que se establezca en la normativa de cada tributo para el ingreso de la deuda. Así pues, en los casos de anulación parcial a que nos venimos refiriendo, el sujeto pasivo ha de abonar intereses de demora devengados por la cuota debida

En consecuencia de acuerdo con el criterio manifestado por el TS en la citada Sentencia de 6 de junio de 2013 (NFJ051648) resultarían exigibles intereses suspensivos sobre la nueva cuota que se gire tras la estimación parcial, siendo asimismo de aplicación dicho criterio a aquellos supuestos en los que únicamente se anula la sanción incluida en la liquidación. Y ello en tanto en cuanto, limitándose el fallo anulatorio, exclusivamente a la sanción (objeto de impugnación conjunta con la cuota tributaria e intereses de demora) y manteniéndose inalterada la cuota cabría asimismo la posibilidad, en ejecución de sentencia, de exigir los correspondientes intereses indemnizatorios sobre la cuota inicial, que se mantiene inalterable, para no incurrir en la contradicción de no exigir intereses de demora en los casos de confirmación de la liquidación (cuota) y sí en los casos de estimación parcial del recurso administrativo jurisdiccional con anulación de una parte de esa cuota.

Igualmente la STS de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053097) volvió a reiterar que, con carácter general, una liquidación tributaria puede ser anulada por razones de forma o de fondo y, en este segundo caso, total o parcialmente. La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si resulta procedente, se dicte otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando el defecto procedimental que causó su anulación. Dada dicha situación se ha de estimar que no existe hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquel. Y, dado que, como recuerda el Tribunal, en dichos casos la Administración tributaria no transforma válidamente en deuda la preexistente obligación, no resulta posible hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, se produzca a resultas del transcurso del tiempo existente entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, posteriormente anulada por causas formales²⁴.

y girada, durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente. En cambio, no debe abonar intereses suspensivos, esto es, los que se devengaron durante la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente, por los intereses incluidos en la liquidación anulada. Esta es también la solución a adoptar en los casos en que, como aquí ocurre, la sentencia anula la sanción incluida en la liquidación como un componente más de la misma, para no incurrir en la contradicción, que pone de relieve el Abogado del Estado, de no exigir intereses de demora en los casos de confirmación de la liquidación (cuota) y sí en los casos de estimación parcial del recurso administrativo o jurisdiccional». En esta misma línea se sitúa la STS de 20 de noviembre de 2004 (NFJ056560), relativa igualmente al supuesto de una estimación parcial por razones sustantivas por sentencia judicial; con carácter adicional a través de la presente Sentencia aclaró el Alto Tribunal que «La conversión de los intereses suspensivos en intereses de demora del artículo 58.2 b) de la LGT, como componente de la deuda tributaria, es la tesis central de la Sentencia de 28 de noviembre de 1997 y tenía como efecto fundamental la supresión del anatocismo, aunque no lo dijera expresamente».

²⁴ Refiriéndose al alcance del citado pronunciamiento señala SANZ CLAVIJO, A.: «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26.5 LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2014 (consultado en www.aranzadigital.es) que «Con su STS de 9 de diciembre del 2013 el Alto Tribunal va a clarificar cuando se devenga intereses de demora en los supuestos de anulación de liquidaciones y práctica de una nueva, diferenciando a tales efectos, como no se había hecho hasta ahora de forma explícita, distintos escenarios de anulación de liquidaciones, escenarios en algunos de los cuales la exigencia de intereses va a ser limitada por la ausencia de mora del obligado tributario, lográndose con ello, como se verá, una delimitación del concreto ámbito de aplicación del artículo 26.5 LGT».

Ello explica además que el artículo 150.5 de la LGT nada señale respecto de los intereses de demora exigibles al regular el plazo de tiempo en el que ha de dictarse nueva resolución en el caso de retroacción de actuaciones, precisando no obstante el apartado tercero del citado precepto que no resulta posible su exigibilidad al contribuyente por el lapso de tiempo en que la Administración se exceda de los plazos de que dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras. Y, tal y como precisa el TS en su Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053097) «Si el legislador impide reclamar intereses por el tiempo de ese exceso con mayor razón no cabe exigirlos cuando se manifiesta un "exceso" a posteriori como consecuencia de la anulación de la decisión administrativa por motivos formales». En esta misma línea nada dispone el artículo 66 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA) respecto de la exigencia de intereses de demora cuando se anulen liquidaciones por vicios de forma.

Idéntico criterio habrá de seguirse en aquellos casos en los que la anulación sea total y se produzca por razones. Dada la inexistencia en dichos casos de deuda legítimamente liquidada lo único que podrá fijarse será la deuda de nuevo siempre y cuando no haya operado el plazo de prescripción. Ahora bien ello habrá de ser en atención a conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de plazo del artículo 26.1 de la LGT, ya que por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.

En cambio siendo la anulación por razones sustantivas parcial, al concurrir en dicho caso una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada resultará posible la exigencia de intereses de demora. Tal y como precisa el artículo 26.5 de la LGT, siendo necesaria la práctica de una nueva liquidación los intereses se exigirán sobre el nuevo importe desde el día en que resulte conforme y hasta que sea dictada la nueva, sin que el citado *dies ad quem* pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas. Y, de cara al cálculo de dichos intereses, no se tendrán en cuenta los retrasos imputables a la Administración tributaria²⁵.

²⁵ Adviértase en consecuencia que, para el TS, tratándose de la estimación por razones de forma o de la estimación total por razones de fondo no cabe aplicar el artículo 26.5 de la LGT, no pudiendo exigirse intereses de demora, en tanto en cuanto ha existido *mora accipiendi* de la Administración. Tal y como precisa el Alto Tribunal «La anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicta otra nueva cumpliendo las garantías ignoradas al aprobarse la primera o reparando la falla procedimental que causó su anulación. En estas situaciones, en puridad no existió hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquel. En otras palabras, en tales tesituras la Administración tributaria no convirtió válidamente en deuda la preexistente obligación. Por ello, y teniendo a la vista la doctrina sentada en las mencionadas cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, en dichos supuestos no cabe hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, medie por el transcurso del tiempo entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, después anulada por causas formales. Si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo, pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de

Por lo que respecta al tipo del interés aplicable recuerda el TS que habrá de ser el legal del dinero incrementado en un 25 %, salvo que la Ley General Presupuestaria haya establecido otro diferente, a lo largo de todo el periodo de liquidación, excepto por el tiempo en el que la ejecución de la deuda hubiese estado suspendida y garantizada con aval solidario de una entidad de crédito o de una sociedad de garantía recíproca o mediante un certificado de seguro de caución, en cuyo caso el interés será el legal del dinero. Y si, como sucedió en el presente caso, se acudiese por el obligado tributario a aquellas garantías previstas al efecto para obtener la suspensión de la ejecución de la deuda, el tipo del interés en tales casos será el legal del dinero por el tiempo en el que la liquidación impugnada y finalmente anulada en parte por razones de fondo hubiese estado suspendida y garantizada con aval solidario de una entidad de crédito o de una sociedad de garantía recíproca o mediante un certificado de seguro de caución.

Pues bien, tratándose en el concreto supuesto de autos analizado por el TS a través de su Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053097) de un caso de anulación parcial por razones sustantivas, los intereses de demora habrían de calcularse (siempre y cuando así lo solicite la recurrente, lo que no sucedió en el presente caso) descontando los retrasos imputables a la Administración tributaria en los términos previstos en el artículo 26.4 de la LGT, siendo el tipo de interés el moratorio (el legal del dinero más un 25 %) entre el *dies a quo* y aquel en que la AN decretó la suspensión de la ejecución de la liquidación tributaria, condicionada a la presentación de garantía; y, desde esta última fecha hasta el *dies ad quem*, el tipo de interés aplicable será el legal del dinero, dado que durante todo ese tiempo estuvo suspendida la ejecución de la deuda y garantizado su cobro mediante aval bancario solidario.

En suma, concluye el Alto Tribunal en la citada Sentencia de 9 de diciembre de 2013 (NFJ053057) que, al igual que se ha defendido respecto de aquellos supuestos de anulación de liquidaciones por motivos formales, el devengo de intereses de demora habrá de producirse exclusivamente por el plazo de tiempo que medie entre el día siguiente al de la finalización del periodo de presentación de la correspondiente autoliquidación y el día en que se practique la liquidación inicial que posteriormente es anulada por motivos materiales al no haber concurrido en mora del obligado tributario. En dichos supuestos podrá determinarse de nuevo la deuda tributaria mediante la práctica de la posterior liquidación, si bien la posterior liquidación habrá de practicarse por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que quepa hablar de un pago fuera de plazo en el sentido que establece el artículo 26.1 de la LGT, ya que por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor.

plazo en el sentido del artículo 26.1 de la Ley, pues por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor». Un juicio crítico con dicho pronunciamiento fue efectuado por MARTÍN QUERALT, J.: «El polémico devengo de intereses de demora del artículo 26.5 LGT: los efectos colaterales de la retroacción de actuaciones», *Tribuna Fiscal*, núm. 271, 2014 (consultado en www.laleydigital.es), quien se pregunta «¿Cómo se puede exigir, bajo el prisma de la necesidad de reparar el daño causado al acreedor, unos intereses de demora a quien nada ha tenido que ver con ese retraso; a quien ha sido sujeto pasivo, y después paciente, de una actuación administrativa contraria a Derecho; a quien, además, tampoco podía abonar la deuda ajustada a Derecho porque el acreedor se la había notificado mal, cuando, a mayor abundamiento, este acreedor causante del retraso en abonar la deuda tempestivamente es quien sale paradójicamente beneficiado por su propio incumplimiento, sea este sustancial o formal, total o parcial?».

Y, tratándose de aquellos otros supuestos de anulación parcial de liquidaciones por motivos materiales en los que, producida la anulación de las mismas, subsiste deuda tributaria legítimamente reclamada correspondiente a la parte no anulada de la liquidación al no adolecer plenamente de validez la obligación tributaria, afirma el TS que sobre dicha deuda subsistente habrán de devengarse los intereses de demora una vez esta sea cuantificada por la posterior liquidación girada al efecto, exigiéndose aquellos sobre el nuevo importe desde el día en que resulte conforme a las reglas previstas en el artículo 26.2 de la LGT y hasta que sea dictada la nueva liquidación. Ahora bien en ningún caso el *dies ad quem* podrá situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.

Por su parte, el TEAC señala a este respecto en su Resolución de 27 de junio de 2013 (NFJ051662), relativa a la determinación del periodo de cómputo para efectuar la liquidación de intereses suspensivos habiendo existido suspensión (solicitada en periodo voluntario) en vía jurisdiccional y administrativa, y a través de la cual se introduce un cambio de criterio, que si se impugna cuota e intereses y la resolución o sentencia estima parcialmente la parte referida a intereses dejando inalterada la cuota, no se aplica el artículo 26.5 de la LGT, resultando exigibles los intereses en su importe rectificado. En el presente caso, habiéndose impugnado una liquidación derivada de una actuación inspectora con suspensión del ingreso de la misma, se dictó resolución estimatoria parcial por el TEAC, confirmándose la cuota y anulándose la liquidación de intereses de demora, que debían ser objeto de nueva liquidación²⁶. Habiéndose recurrido dicho fallo ante la jurisdicción contencioso-administrativa²⁷ (primero ante la AN y luego ante el TS), ambos pronunciamientos vinieron a confirmar íntegramente la resolución del TEAC por lo que, llegado el momento de ejecutar el fallo, se practicó nueva liquidación en la parte correspondiente a los intereses anulados, girándose sobre la base de esa nueva liquidación de cuota inicial más intereses de demora corregidos la correspondiente liquidación de intereses de demora originados por la suspensión, la cual fue objeto de reclamación por el obligado tributario alegándose la impropiedad del *dies ad quem* utilizado en el cálculo de intereses.

Pues bien para el TEAC en aquellos supuestos en los que, impugnada una liquidación comprensiva de cuota e intereses de demora, la resolución o sentencia de que se trate estime parcialmente las pretensiones en relación con los intereses de demora y deje inalterada la cuota, no será aplicable el artículo 26.5 de la LGT, siendo exigibles los intereses de demora devengados durante

²⁶ En efecto el TEAC vino a estimar en parte la reclamación económico-administrativa instada por la entidad recurrente contra la resolución del recurso de reposición interpuesto por esta contra el acuerdo del órgano competente de la Administración tributaria de liquidación de intereses.

²⁷ Concretamente la entidad recurrente se opuso a la liquidación de los intereses por diversos motivos, dentro de los cuales destacaba aquel en virtud del cual la referida liquidación se impugnaba por estimar improcedente la fecha final tomada para el cómputo de intereses, teniendo presente la interpretación otorgada al artículo 104 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa por la STS de 30 de junio de 2009 (NFJ036853) en relación con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la LGT, a la luz de la cual los intereses se devengarían hasta el instante en el que se hubiese dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pudiera ser posterior al plazo máximo de dos meses siguientes a la recepción de la comunicación de firmeza de la sentencia.

la suspensión cuya base de cálculo esté formada por la cuota y el importe rectificado de los intereses de demora. Añade asimismo el TEAC en la citada resolución que «Siguiendo los intereses suspensivos las vicisitudes del acto impugnado, la subsistencia de este conlleva asimismo la procedencia de la exigencia de dichos intereses suspensivos, es decir, de los intereses de demora devengados durante la suspensión. Intereses suspensivos cuya base de cálculo incluye la cuota confirmada y los intereses de demora rectificadas (...) debiéndose tener en cuenta a los efectos de determinar su periodo de devengo lo establecido en el apartado 6 del artículo 66 del RRVA en virtud de la remisión a la Sección 1.ª del Capítulo I del Título V del citado Reglamento que realiza el párrafo 2.º del artículo 70 de este texto reglamentario».

El TEAC, tras analizar la regulación contenida en la jurisdicción contencioso-administrativa así como lo dispuesto en los artículos 66.6 y 70 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el RGRVA que, con carácter general, no permiten alargar el periodo de exigencia de esos intereses más allá del plazo de dos meses desde la recepción del fallo correspondiente en el Tribunal, estima que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 66 del RGRVA y 26.5 de la LGT, habiéndose dejado inalterada la cuota, subsiste el acto inicial que únicamente debe ser rectificado en cuanto a los intereses de demora²⁸. Y ello a pesar de que la liquidación girada es una sola, aunque deba diferenciarse dentro de la misma entre cuota e intereses de demora. En todo caso para el TEAC, no planteando duda alguna la determinación del *dies a quo* (que será la fecha en que finalizó el originario plazo de ingreso en voluntaria), y teniendo presente que los intereses suspensivos han de seguir las vicisitudes del acto impugnado, habrán de incluirse dentro de la base de cálculo de los mismos la cuota confirmada y los intereses de demora rectificadas. De este modo el TEAC vino a estimar parcialmente la reclamación interpuesta en relación con los intereses de demora de la liquidación dejando inalterada la cuota, disponiendo la inaplicación del artículo 26.5 de la LGT y afirmando que resultan exigibles los intereses suspensivos cuya base de cálculo sea la cuota confirmada y el importe rectificado de los intereses de demora. Entendía así el TEAC que la exigencia de intereses de demora debía ir ligada a la de la liquidación impugnada, de manera que la subsistencia de esta última implicaría la procedencia de la exigencia de dichos intereses devengados durante la suspensión. Y, siendo en el presente caso la base de cálculo de los intereses coincidente con la considerada en la liquidación de intereses impugnada,

²⁸ El Tribunal otorgó la razón a la entidad recurrente respecto del criterio sostenido en relación con la determinación del *dies ad quem* para el cómputo de los intereses en estas circunstancias, admitiendo que la adopción y notificación al interesado del acuerdo de ejecución de la sentencia judicial, más allá del plazo de dos meses, determine que no sea procedente la exigencia de los mismos por dicho periodo de tiempo, siendo la fecha determinante del cómputo del plazo de dos meses la de la comunicación de la firmeza por parte del órgano judicial al TEAC en cuanto que órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso. Recuérdese a este respecto que, de conformidad con lo establecido en el artículo 104.2 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa «transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia o el plazo fijado en esta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71.1 c) cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa». Lo dispuesto por el citado precepto ha de ser puesto además en relación con el artículo 132.1 de la citada ley, a cuyo tenor «Las medidas cautelares estarán en vigor hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado, o hasta que este finalice por cualquiera de las causas previstas en esta ley».

los intereses de demora devengados durante la suspensión habrían de liquidarse por el periodo de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y el día en que se procedió al ingreso dentro del plazo de pago en periodo voluntario que se otorgó con motivo de la notificación.

Con posterioridad, y en unificación de doctrina, el TEAC volvió a referirse a la cuestión relativa al cómputo de intereses de demora en la liquidación girada como consecuencia de una liquidación anterior anulada mediante Resolución de 28 de octubre de 2013 (NFJ052314). Se trataba nuevamente de entrar a precisar la cuestión relativa a la concreción de la fecha final hasta la que se deben calcular intereses de demora en aquellos casos en los se dicta una resolución que estima en parte por razones sustantivas o de fondo un recurso o reclamación, anulándose el acto inicialmente impugnado y ordenándose que, en ejecución de dicha resolución, se dicte otro acto en sustitución de aquel, de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

De entrada vuelve a recordar el TEAC que, a efectos de aquello que dispone el artículo 26.5 de la LGT, han de diferenciarse los siguientes supuestos. En primer lugar, aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento. En segundo término, aquellos otros supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado pero sin ordenar la práctica de otro acto en sustitución de aquel, limitándose únicamente a acordar la retroacción de las actuaciones, siendo estos los casos en los que la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción. Y, finalmente, aquellos supuestos en los que se dictan sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo que confirman la regularización practicada, si bien revisan una parte de su importe, obligando formalmente en ejecución de dicha sentencia o resolución a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

Para el TEAC, a la luz de la doctrina jurisprudencial elaborada por el TS a la que se ha hecho referencia con anterioridad, tratándose de aquellas liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatoria en parte por razones sustantivas y que viene a anular una liquidación ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella, se han de exigir intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la LGT, debiendo tomarse como fecha de inicio del cómputo del interés de demora la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado segundo del citado precepto, hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose el interés hasta el momento en que se dicte la nueva liquidación. Ahora bien sin perjuicio de lo anterior habrán de tenerse en cuenta igualmente las limitaciones que operan si se superan por causas imputables a la Administración los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias, debiendo excluirse asimismo, en su caso, el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa.

El artículo 26.5 de la LGT solo será pues aplicable tratándose de sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo que confirman la regularización practicada si bien revisan una parte de su importe, siendo obligatoria en ejecución de dicha sentencia o resolución la anulación del acto impugnado y la práctica de otro en sustitución de aquel, el cual deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución. En aquellos casos de estimación total la ejecución de la resolución administrativa o judicial se circunscribe a la anulación del acto recurrido y la de todos los que traigan su causa de aquel, mientras que en los casos de resoluciones estimatorias que ordenen la retroacción su ejecución ha de limitarse únicamente a la anulación del acto impugnado y a la orden de retroacción. Pero en ningún caso la nueva liquidación que, eventualmente, pudiera practicarse lo será en cumplimiento de la sentencia o resolución.

Por tanto en aquellas liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatoria en parte por razones sustantivas que anulan la liquidación y ordenan la práctica de otra, han de exigirse intereses de demora, siendo la fecha de inicio la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada y la fecha final el instante en que se haya dictado la nueva liquidación, debiendo tenerse en cuenta al respecto aquellas limitaciones que operan si se superan, por causas imputables a la Administración, los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias, excluyendo en su caso el tiempo en que se haya superado el plazo máximo legalmente previsto para resolver los recursos y reclamaciones en vía administrativa²⁹.

En definitiva, a través de la citada resolución defiende el TEAC el mantenimiento de la exigibilidad de los intereses de demora tributarios durante toda la sustanciación del recurso, con excepción de los denominados intereses suspensivos. Y ello sobre la base de lo declarado por el TS en su Sentencia de 6 de junio de 2013 (NFJ051648) en el sentido de que «En los casos de anulación parcial (...) el sujeto pasivo ha de abonar intereses de demora devengados por la cuota debida y girada, durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente. En cambio, no debe abonar intereses suspensivos, esto es, los que se devengaron durante la tramitación del recurso administrativo o/y judicial correspondiente, por los intereses incluidos en la liquidación anulada».

De acuerdo con lo manifestado por el TEAC a través de dicha Resolución de 28 de octubre de 2013 (NFJ052314) en aquellas liquidaciones dictadas en ejecución de una resolución administrativa o judicial estimatorias en parte por razones sustantivas y que anulan una liquidación ordenando la práctica de otra en sustitución de aquella se han de exigir intereses de demora respecto a esta nueva liquidación en virtud de lo previsto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de manera tal que la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del citado precepto, hubiera correspondido a la liquidación anulada, de-

²⁹ Por otra parte, estima el TEAC a través de su Resolución de 28 de noviembre de 2013 (NFJ053056) que se aplicará *ratione temporis* lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003 en todos aquellos casos en los que las nuevas liquidaciones que hayan de practicarse como consecuencia de haber sido anuladas las anteriores por una resolución administrativa o judicial se dicten con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003.

vengándose dicho interés hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, debiendo tenerse en cuenta las limitaciones previstas al efecto si llegaran a superarse por causas imputables a la Administración los plazos establecidos para la ejecución de resoluciones y sentencias³⁰. Con motivo de la cuantificación de los intereses de demora tributarios dimanantes de acuerdos liquidatorios dictados en ejecución de resoluciones o sentencias parcialmente estimatorias por motivos sustantivos habrá de computarse el tiempo de sustanciación del recurso o reclamación que determinó la anulación de la primera liquidación.

De este modo el TEAC, adoptando un criterio a nuestro juicio discutible (piénsese que en los casos de anulación del acto liquidatorio o sancionador de que se trate el consiguiente perjuicio derivado del retraso en el pago durante el tiempo de sustanciación del recurso o reclamación nunca puede ser imputable ni exigirse al obligado tributario, al tratarse de una consecuencia negativa u onerosa que tiene que asumir la Administración tributaria a resultas de su propia actuación irregular que ha tenido que ser resuelta por una instancia revisora o judicial³¹) vino a corregir el criterio adoptado en su anterior Resolución de 29 de noviembre de 2012 (NFJ049198), relativa, no a un supuesto de estimación parcial por razones sustantivas o de fondo, sino a un caso de estimación total de reclamación económico-administrativa que dio lugar a la anulación de la liquidación inicial comenzando posteriormente un segundo procedimiento inspector.

Precisamente este fue el supuesto analizado por el TS en su Sentencia de 14 de junio de 2012 (NFJ048091), concluyendo al respecto el Alto Tribunal que, aun cuando el procedimiento tributa-

³⁰ A este respecto afirmó el TEAC en dicha resolución lo siguiente: «(...) A efectos de la determinación del *dies ad quem* del periodo de devengo de los intereses de demora, deben diferenciarse distintos supuestos que tienen todos ellos una nota común, cual es la anulación de una liquidación inicial efectuada por la Administración y la posibilidad de practicar otra posterior, en relación con el mismo concepto y periodo, como serían:

- Aquellos supuestos, como el específicamente aquí contemplado, en los que estamos ante sentencias o resoluciones estimatorias en parte por razones sustantivas o de fondo, que confirman la regularización practicada si bien corrigen una parte de su importe, por lo que formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.
- Aquellos casos en los que un Tribunal estima totalmente un recurso o reclamación, subsistiendo, no obstante, la posibilidad de que la Administración vuelva a liquidar pero iniciando en todo caso un nuevo procedimiento; aquí se englobarían las estimaciones totales tanto por razones sustantivas como por razones de procedimiento, entre las que cabe citar, entre otros supuestos, los casos de caducidad.
- Aquellos supuestos en los que un Tribunal estima en parte por razones formales, anulando el acto impugnado, pero sin ordenar la práctica de otro en sustitución de aquel sino que acuerda la retroacción de las actuaciones. En estos casos, la ejecución de la sentencia o resolución se circunscribe a la anulación del acto inicialmente impugnado y a la orden de retroacción, debiendo además, si se trata de un procedimiento inspector, de respetar el plazo prevenido específicamente en el artículo 150.5 de la LGT (...). Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado».

³¹ Véase a este respecto GARCÍA DIEZ, C.: «Una perspectiva sobre la ejecución y retroacción de actuaciones en el ámbito tributario», *RCyT. CEF*, núm. 379, 2014, pág. 137.

rio se haya iniciado mediante una autoliquidación (tal y como sucedía en el concreto supuesto de autos planteado) si dicha autoliquidación, como consecuencia de la actividad inspectora, hubiese dado lugar a una liquidación practicada por la Administración, en ese preciso instante finalizaría el recorrido de las consecuencias en cuanto a la mora del sujeto pasivo del tributo. En consecuencia si dicha liquidación administrativa fuese, a su vez, anulada en la vía económico-administrativa o jurisdiccional, ya no sería posible imputar el retraso consecuente en el pago de la deuda tributaria al contribuyente sorprendido por la ilegalidad cometida por la propia Administración³².

A juicio del TS no se trataba en el presente caso de un supuesto relativo a la práctica de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa, sino ante una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conduce a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, fase de ejecución en la que la Administración cuenta con la posibilidad de corregir el error en el que se ha incurrido mediante la práctica de una nueva liquidación. De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal «(...) Aun cuando el procedimiento tributario se haya iniciado mediante una autoliquidación –como acontece en este caso– en el supuesto de que la misma, como consecuencia de la actividad inspectora, 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 (...) En el presente caso nos encontramos ante una situación peculiar, que no encajaría de manera perfecta en el supuesto de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa, sino ante una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conducen a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, fase de ejecución en la que, como hemos declarado en esta misma sentencia, se abre el paso a la posibilidad de la Administración de corregir el yerro cometido mediante la práctica de una nueva liquidación».

³² Téngase presente que el TS procedió a diferenciar en la presente sentencia entre aquel supuesto relativo a la práctica de una nueva liquidación ordenada por un órgano económico-administrativo al estimar de manera parcial una reclamación económico-administrativa y la práctica de una nueva liquidación dictada con ocasión de la ejecución de la estimación por causas sustantivas de una reclamación económico-administrativa que no conducen a la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, en relación con la cual se abre el paso a la posibilidad de la Administración de corregir el yerro cometido mediante la práctica de una nueva liquidación. Y, en opinión del Alto Tribunal, en este último supuesto ya no cabía admitir la procedencia de liquidar intereses de demora a cargo del sujeto pasivo por el tiempo del retraso en dictar una nueva liquidación.

En resumen, de conformidad con lo declarado por el TS en la citada sentencia aquellas estimaciones por motivos materiales que determinan la anulación de los actos impugnados son asimilables a casos de *mora accipiendi* o de mora del acreedor, motivo por el cual el interés de demora derivado del retraso durante el periodo de tramitación del recurso o reclamación estimatorio no será trasladable al deudor, esto es, al contribuyente que ha recurrido.

En todo caso, produciéndose un incumplimiento por parte de la Administración tributaria, una ilegalidad o un defecto procedimental en el cálculo de la deuda tributaria mediante la práctica de la liquidación inicial, dicha circunstancia ha de proyectarse sobre la exigencia de intereses de demora, no pudiendo reconocerse la existencia de demora imputable al obligado tributario, y debiendo fijarse el *dies ad quem* a efectos del cómputo del plazo de devengo de intereses de demora el día en que fue practicada la liquidación inicial posteriormente anulada por motivos formales.

Concluyó pues el TS a través de esta última sentencia que no resulta procedente la exigencia de intereses moratorios más allá de la liquidación inicial, disponiéndose no obstante la aplicación de la solución consagrada en los artículos 26.4 y 240.2 de la Ley 58/2003 a periodos anteriores a la entrada en vigor de la citada ley, y confirmando la procedencia de intereses suspensivos aunque el órgano económico-administrativo no resuelva en plazo, en contra del criterio adoptado en los votos particulares formulados a la presente sentencia.

Nada se señaló sin embargo acerca de la posibilidad de extender la improcedencia de intereses moratorios más allá de la liquidación originaria a todos aquellos supuestos en los que la liquidación se anula, siendo necesario dictar otra en sustitución de la misma. Y ello debido a que, en aquellos otros supuestos en los que resulte posible imputar el retraso en el pago de la deuda tributaria al obligado (al haber incurrido en una irregularidad consistente en la no presentación de una autoliquidación completa y veraz), siendo practicada una segunda liquidación al ser exigida válidamente la deuda tributaria, el *dies ad quem* del pago de los intereses moratorios habrá de finalizar en la fecha en que se practique la liquidación posterior.

Debe precisarse además que, hasta la aparición de esta última sentencia (en la que se fijó como día final para el cómputo de los intereses de demora la fecha en que se dictó la liquidación definitiva después anulada³³) el Alto Tribunal había venido estimando que, tratándose de aquellos supuestos en los que la autoliquidación es obligatoria, procede la liquidación de intereses hasta la nueva liquidación, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 26.5 de la LGT.

³³ En efecto, el TS acordó circunscribir la exigencia de los intereses de demora al periodo que media entre la finalización del plazo establecido para la presentación de la autoliquidación y la práctica de la liquidación luego anulada, concluyendo que «en el supuesto de que la misma –se está refiriendo el Tribunal a la autoliquidación– como consecuencia de la actividad inspectora, 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».

Recuérdese a este respecto la STS de 19 de noviembre de 2012 (NFJ049299), en virtud de la cual se terminó estimando el recurso de casación en interés de ley interpuesto contra la STSJ de la Comunidad Valenciana de 27 de octubre de 2010 (NFJ049302), fijándose como doctrina legal que la estimación de un recurso contencioso-administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria liquidada, no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia sentencia.

El origen de la presente controversia se situaba en la incoación por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación de la AEAT de unas actas de conformidad a una sociedad en concepto de Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 1992 y 1993 por ingresos de la actividad no declarados. Contra dichas liquidaciones derivadas de las actas de la Inspección la citada entidad interpuso la correspondiente ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, practicándose por la inspección liquidación complementaria de sanción y exigiéndose la parte de la sanción reducida por la conformidad inicial. La liquidación inicial, derivada de un acta de conformidad, se había anulado en una sentencia anterior al haberse suscrito el acta por un representante sin poder suficiente, procediéndose así a reanudar las actuaciones inspectoras respecto a los mismos ejercicios, dando lugar a un acta de disconformidad y a la correspondiente liquidación, la cual fue anulada por la sentencia citada al entender que había producido un incumplimiento del fallo de la sentencia anterior y que no era posible la retroacción de actuaciones al concurrir sentencia que resolvía definitivamente sobre los actos reproducidos.

Habiéndose desestimado el conjunto de reclamaciones presentadas por el TEAR se interpuso recurso ante el TSJ de la Comunidad Valenciana, siendo dicho recurso estimado por el citado Tribunal al estimar que, en todos aquellos supuestos en los que por parte de un órgano judicial se declara la nulidad de una liquidación tributaria, esta última queda fuera del ordenamiento jurídico, no pudiendo en consecuencia ser objeto de reiteración la actuación administrativa relativa a dicho concepto y periodo impositivo. Y ello sobre la base de estimar que la posibilidad de validar los actos anulados se contempla únicamente en vía administrativa (ya sea en vía procedimental o a través de la correspondiente actuación revisora), y no en vía contenciosa, no contemplándose en este sentido por la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, fundamentando además el citado Tribunal sus argumentaciones en los principios constitucionales de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva³⁴.

³⁴ Con la finalidad de dar cumplimiento a lo dispuesto en la STSJ de la Comunidad Valenciana la Inspección dictó acuerdo en el que se anuló las liquidaciones impugnadas, procediéndose a reanudar las actuaciones inspectoras e incoándose acta en disconformidad que derivó en la práctica de una nueva liquidación. Contra dichos acuerdos de liquidación y la consiguiente sanción se interpusieron varias reclamaciones económico-administrativas, las cuales serían desestimadas por el TEAR de la Comunidad Valenciana mediante Resolución de 30 de abril de 2008, interponiéndose a

De conformidad con lo declarado por el TSJ de la Comunidad Valenciana, una vez que el sujeto pasivo obtiene una sentencia estimatoria en la que se dispone la anulación de la liquidación de la Administración tributaria no puede girar una nueva liquidación, ya que ello afectaría a los principios de seguridad jurídica y de tutela judicial efectiva, al dejarse en manos de la Administración dilatar de manera indefinida la situación de injusticia surgida al efecto. De acuerdo con la llamada «doctrina del tiro único» no cabría la posibilidad de que la Administración tributaria subsanase un acto administrativo que nació con un defecto formal o con falta de motivación desde el instante en el que una sentencia judicial lo anula precisamente por la concurrencia de alguno de dichos defectos. Así las cosas el TSJ de la Comunidad Valenciana vino a anular los actos administrativos impugnados con motivo del incumplimiento de la primitiva sentencia reconociendo la imposibilidad de retroacción de actuaciones al mediar sentencia que resolvió definitivamente sobre los actos enjuiciados³⁵.

Desde nuestro punto de vista parece razonable estimar que la Administración tributaria pueda entrar a subsanar un defecto que adolezca de un vicio formal cuando la retroacción de actuaciones haya sido solicitada por el recurrente en la demanda (hallándose dicha posibilidad prevista en vía administrativa), pero no en cambio cuando el acto en cuestión se anule en vía judicial por vicios de forma, al no encontrarse dicha posibilidad prevista en la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, salvo en el supuesto anteriormente planteado.

Y, por otra parte, parece claro que la facultad de la Administración de dictar nueva liquidación no puede tener consecuencias en la determinación de los intereses de demora. Tratándose del sistema de autoliquidación la Administración ha de tener en cuenta como día final de cómputo la fecha de la liquidación administrativa inicialmente anulada.

tal efecto recurso ante el TSJ sobre la base de la declaración de nulidad por incumplimiento del fallo de la sentencia e imposibilidad de retroacción de actuaciones al haber mediado pronunciamiento que resolvió definitivamente sobre los actos administrativos.

³⁵ Ciertamente dicho pronunciamiento del TSJ de la Comunidad Valenciana representaba una modificación de la anterior doctrina elaborada por el Tribunal, a la luz de la cual se distinguía, en relación con la posibilidad de reiteración de los actos de la Administración, entre vicios de nulidad de fondo (no susceptibles de reproducción) y los de anulabilidad por defectos de forma o procedimentales (con posibilidad de retroacción de actuaciones al momento en que se incurrió en el vicio formal, a los efectos de subsanación del mismo).