

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094344

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 26 de septiembre de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6791/2023

SUMARIO:

Interés de demora. Cómputo/Plazo. El recurrente plantea, que tal disposición legal puede vulnerar al principio constitucional de igualdad consagrado en el art. 14 CE, en la medida en que va a ser tratado de igual manera a estos efectos quien incumple de manera negligente sus obligaciones tributarias que aquel en quien no concurre tal elemento culpabilísimo, como en el caso del recurrente en casación, que tuvo que acudir a la tramitación de un procedimiento judicial que duró 7 años para obtener la anulación parcial de la liquidación por motivos de fondo [Vid., STS, de 15 de octubre de 2020, recurso nº 1562/2019 (NFJ079404)]. Destaca el recurrente en casación que la aplicación de ese precepto le supuso la exigencia adicional como intereses de demora de 16.290,45 euros, a mayores del importe ya plasmado de 13.753,78 euros que se fijaba en los primitivos acuerdos de liquidación anulados por la sentencia del Tribunal Supremo, indicando que los nuevos intereses de demora (con el carácter de suspensivos) suponían casi un 120% adicional sobre los inicialmente girados. El recurrente sostiene que estamos en un supuesto de *mora accipiens o credendi* que se produce cuando el incumplimiento de la obligación -en este caso dineraria- es imputable a la Administración y uno de sus efectos es el de que queda compensada la mora del deudor si estuviese incurrido en ella y se excluye para lo sucesivo. Y si bien en primer lugar -el art. 26.4 LGT- excluye los intereses de demora en el caso de que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en la ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta, en cambio -acto seguido- en el apartado 5 se establece que en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de la anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el art. 26.2 LGT, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación. El recurrente aduce que la regulación de los intereses de demora vulnera el art. 24 CE y el reproche de inconstitucionalidad que infructuosamente formuló ante el Tribunal Superior de Justicia frente a las previsiones del artículo 26.5 LGT con el principio de derecho comunitario que hace suyo nuestro Tribunal Supremo y que se resume en "la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para el que tiene la razón". También alega el recurrente que el art. 26.5 LGT podría vulnerar también los arts. 31 y 33 CE. La cuestión que presenta interés casacional consiste en qué naturaleza jurídica tienen los intereses del art. 26.5 LGT, precisando si son intereses compensatorios o remuneratorios, intereses moratorios, de demora o indemnizatorios o intereses sancionadores, aclarando asimismo si su devengo tiene un carácter objetivo desvinculado de la conducta del contribuyente y de la administración, o, si por el contrario tienen un carácter subjetivo en el que deba valorarse la conducta del contribuyente y la administración. Por otro lado, deberá aclarar si la exigencia de intereses de demora del art. 26.5 LGT cuando resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada parcialmente por motivos sustantivos una liquidación previa por una resolución administrativa o judicial resulta contraria a los arts. 14, 24, 31 y 33 CE.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 26.

Constitución española, arts. 14, 24, 31 y 33.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA

Don LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ

Don WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
Don DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 26/09/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6791/2023

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6791/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Dmitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 26 de septiembre de 2024.

HECHOS

Primero. - *Preparación del recurso de casación.*

1. La representación procesal de don Jesús Carlos, preparó recurso de casación contra el auto dictado el 21 de noviembre de 2022, confirmatorio de otro anterior de 3 de octubre del mismo año, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el incidente de ejecución nº 15012/2021.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el deber de motivación de la decisión de declarar improcedente el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad que contempla el artículo 163 de la Constitución Española (CE), al considerar que el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) vulnera los artículos 14, 24.1, 31.1, 2 y 3 y 33 CE.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras c) y d) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA).

Segundo. - *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo*

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 13 de septiembre de 2023, habiendo comparecido don Jesús Carlos, como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de treinta días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por el abogado del Estado, que se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. - *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y el recurrente se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)], sin que por ello puedan prosperar las causas de inadmisión planteadas de contrario.

3. El referido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada (i) fija una doctrina que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA, y además, (ii) resuelve un debate que ha versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida [artículo 88.2.d) de la LJCA].

De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo. - *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1. Don Jesús Carlos y doña Inmaculada interpusieron ante la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, el recurso ordinario núm. 15336/2017 contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en fecha 27 de abril de 2017, en las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM000 y acumuladas núm. NUM001, núm. NUM002, núm. NUM003, núm. NUM004, núm. NUM005 y núm. NUM006, interpuestas frente a los acuerdos de liquidación definitiva y de imposición de sanción por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2008, 2009, 2010 y 2011 y de 2008, 2010 y 2011, emitidos por la Dependencia Regional de Inspección de Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el año 2014, por cuantías de 13.212,80 euros, 2.928,58 euros, 42.998,83 euros, 54.993,71 euros, 7.397,91 euros, 27.899,81 euros y 37.307,54 euros.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia dictó sentencia el 18 de diciembre de 2018 desestimando el recurso ordinario núm. 15336/2017, sentencia que fue recurrida en casación.

2. El día 15 de octubre de 2020, se dictó sentencia por el Tribunal Supremo en el recurso de casación no 1562/2019, interpuesto contra la sentencia de 18 de diciembre de 2018 del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. El Tribunal Supremo anuló parcialmente por motivos sustantivos las liquidaciones.

En dicha sentencia el Tribunal Supremo indicó que:

"Por las razones expuestas, y teniendo en cuenta que los bienes de inversión estaban contabilizados, declaramos haber lugar al presente recurso de casación, con lo cual la sentencia recurrida se casa y se anula, y, correlativamente se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 15336/2017 interpuesto por don Jesús Carlos y doña Inmaculada, contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en fecha 27 de abril de 2017, en relación con liquidación y sanción derivada de ella, en concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), ejercicios 2008 a 2011, en la medida en que estimamos la pretensión de que el IVA soportado no deducible relativo a la adquisición de bienes de inversión se incluya en la base sobre la que ha de aplicarse el coeficiente que corresponda para calcular las dotaciones del ejercicio, fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones, de cara a la determinación del rendimiento neto en estimación directa normal de la actividad profesional del interesado en el IRPF; si bien es preciso aclarar que, como quiera que la inspección sí ha admitido como gasto deducible del ejercicio correspondiente del IRPF las mismas cuotas de IVA soportado no deducibles, la modificación de las bases de amortización de los bienes de inversión para incluir ese IVA soportado no deducible, y la consiguiente deducción de un mayor gasto de amortización, debe llevar aparejada la eliminación de la deducción de ese gasto de IVA soportado no deducible de los años regularizados con objeto de evitar deducir doblemente, aunque por distintos conceptos, su importe".

3. El 1 de marzo de 2021 la AEAT notificó el acuerdo de ejecución de resolución contencioso-administrativa, siendo así que esa actuación de la AEAT en ejecución de la citada sentencia del Tribunal Supremo suscitó diversas cuestiones interpretativas que motivaron que, el 26 de marzo de 2021 se planteara ante la sala de instancia incidente de ejecución que, entre otros extremos, invocaba la improcedencia de los intereses de demora girados al amparo del artículo 26.5 LGT, por considerar que éste pudiera ser inconstitucional, interesando el planteamiento de la oportuna cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

4. Ese incidente fue resuelto por auto de 3 de octubre de 2022, confirmado por otro posterior de 21 de noviembre siguiente, denegando el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad solicitada, con el argumento de que "en la sentencia citada de contraste el Alto Tribunal procede a analizar el art. 26.5 de la Ley 58/2003 General Tributaria del que se cuestiona su constitucionalidad sin que se atisbe la misma.

Por razones de jerarquía jurisdiccional y, aún comprendiendo los argumentos doctrinales apuntados por la asistencia legal de los recurrentes, entendernos improcedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad que se impetra" (sic).

Frente a este último auto se dedujo petición de aclaración/rectificación resuelta en sentido desestimatorio por auto de 15 de mayo de 2023.

Tercero. - *Marco jurisprudencial*

1. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se intitula "Interés de demora", dicho precepto dispone que:

" 1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una

autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

[...]

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

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

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

6. El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente".

2. Dicho precepto será interpretable a la luz de los artículos 14, 24, 31 y 33 de la Constitución Española.

Cuarto. *Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, con relación al artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

1.1. Determinar a la luz de la naturaleza jurídica de los intereses del artículo 26.5 LGT, si son intereses compensatorios o remuneratorios, intereses moratorios, de demora o indemnizatorios o intereses sancionadores, aclarando, asimismo, si su devengo tiene un carácter objetivo, desvinculado de la conducta del contribuyente y de la administración o si, por el contrario, presentan un carácter subjetivo en el que deba valorarse la conducta del contribuyente y la administración.

1.2. Aclarar si la exigencia de intereses de demora del artículo 26.5 LGT cuando resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada en parte por motivos sustantivos una liquidación previa por una resolución administrativa o judicial resulta contraria a los artículos 14, 24, 31 y 33 de la Constitución Española.

Quinto. - *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Las cuestiones enunciadas presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque las cuestiones planteadas afectan a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], siendo así que la resolución de instancia resuelve un debate que ha versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida [artículo 88.2.d) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2. Así, respecto a la primera cuestión que plantea este recurso de casación, debemos precisar que el Tribunal Constitucional en la ya antigua STC 76/1990, al analizar la constitucionalidad del artículo 58.2.b) de la LGT de 1963 en la redacción dada por la Ley 10/1985, de 26 de abril -(que igualmente cuantificaba el interés de demora en el interés legal del dinero incrementado en el 25%)- declaró que:

"Las consideraciones anteriores obligan a rechazar también la pretendida infracción del art. 25.1 de la Constitución. Como ya se ha dicho, la norma cuestionada no trata de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, y así lo admite expresamente la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial de Valencia. Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. En suma, no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico, y ello excluye sin más cualquier transgresión del art. 25.1 de la Constitución".

Por su parte, la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2006, recurso de casación núm. 4686/01, también bajo la vigencia de la LGT/1963, calificó los intereses de demora como indemnizatorios:

"En efecto, siendo indemnizatoria la finalidad de los intereses de demora, no cabe en dicha finalidad que se devenguen intereses por una exigencia del acreedor más allá de lo debido, y mientras no se determine la cuantía de la deuda de forma definitiva, al estar vinculados a la denominada mora debitoris o mora del deudor, que responde precisamente al plazo de tiempo que media entre el ingreso de una deuda tributaria y el momento en que debería haberse producido la misma.

Por tanto, si la Administración es la causante del retraso en el pago, por haber cometido errores, es ella quién debe hacerse única 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".

3. Sin embargo, debemos tener presente que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ha procedido a establecer una completa regulación de los intereses de demora. La Ley cataloga los intereses de demora como una obligación accesoria (artículo 25 LGT), y, por lo que respecta a las obligaciones accesorias se contiene, en primer lugar, una definición de las mismas, que las caracteriza como aquéllas cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria. En definitiva, se viene a acoger la concepción del derecho de obligaciones que considera que son accesorias aquéllas cuyo devengo se encuentra vinculado al cumplimiento de otra obligación. De esta forma, se califican expresamente como accesorias las de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo.

En la regulación actual de los intereses de demora el artículo 26.1 LGT parece establecer un carácter objetivo en su devengo, desvinculado del ánimo subjetivo del deudor, pero, a la vez, limita o excluye su exigencia en varios supuestos en que el retraso resulta imputable a la Administración acreedora (artículos 26.4 o 240.2 LGT), incidiendo en una dimensión subjetiva.

Asimismo, la regulación actual resulta mucho más completa que la prevista en el LGT/1963, aclarando diversos aspectos no explicitados de manera satisfactoria en la LGT/1963, tales como el presupuesto de hecho de esta prestación, su base de cálculo o el período de su exigencia.

Así, respeto a esta primera cuestión debemos indicar que, si bien nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva, los expresados matices e interpretaciones perfilan un debate jurisprudencial y doctrinal no totalmente solventado, que reclama una respuesta por parte de esta Sala.

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva como criterio orientador y pacificador sobre la naturaleza jurídica de los referidos intereses de demora.

4. Respecto a la segunda cuestión suscitada debemos recordar que este Tribunal Supremo ha dictado las sentencias de 10 de diciembre de 2015 (recursos de casación nº 3050/2014 y 1450/2015) -anteriores por tanto a la reforma casacional vigente- donde se han analizado los intereses de demora previstos en la LGT/2003 desde la perspectiva del cómputo temporal de los mismos. Indican dichas sentencias que:

"En cualquier caso, debe precisarse que en la referida Sentencia de 9 de diciembre de 2013 se resolvió la cuestión del cómputo temporal de intereses en los casos de anulación parcial de liquidaciones en los siguientes términos:

"En cuatro sentencias de 14 de junio de 2012 (casaciones 2413/10, 6386/09, 6219/09 y 5043/09, FJ 8º, en los cuatro casos), y como resultado de un lento proceso de reflexión jurisprudencial del que son exponentes los votos particulares a las sentencias de 28 de junio de 2010 (casación 2841/05), 18 de octubre de 2010 (5704/07) y 23 de mayo de 2011 (casación 250/08), hemos afirmado que "aun cuando el procedimiento tributario se haya iniciado

mediante una autoliquidación [...], 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". Conforme con este modo de razonar, en dichos pronunciamientos fijamos como día final para el cómputo de los intereses de demora la fecha en que se dictó la liquidación definitiva después anulada.

En principio, tal forma de decidir parece contrariar el tenor del artículo 26.5 de la Ley General Tributaria de 2003, que, en los casos de anulación administrativa o judicial de liquidaciones, ordena computar los intereses sobre el importe resultante de la nueva liquidación desde el día que resulte conforme a las reglas contenidas en el apartado 2 y hasta que se dicte la nueva, sin que el dies ad quem pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución anulatoria.

Debemos, por ello, explicitar y matizar nuestra jurisprudencia.

Una liquidación tributaria puede ser anulada por razones de (a) forma o de (b) fondo y, en este segundo caso, (i) total o (ii) parcialmente.

(a) 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 dicte 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 aquél.

En otras palabras, en tales tesis 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 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.

Tal vez por ello, el artículo 150.5 de la Ley General Tributaria de 2003, al regular el tiempo en el que debe dictarse nueva resolución en el caso de retroacción de actuaciones, nada dice sobre los intereses de demora y, ciertamente por ello, el apartado 3 del mismo precepto impide exigirlos al contribuyente por el tiempo en que la Administración se exceda de los plazos de que dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras. 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.

Las anteriores pautas traslucen en el artículo 66 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, que al tratar de la ejecución de las resoluciones administrativas prevé la exigencia de intereses de demora cuando se anulen liquidaciones por razones de fondo (apartado 3), guardando el más absoluto silencio cuando la estimación lo sea por vicio de forma (apartado 4).

(b.1) 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 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.

(b.2) Distinto es el escenario si la anulación por razones sustantivas es parcial, porque en tales tesis sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. A este supuesto es, por tanto, al que se refiere el artículo 26.5 de la vigente Ley General Tributaria cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este dies ad quem pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas.

Claro está que, para no hacer de peor condición al contribuyente que se ve obligado a litigar en la vía administrativa y, en su caso, en la jurisdiccional para obtener la razón que a aquel que simplemente recibe tardíamente una liquidación que no necesita discutir, se ha de aplicar también en este caso las previsiones del apartado 4 del artículo 26. En el cálculo de los intereses, realizados con arreglo al apartado 5, no se tendrán en cuenta los retrasos imputables a la Administración Tributaria en los términos previstos en ese apartado 4.

Estos criterios interpretativos complementan los ya sentados por esta Sala en las cuatro sentencias de 14 de junio de 2012, pronunciamientos seguidos en la resolución que el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central ha dictado el 28 de octubre de 2013, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (registro 4659/12). Por lo demás, este Tribunal Supremo es consciente de que alguna de las conclusiones de esta sentencia no son coincidentes con el criterio sostenido en pronunciamientos previos, pero se ha de reparar, como ya se ha apuntado, en que tales pronunciamientos fueron dictados en aplicación de la Ley General Tributaria de 1963."

Lo anteriormente expuesto, y teniendo en cuenta que también en el presente caso el acuerdo de ejecución es posterior a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria (que tuvo lugar en 1 de julio de 2004) conduce, tal como se ha anunciado previamente, a la desestimación del motivo."

5. Sin embargo este recurso somete a nuestra consideración el examen de los intereses de demora desde la perspectiva constitucional.

En efecto el párrafo segundo del apartado 1 del art. 26 LGT dispone que "[l]a exigencia del interés de demora tributario no requiere[...] la concurrencia de un retraso culpable en el obligado".

El recurrente plantea, -citando como fundamento de su pretensión la opinión de algunos sectores de la doctrina-, que tal disposición legal puede vulnerar al principio constitucional de igualdad consagrado en el artículo 14 CE, en la medida en que va a ser tratado de igual manera a estos efectos quien incumple de manera negligente sus obligaciones tributarias que aquel en quien no concurre tal elemento culpabilísimo, como en el caso del recurrente en casación, que tuvo que acudir a la tramitación de un procedimiento judicial que duró 7 años para obtener la anulación parcial de la liquidación por motivos de fondo.

Destaca el recurrente en casación que la aplicación de ese precepto le supuso la exigencia adicional como intereses de demora de 16.290,45 euros, a mayores del importe ya plasmado de 13.753,78 euros que se fijaba en los primitivos acuerdos de liquidación anulados por la sentencia del Tribunal Supremo, indicando que los nuevos intereses de demora (con el carácter de suspensivos) suponían casi un 120% adicional sobre los inicialmente girados.

El recurrente sostiene que estamos en un supuesto de mora accipiens o credendi que se produce cuando el incumplimiento de la obligación -en este caso dineraria- es imputable a la Administración y uno de sus efectos es el de que queda compensada la mora del deudor si estuviese incurrido en ella y se excluye para lo sucesivo.

Y si bien en primer lugar -el apartado 4- excluye los intereses de demora en el caso de que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en la ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta, en cambio -acto seguido- en el apartado 5 se establece que en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de la anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación. En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

El recurrente aduce que la regulación de los intereses de demora vulnera el artículo 24 CE, razona que el reproche de inconstitucionalidad que infructuosamente formuló ante el Tribunal Superior de Justicia frente a las previsiones del artículo 26.5 LGT conectan íntima y estrechamente, con "el principio de Derecho Comunitario europeo recogido en la sentencia Factortame del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, de 19 de junio de 1990, principio que hace suyo nuestro Tribunal Supremo y que se resume en "la necesidad del proceso para obtener la razón no debe convertirse en un daño para el que tiene la razón".

Denuncia el recurrente que el artículo 26.5 LGT podría vulnerar también los artículos 31 y 33 CE.

Así las cosas, conviene un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a las cuestiones que suscita este recurso de casación a fin de completar su jurisprudencia sobre los intereses de demora.

Sexto. - Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con los artículos 14. 24 y 31 CE.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

Séptimo. -Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo. - *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación nº 6791/2023, preparado por la representación procesal de don Jesús Carlos, contra el auto dictado el 21 de noviembre de 2022, confirmatorio de otro anterior de 3 de octubre del mismo año, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el incidente de ejecución nº 15012/2021.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

1.1. Determinar a la luz de la naturaleza jurídica de los intereses del artículo 26.5 LGT, si son intereses compensatorios o remuneratorios, intereses moratorios, de demora o indemnizatorios o intereses sancionadores, aclarando, asimismo, si su devengo tiene un carácter objetivo, desvinculado de la conducta del contribuyente y de la administración o si, por el contrario, presentan un carácter subjetivo en el que deba valorarse la conducta del contribuyente y la administración.

1.2. Aclarar si la exigencia de intereses de demora del artículo 26.5 LGT cuando resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada en parte por motivos sustantivos una liquidación previa por una resolución administrativa o judicial resulta contraria a los artículos 14, 24, 31 y 33 de la Constitución Española.

3º) Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con los artículos 14, 24, 31 y CE.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.