

Los intereses del artículo 26 de la Ley General Tributaria, a examen por el Tribunal Supremo



Octubre 2024

¿Hablamos?

Adal Salamanca

Socio del área de Procedimientos Tributarios de PwC Tax & Legal
adal.salamanca.cabrera@pwc.com

Cristina Pariente Araque

Fiscalista del área de Procedimientos Tributarios de PwC Tax & Legal
cristina.pariante.araque@pwc.com

Encaminados ya a dar carpetazo a este (tributariamente hablando) interesante año 2024, conviene revisar los diversos autos de admisión a trámite dictados por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con el cómputo de los intereses regulados en diversos apartados del art. 26 LGT y cuyas resoluciones van a resultar de especial trascendencia para todos los contribuyentes.

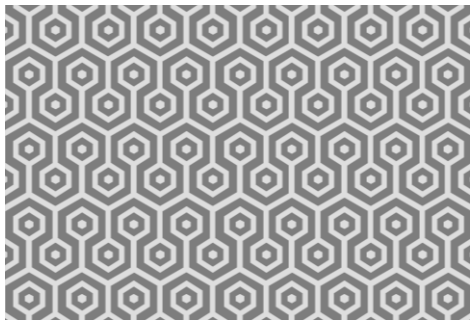
Tres son los apartados del art. 26 que van a ser objeto de análisis: Por un lado, las letras c) y d) del apartado 2 y la compatibilidad de los intereses suspensivos con el recargo ejecutivo; por otro, el apartado 3 del art. 26 en relación con el art. 191 del RGAT, en cuanto al *dies ad quem* en el cómputo de los intereses con ocasión de cuotas derivadas de actas en disconformidad y, finalmente, el apartado 5 respecto también el *dies ad quem* de cómputo de intereses en relación con segundas liquidaciones.

Así, el primero de los Autos, de fecha 21 de febrero de 2024, analiza un supuesto en el que Administración tributaria liquidó intereses de demora por la cuota dejada de ingresar tomando como *dies ad*

quem, la fecha de la liquidación definitiva.

Dicha liquidación de intereses fue impugnada por el contribuyente en la medida en que no respetaba la literalidad del art. 26.3 LGT y 191 RGAT, dictando la Audiencia Nacional sentencia parcialmente estimatoria al entender -por la dicción del art. 191.2 RGAT- que los intereses se calculan hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones y no hasta la fecha de la liquidación definitiva, como había hecho la Administración.

Así planteado el debate, el Tribunal Supremo considera que la cuestión que plantea interés casacional para la formación de jurisprudencia, y sobre la que se pronunciará, es "*Determinar si el dies ad quem del devengo de intereses de demora correspondiente a las liquidaciones que se derivan de un acta suscrita en disconformidad es la fecha del acuerdo de liquidación -dictado dentro del plazo máximo de duración del procedimiento inspector-, debiendo exigirse, por tanto, intereses al obligado hasta esa fecha; o, por el contrario, atendiendo al tenor literal de la norma reglamentaria*



aplicable, los intereses de demora se calcularán hasta la conclusión del plazo establecido para formular alegaciones al acta extendida” (R. CASACION núm.: 3858/2023).

Por otro lado, también será objeto de revisión la compatibilidad de los intereses suspensivos con el recargo de apremio, conforme señala el Auto de fecha 10 de abril de 2024, según el cual, el Tribunal Supremo ha declarado que la cuestión que presenta interés casacional es la compatibilidad de “la exigencia de los intereses de demora derivados de la suspensión de la ejecución de un acto (art. 26.2.c) LGT) con el recargo ejecutivo (art. 28.2 y 5 LGT) cuando, en el momento de la suspensión, la deuda comprendida en aquel acto se encontraba en periodo ejecutivo” (R. CASACION núm.: 1957/2023)

Finalmente, también será analizada la constitucionalidad del apartado 5 del art. 26 LGT, conforme indica el Tribunal Supremo, en su reciente Auto de fecha 26 de septiembre de 2024 en el que se plantea una patología muy habitual en las liquidaciones dictadas como consecuencia de la estimación parcial de un recurso o reclamación pues, de acuerdo con dicho apartado 5 del art. 26 LGT, en los casos de anulación administrativa o judicial de liquidaciones, los intereses sobre el importe resultante de la nueva liquidación se computarán hasta que se dicte esa nueva liquidación, sin que ese *dies ad quem* pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución anulatoria.

Fruto de dicho tenor literal, en la práctica se da la circunstancia, nada anormal, de

que un contribuyente que, habiendo visto estimada su reclamación o recurso, recibe una segunda liquidación que resulta en un mayor importe que la inicial como consecuencia de unos muy superiores intereses de demora.

Así, las cuestiones identificadas en ese Auto de 26 de septiembre resultan de especial relevancia pues el Tribunal Supremo deberá analizar por un lado, la naturaleza jurídica de dichos intereses (es decir, si son intereses compensatorios o remuneratorios, intereses moratorios, de demora o indemnizatorios o intereses sancionadores) debiendo aclararse “*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*”. Y, por otro lado, extramete reconoce la necesidad de “*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*”. (R. CASACIÓN núm.: 6791/2023).

Se trata sin duda de recursos con gran trascendencia tributaria, cuya resolución afectará a numerosas situaciones y pondrá fin, previsiblemente, a aspectos que, durante muchos años, han presentado una gran litigiosidad.