

Revista Técnica Tributaria

COMENTARIO
DE DOCTRINA
ADMINISTRATIVA



Comentario de Doctrina

Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3295/2016, de 9 de abril de 2019

Impuesto sobre Sociedades. Base Imponible. Gastos no deducibles. Retribución de administradores.

Se plantea el TEAC la deducibilidad de las retribuciones de los administradores en un supuesto en el que la previsión estatutaria reconocía el derecho a recibir una participación en los beneficios de cada ejercicio, la cual debía ser fijada por la Junta, sin que la cuantía total (junto con los gastos y dietas por asistencia a reuniones) pudiese exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio.

El Tribunal acude a la jurisprudencia del TS sobre la materia y recuerda que, para que el gasto resulte fiscalmente deducible deben concurrir dos requisitos: (i) que los estatutos prevean que el cargo de administrador es retribuido y (ii) que la previsión estatutaria permita conocer el importe a satisfacer con certeza.

Pues bien, entiende el TEAC que cuando la retribución se fije en un porcentaje de los beneficios de la entidad, el mismo debe quedar determinado o perfectamente determinable en los estatutos, no entendiéndose cumplido el requisito con la mera fijación de un límite máximo –10% de los beneficios–.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- El primer asunto a tratar es, por tanto, la deducibilidad de la retribuciones satisfechas a los administradores en los ejercicios objeto de comprobación.

La Inspección las ha considerado partidas no deducibles en los ejercicios objeto de comprobación por no concurrir el requisito de certeza (de la fijación de un importe en los Estatutos Sociales) establecido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de febrero de 2015 (Recurso de Casación 2795/2013), que se remite, a su vez, a la Sentencia de 21 de enero de 2010 (Recurso de Casación 4279/2004).

El contribuyente sostiene, por el contrario, que las retribuciones satisfechas a los administradores en los ejercicios objeto de comprobación, sí han de considerarse deducibles porque aparecen contempladas en los estatutos, no resultando necesario, a estos efectos, que se determine en ellos el sistema exacto de cuantificación de tal retribución.

(...)

Ahora bien, como asimismo recalcábamos en las tantas veces citadas Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), es evidente que con la mera designación en los estatutos de la «forma de retribución» no se cumple el mandato legal. Además, en segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, contrariamente a lo que mantiene la representación procesal de XXX, S.A. (pág. 3 de su escrito de oposición), no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos. Así lo ha afirmado en términos contundentes esta Sección cuando, en las Sentencias de 17 de octubre de 2006 (FD Cuarto) y de 6 de febrero de 2008 (FD Tercero), varias veces citadas, ha dejado claro que «cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones». En este sentido, y para el ámbito estrictamente mercantil, la D.G.R.N. ha indicado que no es «suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta» (Resolución de 20 de febrero de 1991 (cit., FD 3); y que «la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base», porque, en otro caso «la inseguridad de la fijación, sobre su propia variabilidad, podría redundar [tanto] en perjuicio de los administradores», «como de los propios accionistas –y especialmente de los minoritarios, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los administradores–», «además de que las cautelas que introduce la ley, al exigir que sea cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes (cfr. art. 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no quedarían completadas sin una exacta fijación de la participación en los beneficios» [Resolución de 6 de mayo de 1997 (BOE de 30 de mayo de 1997), FD 2].

Estas dos exigencias (constancia estatutaria y certeza del sistema retributivo fijado en los estatutos) ya han sido remarcadas por otras resoluciones de este Tribunal Central, pudiendo citarse la Resolución de 5 de abril de 2018 (RG 9996/15) o la de 10 de mayo de 2018 (RG 3319/16); según la jurisprudencia del Tribunal Supremo se trata de una exigencia (doble) que, aunque también tutela el interés de los administradores, tiene por finalidad primordial favorecer la máxima información a los socios de la entidad para facilitar el control de la actuación de los administradores en una materia especialmente sensible.

De acuerdo con todo lo expuesto, podemos determinar que, a efectos de analizar la deducibilidad por parte de la entidad de las retribuciones satisfechas a los administradores, procede confirmar, en primer lugar que, en el caso de **XY, S.A.**, sus estatutos contenían la correspondiente y preceptiva previsión retributiva en su artículo 30, según el cual:

Retribución de los Administradores.

La Junta General decidirá lo que los Administradores percibirán por gastos y dietas de asistencia a sus reuniones.

Los Administradores tendrán derecho a una participación en los beneficios líquidos de cada Ejercicio. La Junta determinará su forma de distribución y la cuantía total que sumados todos los conceptos no podrá exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la Ley aplicable.

Pero es preciso continuar en el análisis para comprobar si dicha previsión establece un sistema retributivo para los administradores con el suficiente grado de certeza que, atendiendo a la doctrina y a la jurisprudencia le es exigible, siendo relevante que, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, no bastará con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos (así lo ha dispuesto reiteradamente el Tribunal Supremo como ya quedó recogido en la Sentencia de 21 de enero de 2010 anteriormente transcrita).

(...)

Este Tribunal Central entiende que cuando la previsión estatutaria (del carácter retribuido de los administradores) estipula una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de Accionistas de la entidad, ha de admitirse la deducibilidad del gasto correspondiente en el ejercicio, siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación.

(...)

Las anteriores exigencias se traducen como afirmara la Resolución de 12 de noviembre de 2003 (cuyo criterio ha sido reiterado en las Resoluciones de 16 de febrero y 7 de marzo de 2013 y 17 de junio de 2014), en la exigencia de que se prevea en estatutos, de forma expresa, que el administrador es retribuido, para así destruir la presunción de gratuidad, así como la determinación de uno o más sistemas concretos de retribución (sueldo mensual o anual, seguros de vida, planes de pensiones, utilización en beneficio propio de bienes sociales, entrega de acciones o derechos de opción,...), de suerte que en ningún caso quede a la voluntad de la junta general su elección o la opción entre los distintos sistemas retributivos, que pueden ser cumulativos pero no alternativos.

De este modo cuando la previsión estatutaria es que el órgano de administración sea retribuido mediante una cantidad fija, no le corresponde a la junta decidir si la cantidad se ha de satisfacer o no (*vid.* Resoluciones de 15 de septiembre de 1999 y 15 de abril de 2000), sino tan sólo la fijación de la cuantía concreta de la misma para el ejercicio correspondiente, de acuerdo con el sistema o sistemas de retribución previstos en los estatutos, y ello como garantía tanto para los socios como para los propios administradores.

Sin embargo, entiende este Tribunal Central que este sistema no es el recogido en el ya citado artículo 30 de los Estatutos de **XY, S.A.**, sus estatutos contenían la correspondiente y preceptiva previsión retributiva en su artículo 30, según el cual, y como afirmación esencial en lo que aquí interesa, se señala que La Junta determinará su forma de distribución y la cuantía total que sumados todos los conceptos no podrá exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la Ley aplicable.

Entiende este Tribunal que, de la mera lectura del precepto estatutario transcrito, se desprende que, como mantuvo la Inspección de tributos, los estatutos de **XY, S.A.** no cumplen con los requisitos antes expuestos, que permitirían considerar deducibles, en el IS, las remuneraciones de los Administradores de dicha sociedad, dado que, aunque pudiera entenderse que se establece como obligatorio satisfacerles alguna cantidad, no recoge una concreta modalidad de retribución, sino que únicamente prevé un límite cuantitativo máximo de la misma para cuando se dé tal eventualidad (el 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la Ley aplicable); límite máximo que, además, como hemos señalado, no es suficiente a los efectos de permitir la deducibilidad de la remuneración de los miembros del Consejo de Administración, dado que, conforme a todo lo expuesto, ha de exigirse que, si el sistema retributivo elegido es el de un porcentaje de participación en los beneficios de la entidad, dicho porcentaje esté perfectamente determinado.

En definitiva, procede desestimar las pretensiones que, a este respecto, plantea la entidad reclamante, debiendo confirmar el acuerdo liquidatorio en este punto ya que los estatutos de **XY, S.A.** no establecían, para los ejercicios objeto de la comprobación, el sistema de retribución de los administradores de la sociedad «con certeza», por lo que no puede concluirse que las cantidades satisfechas por dicha sociedad a tales administradores en esos ejercicios fueran obligatorias, necesarias y, por lo tanto, deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta que para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del IS en virtud de su normativa, no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es «*conditio sine qua non*» que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable.

(...)

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3337/2018, de 14 de mayo de 2019

Impuesto sobre Sociedades. Valoración de inmuebles. Principio de unicidad vs. principio de estanqueidad tributaria.

Según el TEAC, la Administración Tributaria, en el seno de un procedimiento inspector que afecta al Impuesto sobre Sociedades, no puede valorar unos inmuebles obviando la valoración previa que, respecto de los mismos, había asignado la Administración Autonómica en una comprobación en el marco del ITP y AJD. Por tanto, siendo la operación comprobada en ambos impuestos la misma, una reducción de capital que origina la adquisición de inmuebles, el valor real asignado a los mismos por la Administración Autonómica vincula a la Inspección para determinar el valor de mercado a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.-

La segunda de las alegaciones planteadas por la reclamante se refieren a la valoración de 5 inmuebles sitios en Palencia, considerando que son nulas las valoraciones asignadas por la Administración Tributaria por existir unas previas valoraciones realizadas por la Junta de Castilla y León correspondientes a los mismos inmuebles. Considera también que las valoraciones de la Administración Tributaria están faltas de motivación e individualización. Respecto a los inmuebles situados en Madrid, la reclamante manifiesta aceptar la valoración fijada por la Administración Tributaria en los informes de tasación peridicial solicitados e incorporados al expediente.

Junto con el escrito de interposición la reclamante ha aportado la notificación de inicio de un procedimiento inspector de fecha 5 de diciembre de 2005 realizada por la Junta de Castilla y León, concretamente por la Delegación Territorial de Palencia, respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de alcande general y período 13 de junio de 2002, y el acuerdo de liquidación de fecha 7 de marzo de 2007, que en sus apartados segundo y tercero señala:

«SEGUNDO.- El devenir de los hechos constatados en el repetido informe hacen que el interesado, a través de la compra de un número de participaciones de la sociedad de referencia y su posterior reducción de capital, adquiera unos inmuebles, que referidos exclusivamente a los ubicados en Palencia resultan ser los identificados con las siguientes referencias catastrales: ...

TERCERO.- Que la Base Imponible está constituida por el valor real del bien transmitido, siendo este el valor comprobado por la Administración y que, para el presente caso asciende a 494.070,05 euros (...).

Para valorar estos mismos inmuebles, junto con otros 2 ubicados en Madrid, la Inspección de los tributos solicitó, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 15.2.c) y 16.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y lo dispuesto en los artículos 57, 134 y 135 de la LGT, el dictamen de peritos de la Administración. La valoración asignada en los informes de valoración para los inmuebles situados en Palencia fue la siguiente:

REFERENCIA CATASTRAL	VALORACIÓN ASIGNADA
...	131.953,00 euros
...	207.776,40 euros
...	131.953,00 euros
...	135.763,00 euros
...	207.776,40 euros
TOTAL	815.221,80 euros

Nos encontramos, por tanto, con una valoración previa realizada por una Administración autonómica respecto a los mismos inmuebles y, en este caso, respecto a la misma operación, la reducción de capital que origina la adquisición de los inmuebles referidos.

Cabe señalar en relación con la alegación planteada que el Tribunal Supremo en Sentencia de fecha 15 de enero de 2015 (recurso de casación para unificación de doctrina núm. 1370/2013) ha declarado:

«Si la Administración, en este caso, determinó el «importe real» de la enajenación en una determinada compraventa, viene vinculada cuando en las mismas circunstancias ha de determinar el «importe real» de la adquisición de la misma compraventa; y ese y no otro ha de ser el importe real de la adquisición a los efectos de calcular el incremento patrimonial de una segunda operación que parte ineludiblemente de un hecho determinante previamente delimitado y acogido por la propia Administración.

Como hemos dicho en otras ocasiones el acto propio en sede tributaria, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, para que despliegue de futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora. La LGT, art. 142.1 enuncia indistintamente los medios de que podrán valerse en la actuación inspectora de comprobación e investigación, ambas funciones tienen carácter indagatorio e inquisitivo y a través de ellas la Inspección busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria y ha de dirigirse a asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar, en consonancia con los que exija la ley del tributo para su aplicación. En este primer aspecto que es la que ahora interesa, la determinación de unos datos, elementos o hechos, esto es, de un determinado presupuesto fáctico con carácter definitivo, debe conllevar su fuerza vinculante respecto de situaciones de futuro en las que se conciten esos mismos presupuestos fácticos. La Administración, en el caso que nos ocupa, dentro de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo delimitó un determinado hecho que le sirvió de soporte para la liquidación practicada, al actuar de dicha forma delimitando una concreta realidad no puede prescindir de la misma por haber quedado vinculada por su actuación anterior, por lo que el «importe real» de una misma operación es un dato objetivo que no depende de la perspectiva desde la que se contemple, desde la del vendedor o desde la del comprador, y una vez delimitado despliega toda la fuerza vinculante que le otorga la propia actuación administrativa.»

Y ya anteriormente, el Alto Tribunal se había pronunciado en la misma línea en Sentencia de 9 de diciembre de 2013, recurso de casación n.º 5712/2011:

«Parece, pues, razonable y coherente que la valoración previa de un bien realizada por una Administración tributaria, vincule a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas.

Así pues, y en lo que toca al presente litigio, debe admitirse que la valoración practicada por la Administración Tributaria de una Comunidad Autónoma, la de Andalucía, en un Impuesto del Estado (el ITP y AJD), cuya gestión se le ha cedido, pueda trascender y vincular a efectos de un Impuesto estatal (el Impuesto sobre Sociedades), gestionado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, dado

que la Comunidad Autónoma actúa como delegada para la gestión, inspección y valoración del tributo cedido, de modo que el criterio de personalidad jurídica única, utilizado frecuentemente para defender el principio de unicidad, puede ser sustituido por el de delegación legal de funciones, con todas sus consecuencias».

Este Tribunal, siguiendo los criterios señalados, ha establecido en su resolución de 9 de abril de 2019 (RG 4610/2016) el carácter vinculante que tiene para la Inspección de los tributos la previa valoración realizada por órgano competente de la Administración Autonómica.

(...)

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1093/2017, de 20 de marzo de 2019

Extinción de la deuda tributaria. Prescripción del derecho a exigir el pago. Apreciación de oficio.

Concluye el TEAC que los órganos económico-administrativos, con ocasión de la revisión de un acto de ejecución –en este caso con ocasión de la impugnación de la diligencia de embargo–, pueden declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda previamente liquidada sin requerir previamente a la Administración para que acredite la existencia de posibles actos que hayan podido interrumpir la prescripción y que no hubieran sido incluidos en el expediente. Lo anterior porque la prescripción del derecho a exigir el pago es un motivo de oposición a la diligencia de embargo y, porque la Administración estaba obligada a remitir el expediente completo a los órganos económico-administrativos, sin que la normativa prevea la obligación de requerir dichos documentos.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- La cuestión sobre la que se centra el presente recurso consiste en determinar si los Tribunales Económico-Administrativos están facultados, con ocasión de la revisión de los actos administrativos y, remitido el correspondiente expediente al Tribunal Económico-Administrativo relativo al acto concreto, para declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración tributaria al cobro de la deuda ya liquidada, sin practicar requerimiento alguno a la Administración para que acredite la existencia de cualquier acto que haya podido interrumpir la prescripción y que no hubiera sido incluido en el correspondiente expediente.

(...)

De la normativa expuesta se pueden extraer las siguientes **conclusiones**:

- Con ocasión de la interposición de una reclamación económico-administrativa, la cual se dirige al órgano administrativo que ha dictado el acto reclamable, ha de remitirse el escrito de interposición al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, pudiendo incorporar un informe si lo estima conveniente.
- Esta reclamación económico-administrativa somete al órgano competente al conocimiento de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que se pueda empeorar la situación inicial.
- Una de las causas de oposición a la diligencia de embargo es la prescripción del derecho a exigir el pago de la deuda, haya sido o no alegada por el interesado puesto que la prescripción se declara de oficio de acuerdo a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 69 de la LGT:

«(...)

2. *La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.*

3. *La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.»*

- Por esta razón, la Administración Tributaria tiene la obligación de enviar los expedientes completos para que la labor de revisión de los actos administrativos que abordan los Tribunales económico-

administrativos se pueda realizar de manera correcta en el ámbito de la extensión de la revisión regulada en el artículo 237 LGT; por ello deben incorporarse todas las actuaciones del período ejecutivo que pudieran ser interruptivas de la prescripción en la medida en que es una de las causas de oponibilidad a las diligencias de embargo.

- Insiste el Departamento que los Tribunales están facultados para declarar la prescripción del derecho de la Administración tributaria al cobro; ahora bien no puede basarse en el simple hecho de que un expediente concreto, relativo a cualquier acto de recaudación, esté incompleto. Según su criterio esta declaración de prescripción solo podría producirse :
 - Cuando haya sido solicitada por el interesado a la Administración tributaria y haya sido denegado, denegación que se impugna ante el órgano económico-administrativo.
 - Cuando se alegue por el interesado en la vía económico-administrativa o considere el Tribunal competente de oficio que se dan los elementos para declararla, en ambos casos, previo y obligatorio requerimiento a la Administración Tributaria para que aporte los documentos acreditativos de la interrupción en caso de que existan.

Sin embargo, no se exige en ninguna parte de la normativa que sean los órganos económico-administrativos quienes deban requerir a la Administración Tributaria para que aporte las pruebas pertinentes acreditativas de una posible interrupción de la prescripción; más bien todo lo contrario, la LGT en el apartado 3 de artículo 235 establece la obligación de remitir al tribunal competente el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa junto con el expediente para que sea valorado y revisado por los órganos económico-administrativos, el cual puede ser completado con la inclusión de un informe.

El propio órgano recurrente reconoce en sus alegaciones que es evidente que los expedientes que se remitan a los Tribunales Económico-administrativos han de incluirse aquellos documentos que acrediten que el derecho al cobro de la deuda tributaria no ha prescrito. Lo que no puede aceptarse por este Tribunal es que se trate de defender que la falta de diligencia debida en la cumplimentación de los expedientes sólo puede dar lugar a la anulación del acto impugnado y no a la declaración de prescripción de la propia deuda.

(...)

Por ello, debe concluirse que los órganos económico-administrativos, con ocasión de la revisión de un acto de ejecución (diligencia de embargo), pueden declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda previamente liquidada sin requerir previamente a la Administración para que acredite la existencia de posibles actos que hayan podido interrumpir la prescripción y que no hubieran sido incluidos en el expediente, toda vez que siendo la prescripción del derecho a exigir el pago un motivo de oposición a la diligencia de embargo – debiendo formar parte, por tanto, del expediente todos aquellos actos que hayan podido interrumpir la prescripción de tal derecho– la Administración estaba obligada a remitir el expediente completo a los órganos económico-administrativos, sin que ante el incumplimiento de esta obligación pueda imponerse a dichos órganos la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 4253/2016, de 16 de enero de 2019

IRPF. Liquidación de ganancia de patrimonio no justificada por el importe de los bienes situados en el extranjero, y no declarados en plazo en el Modelo 720.

El TEAC difiere del criterio de la Inspección, pues esta última considera de aplicación el artículo 39.2 de la LIRPF en el caso en cuestión, y con ello, la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, pues la contribuyente ha presentado el modelo 720 de forma extemporánea y no existe justificación documental del origen del patrimonio en cuestión. No obstante, el TEAC estima la existencia de indicios verosímiles y suficientes para acreditar la conexión con la titularidad de los bienes en el extranjero –ejercicio de una actividad económica que tributó en régimen de módulos durante varios ejercicios, beneficio por la venta del local de dicha actividad, carencia de otras fuentes de renta tras la jubilación y consiguiente disminución de su patrimonio– y por consiguiente, aprecia el cumplimiento del requisito regulado en el artículo 39.2, párrafo segundo de la LIRPF, no procediendo imputación de ganancia patrimonial alguna ni la liquidación practicada.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

(...)

Pero la principal consecuencia de la falta de presentación, o presentación fuera de plazo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero, es la generación de un nuevo hecho imponible «imprescriptible», previsto en el caso de las personas físicas en el artículo 39.2 de la LIRPF, y consistente en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de los bienes y derechos en el extranjero, salvo que se acreditara su adquisición con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente no fuera residente en España.

(...)

Pero, además, esta ganancia patrimonial imputada con arreglo al art. 39.2 LIRPF determina la comisión de una infracción tributaria muy grave, sancionable con multa pecuniaria proporcional del 150% de la cuota íntegra resultante en el IRPF correspondiente a dicha ganancia patrimonial. Así lo establece la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012, que regula el régimen sancionador en supuestos de ganancias patrimoniales no justificadas y de presunción de obtención de rentas.

(...)

CUARTO.-

(...)

La Inspección, en aplicación del art. 39.2 LIRPF, procedió a regularizar la situación tributaria del recurrente, imputando como ganancia de patrimonio no justificada el importe de los bienes situados en el extranjero (481.353,73€) declarados fuera de plazo en el Modelo 720. El acto de liquidación ahora recurrido confirmó la propuesta de la Inspección.

(...)

La regularización de la Inspección se basó en la aplicación de la presunción contenida en el artículo 39.2 de la LIRPF, dado que la sola presentación voluntaria y extemporánea del modelo 720 no determina que se excluya la aplicación de la ganancia patrimonial no justificada regulada en dicho artículo. Así, una vez producido el supuesto de hecho previsto en la norma –incumplimiento de la obligación de información sobre bienes y derechos en el extranjero–, la Administración no tiene que probar que la tenencia, declaración o adquisición de los bienes descubiertos no corresponde con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente. Se produce una *inversión de la carga de la prueba* respecto al supuesto general de ganancias de patrimonio no justificadas, dado que la única posibilidad por parte del contribuyente de que los activos descubiertos no se consideren ganancias no justificadas consiste en acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

Y por parte de la Inspección se consideró que el efectivo desarrollo de una actividad económica años atrás –que no se discutía– no servía para colmar el deber de prueba que recaía sobre la interesada, pues la justificación debería haber alcanzado cuando menos la conexión de dicha actividad con el patrimonio en el extranjero. Y entendía que dicha conexión no se había probado mínimamente al no aportarse soportes documentales (tales como movimientos de sus cuentas entre España y Alemania y Suiza) y existir indicios en sentido contrario (básicamente las características del negocio desarrollado, en tanto que no parecía plausible que una boutique de ropa, negocio desarrollado en un local de 31 m², generara un beneficio tan importante como para financiar el patrimonio existente en el extranjero).

En consecuencia, se consideró que no se habían aportado documentos suficientes para enervar la presunción legal de ganancia de patrimonio no justificada, por lo que se practicó la correspondiente regularización.

Sin embargo, y en lo que se refiere a la sanción, se entendió que, dado que se había ofrecido una explicación razonable (aunque considerada poco verosímil) del origen del patrimonio en el extranjero –la existencia de una previa actividad económica– y debido a la avanzada edad de la contribuyente (nacida en 1926) y a que el cese de la actividad había tenido lugar muchos años antes, no había quedado acreditada su culpabilidad, por lo que procedió a su anulación. Lo que por parte de la Inspección se entendió que no era contradictorio con el mantenimiento de la regularización, puesto que ésta devenía del incumplimiento de la norma, y para la imposición de sanción se había realizado un necesario juicio sobre la culpabilidad.

QUINTO.-

(...)

A priori, el legislador español no está realizando una presunción generalizada de existencia de fraude fiscal por la mera tenencia de bienes en el extranjero, pero sí considera que con los mecanismos habituales de información le resulta imposible conocer todas las fuentes de renta de los contribuyentes. Y para asegurarse de que se cumple el principio del art. 31 de la Constitución Española de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, establece la obligación informativa cuestionada por el recurrente. Que hay que resaltar que no es, en principio, más que eso: una declaración informativa de los bienes y derechos que se poseen en el extranjero, sin mayores consecuencias si éstos han sido adquiridos con rentas declaradas y no se ha realizado ningún comportamiento elusivo.

Pues bien, la sola presentación extemporánea y voluntaria del modelo 720 no implica la exoneración de lo establecido en el artículo 39.2 LIRPF, cuyo presupuesto de hecho es que «*no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información*». Por ello, la regularización por la Administración tributaria de esas ganancias patrimoniales no justificadas o de la presunción de renta establecida «*en todo caso*» por ese artículo produce normalmente una deuda tributaria que debe ser liquidada.

Lo anterior resulta coherente con la naturaleza de ambas obligaciones tributarias. La declaración informativa tiene un puro carácter formal, mientras que el IRPF tiene una naturaleza material y sustantiva. Se trata, pues, de obligaciones diferentes y que determinan conductas infractoras distintas, aunque relacionadas entre sí, dado que la ganancia no justificada o la renta presunta toma como presupuesto de hecho la falta de presentación en plazo de la declaración informativa. Ello supone que la presentación extemporánea de la declaración informativa no evita el incumplimiento de la obligación material. E incluso, tampoco puede determinar la exclusión de la sanción que gira sobre la obligación tributaria material principal –siempre que se justifique la culpabilidad del supuesto infractor–.

Por ello, la regularización voluntaria de la situación tributaria requiere no sólo la regularización extemporánea de la declaración informativa, sino también la regularización de las obligaciones materiales que son consecuencia directa del incumplimiento formal. Y ésta pasa por la imputación de una ganancia de patrimonio no justificada por el valor de los bienes en el extranjero sobre los que no se hubiera cumplido la obligación de declaración, cualquiera que fuera su fecha de adquisición.

En efecto, el art. 39.2 LIRPF exige la imputación al período más antiguo de los no prescritos del valor de tenencia o adquisición de todos los bienes y derechos respecto de los que no se hubiera informado a la Administración tributaria española, sin distinguir a estos efectos que dicha adquisición hubiera tenido lugar con rentas generadas en períodos ya prescritos desde el punto de vista tributario. Es una grave consecuencia establecida por el legislador respecto al incumplimiento de una obligación que considera esencial para los fines de lucha contra el fraude fiscal, de ahí su legitimación. En este sentido, hay que recalcar que la deuda tributaria correspondiente a las ganancias no justificadas de patrimonio prescribe conforme a las reglas generales siempre que se presente la Declaración del 720 en plazo. La finalidad de la norma es evitar que el contribuyente pueda ganar la prescripción respecto de una deuda tributaria relacionada con unos bienes y derechos sobre los que la Administración no puede tener conocimiento a través de medios ordinarios, sólo a través del Modelo 720.

Pero, además, esta presunción de renta «imprescriptible» no se aplica de forma absoluta y en todo caso, sino que justamente exime a quien acredite que cumplió debidamente sus obligaciones fiscales, bien porque los referidos bienes fueron adquiridos con rentas declaradas, bien porque su adquisición tuvo lugar cuando el titular no era contribuyente del impuesto español.

(...)

Pues bien, en el presente caso lo primero que hay que poner de manifiesto es que la Sra. **Dx...** presentó voluntariamente y sin requerimiento previo, si bien fuera de plazo, la Declaración Modelo 720 de Bienes y Derechos en el extranjero correspondiente al 2012. La presentación tuvo lugar el día 14 de junio de 2013 (el plazo había terminado el 30 de abril), al tiempo de realizar su declaración por IRPF 2012, en la que hacía constar entre los rendimientos del capital mobiliario los derivados de los valores y demás productos de su titularidad en el extranjero.

Se alega por la parte actora que, aunque no conserva la documentación debido a los años transcurridos desde el cese de la actividad y a su avanzada edad, sus bienes en el extranjero sí fueron adquiridos con las rentas derivadas de dicha actividad, que fueron debidamente declaradas, tributando en el régimen de módulos. Y que desde que cesó en aquélla, su patrimonio ha ido disminuyendo, puesto que no ha obtenido otras rentas adicionales.

No lo entiende así la Inspección, como ya se ha indicado, que considera que no se puede establecer una conexión entre los bienes en el extranjero con la actividad desarrollada en su día en España.

Sin embargo, este Tribunal, ya se adelanta, no puede compartir la regularización practicada. Como la propia Inspección indica en su acuerdo anulando la sanción, los indicios de la actividad y situación de la Sra. **Dx...** le permitieron cuestionar que el origen de los bienes y derechos declarados en el extranjero se hallase en el ejercicio de una actividad económica que habría cesado en 1996, «*pero no permiten excluir categóricamente tal posibilidad*».

Y, en efecto, no cabe excluir la posibilidad. Según se desprende de los datos del expediente, la Sra. **Dx...**, de nacionalidad alemana, se instala en..., Tenerife, en 1976, a raíz de su divorcio, y con fondos obtenidos de éste y un préstamo, abre un negocio de ropa (una boutique de ropa internacional en una zona turística) que ejerce desde 1977 a 1996 (al cumplir 70 años y jubilarse).

A pesar de no conservarse documentación, la Inspección sí ha podido acreditar la realidad de tal negocio, e incluso que tributó en régimen de módulos.

(...)

La parte actora aporta todas las pruebas a su alcance, que no son muchas debido al tiempo transcurrido. Pero sí hay algunos hechos ciertos. Por ejemplo, que se acogió al régimen de Estimación Objetiva en su actividad de comercio al por menor de ropa; que vendió el local de la actividad en 1997 por 75.000€; que su boutique de ropa de importación sí pudo reportarle ganancias, pues entre otros bienes es propietaria de la vivienda en que habita en...; que su patrimonio en 1999 (año más antiguo del que se tienen datos) era de 663.151€, y que ha venido disminuyendo con el paso de los años, pues no posee otras fuentes de renta y lo utiliza para sus gastos normales. Por otra parte, de ese patrimonio en el extranjero podía ser conocedora la Administración tributaria española, dado que, al menos en el IRPF 2012, se declararon los rendimientos de capital mobiliario derivados del mismo. No consta lo declarado en otros años, pero la Inspección pudo regularizar los ejercicios no prescritos si no se hubieran declarado tales rendimientos, y nada se ha hecho en ese sentido.

Por otra parte, y como ya se ha dicho, la interesada sí cumplió con su obligación de presentar la Declaración de bienes y derechos en el extranjero, aunque lo hiciera fuera de plazo, sin requerimiento previo de la Administración. Era una obligación que suponía una novedad en el ordenamiento tributario español, y el primer período al que afectó fue el de 2012, justamente la declaración que se presentó. Cabe presumir que, dada la situación de la contribuyente –jubilada, de avanzada edad y extranjera–, no fuera hasta el momento de la confección de su declaración por el IRPF de 2012 (junio 2013) cuando fuera advertida de la obligación de presentar la Declaración por los bienes en el extranjero, para lo que ya estaba fuera de plazo, y que aun así cumplimentó a pesar de las posibles gravosas consecuencias.

Ya se ha indicado más arriba que la presunción *iusuris tantum* de ganancia de patrimonio no justificada que regula el art. 39.2 LIRPF puede ser enervada si el contribuyente acredita que la titularidad de los bienes o derechos en el extranjero se corresponde con rentas declaradas. Pero que, en este caso, y a diferencia de la presunción de ganancias de patrimonio regulada en el mismo artículo 39 LIRPF en su apartado 1, recae sobre el contribuyente la carga de la prueba de que el patrimonio descubierto (en el extranjero) procede de rentas declaradas, al establecer la norma que aquella presunción del art. 39.2 se aplica «en todo caso». Hay pues una *inversión de la carga de la prueba*.

(...)

En el presente caso la parte actora ha aportado todas las pruebas a su alcance para intentar justificar que la titularidad de los bienes que poseía en el extranjero fue adquirida con rentas declaradas, pero no es posible exigirle mayor diligencia ni otorgarle la capacidad de prever las consecuencias de la falta de justificación del nexo de su actividad económica con el patrimonio en el extranjero a 2012. En otro caso, estaríamos ante una *probatio diabolica*, situación que se produce cuando a quien alega un derecho o una situación de la que se deriva una consecuencia jurídica le resulta imposible probar un hecho o extremo concreto, mientras que está en la mano de la otra parte acreditar el extremo contrario al de aquella parte. Esta situación provoca una alteración en la carga probatoria que determina que, al no estar en la mano de quien alega demostrar este hecho por la imposibilidad de hacerlo al depender su respuesta de la parte a quien le efectúa la reclamación, está en el «debe» de ésta el verificarlo.

A la Inspección no le parecen suficientes las pruebas aportadas, ni tampoco los indicios para considerar acreditada la conexión de los bienes en el extranjero con la actividad económica desarrollada en su día. Sin embargo, reconoce que esa actividad existió, que pudo producir rentas, y que tales rentas debieron ser declaradas y cumplidas las correspondientes obligaciones tributarias. Pero lo cierto es que los hechos

tuvieron lugar con tantos años de antelación a la fecha de la Declaración 720 que ni la contribuyente puede aportar más datos ni la Administración confirmarlos o rebatirlos.

Debe considerarse, pues, que la reclamante aportó, dadas las circunstancias, prueba indiciaria suficiente. En relación con la prueba de indicios resulta pertinente traer a colación la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 20 de julio de 2010, R.G: 5878/08, que distingue entre medios de prueba directos e indirectos o indiciarios.

(...)

La correcta utilización de estos medios de prueba exige, de acuerdo con una jurisprudencia consolidada: que los hechos base estén acreditados, no pudiendo tratarse de meras sospechas, y que se explicita el razonamiento a través del cual, partiendo de los indicios, se llega a la convicción sobre la existencia del hecho que se pretende probar.

La Inspección da por probado el hecho base que da lugar a la presunción de obtención de la ganancia patrimonial del art. 39.2 LIRPF: la presentación extemporánea del Modelo 720 y la falta de justificación documental del origen del patrimonio en cuestión. Pero este Tribunal difiere de esto último: los indicios existentes de obtención de rentas declaradas (ejercicio de una actividad económica que tributó en régimen de módulos durante varios ejercicios, beneficio por la venta del local de dicha actividad, carencia de otras fuentes de renta tras la jubilación y consiguiente disminución de su patrimonio) son verosímiles, y suficientes para acreditar la conexión con la titularidad de bienes en el extranjero.

En consecuencia, se considera cumplido el requisito del art. 39.2 LIRPF, 2º párrafo, en la medida en que existen suficientes indicios para entender acreditado que la titularidad de los bienes que la Sra. **Dx...** tenía en el extranjero en 2012 se correspondía con rentas declaradas. Por lo que no procede la imputación de ganancia patrimonial alguna ni la liquidación practicada.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5355/2018, de 9 de abril de 2019

Infracciones y sanciones tributarias. No inclusión en la declaración de rentas que no figuran en los datos fiscales facilitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

El TEAC estima el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, estableciendo que, en aquellos casos en los que se presente la declaración de IRPF atendiendo a una información errónea o incompleta suministrada por la AEAT en los datos fiscales, puede producirse infracción tributaria si existe culpabilidad del contribuyente, pues de tomarse este aspecto como exculpatario, se desincentivaría el cumplimiento voluntario en lo que se refiere a las rentas no conocidas por la Administración.

Fundamentos de derecho

CUARTO.-

En el marco de atender a los derechos de los contribuyentes por dicho Impuesto a ser informados y asistidos por la Administración tributaria sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (art 34.1.a de la Ley 58/2003), y cumpliendo su obligación de prestarles la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones (art. 85.1), en particular, a través de la asistencia en la realización de las declaraciones y autoliquidaciones atinentes al mismo (art. 85.2.e), en suma realizando unas actuaciones de asistencia tributaria (art. 77 del Reglamento general, R.D. 1065/2007), la Administración tributaria (la A.E.A.T.) facilita a los contribuyentes por el I.R.P.F. tanto los datos fiscales que de los mismos tiene, datos de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta, como borradores de sus declaraciones-autoliquidaciones por dicho impuesto que incorporan esos datos que la Administración tributaria tiene de ellos (arts. 98 de la Ley 35/2006 y 64 del Reglamento del Impuesto, R.D. 439/2007).

(...)

Pero, las normas que regulan esa actividad de asistencia a los contribuyentes por el I.R.P.F., tanto las generales –apartado 4 de ese art. 77 del Reglamento general– como las específicas –apartado 1 de ese art. 98 de la Ley 35/2006– recogen de manera diáfana e indubitada que la información (los datos) que la Administración tributaria facilita con esas actuaciones tienen unos «efectos meramente informativos» –art. 98.1– que «no vincularán a la Administración en el ejercicio de las actuaciones de comprobación o investigación que puedan desarrollarse con posterioridad» –art. 77.4 –; y ello por dos razones obvias (I) porque esa información y esos datos pueden ser no correctos, pues en muchos casos son datos facilitados por otros obligados tributarios a la A.E.A.T., y cuya exactitud o certeza, ésta no ha podido comprobar; y (II) porque puede haber rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta efectivamente obtenidos y de los que a la Administración tributaria no le conste información o dato alguno.

Con lo que es claro que si un contribuyente recibe de la A.E.A.T. unos datos fiscales o un borrador de su declaración de un período, y se percató de que hay rentas obtenidas por él en ese período, pero que no están en la información que la Administración le ha facilitado, a la hora de declarar y autoliquidar el Impuesto, lo que ha de hacer es incluir también en su declaración-autoliquidación esas rentas que la Administración desconoce; porque, como antes recogimos, el I.R.P.F. grava todas las rentas que el contribuyente haya obtenido en el período de imposición, sean dichas rentas conocidas por la Hacienda Pública o no.

QUINTO.-

Recordando las obligaciones que todo contribuyente del I.R.P.F. tiene a la hora de tributar por dicho impuesto, un contribuyente que no incluya alguna de sus rentas a la hora de declararlo, autoliquidarlo y en función de cuál sea el resultado de la autoliquidación, podrá incurrir en el injusto típico del art. 191.1 de la Ley 58/2003 «dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo», o del art. 194 «solicitar indebidamente devoluciones», o del 193 «obtener indebidamente devoluciones» o del art. 191.5 «haber obtenido indebidamente una devolución, cuando como consecuencia de la regularización practicada procediera la imposición de una sanción por dejar de ingresar».

Y, como es bien sabido [sentencias del TC n.º 76 de 26/04/1990 y del TS de 08/05/1987, y otras muchas], para que un obligado cometa una infracción tributaria deben concurrir el «elemento objetivo», la conducta antijurídica constitutiva del tipo infractor de que se trate, y el «elemento subjetivo», es decir que sea un sujeto imputable y concorra culpabilidad en su conducta; conducta que puede concurrir en diversos grados, que arrancan desde la simple negligencia, pues «con cualquier grado de negligencia» dice el art. 183.1 de la Ley 58/2003, y que permiten modos de comisión que terminan en las gravemente dolosas; culpabilidad administrativa que, siempre que se supere el umbral cuantitativo de los 120.000 euros, termina donde empieza la responsabilidad penal; y culpabilidad cuya debida acreditación es carga de la Administración, pues la presunción es de inocencia (art. 24 C.E.).

SEXTO.-

Entrando en un caso como el que es objeto del presente recurso, el de un contribuyente que en la declaración-autoliquidación que presenta no incluye una renta que efectivamente ha tenido pero cuya existencia a la Administración tributaria no le consta, paradigmáticamente, el caso de un contribuyente que confirma un borrador en el que esa renta no está, aunque él efectivamente la ha obtenido.

Pues bien, porque a la Administración tributaria no le conste la existencia de esa renta, no por ello en la conducta del contribuyente en cuestión dejará de concurrir el «elemento objetivo» –ser antijurídica y típica–, pues en los términos repetidamente expuestos, el I.R.P.F. grava todas las rentas que el contribuyente haya obtenido en el período de imposición, sean dichas rentas conocidas por la Hacienda Pública o no; y si una renta que efectivamente se ha obtenido no se incluye en la pertinente declaración-autoliquidación, ello terminará produciendo ineluctablemente un resultado que encajará en alguno de los tipos infractores dichos.

Y en cuanto a la concurrencia del «elemento subjetivo» –existencia de culpabilidad– habrá que analizar el caso concreto, como siempre ocurre respecto de esta cuestión cuando se trata de discernir si concurre culpabilidad en una conducta; pues podrá haber desde casos en que efectivamente no quepa apreciar culpabilidad alguna en el contribuyente, a otros en los que no sólo se aprecie en él una simple negligencia, sino una culpabilidad gravemente dolosa, con presencia de ocultación o de medios fraudulentos; y no hay más que pensar en el caso de un contribuyente que, con «ocultación» (art. 184.2 de la Ley 58/2003) omite incluir en su declaración las rentas que obtiene por alquileres de inmuebles por temporada a «no residentes», precisamente, porque sabe que, al no estar sujetas a retención, la Hacienda Pública no va a tener noticias de esas rentas; o de otro, que precisamente para que la Hacienda Pública no sepa que ha tenido una importante ganancia patrimonial en el extranjero emplea el «medio fraudulento» (art.184.3.c) de hacer figurar a nombre de un tercero –testaferro– esa operación. Supuestos en que esa culpabilidad puede ser tan dolosamente manifiesta que, de superarse el umbral de los 120.000 euros de cuota (art. 305 del Código penal), podría estarse incluso ante la comisión de un delito.

Lo expuesto pone manifiesto además de manera diáfana que, cuando él es sabedor de que ha obtenido unas rentas que no figuran en los datos o en el borrador facilitados por la A.E.A.T., el que un contribuyente declare y autoliquide el Impuesto en base a esos datos o borrador, no puede ser nunca una causa exculpatoria *per se*; pues lejos de eso, el haber actuado así, puede ser un elemento adicional a la hora de apreciar la existencia de culpabilidad en la conducta de tal contribuyente, si es que la hay, y los dos casos que hemos expuesto en el párrafo anterior son una buena prueba de ello.

Por otra parte, este Tribunal hace ver que, si el declarar y autoliquidar el Impuesto en base a los datos o borrador facilitados por la A.E.A.T. pudiera considerarse una causa exculpatoria, ello supondría, lisa y llanamente, desincentivar el recto cumplimiento voluntario respecto de las rentas no conocidas por la Administración; pues los contribuyentes que estuviesen en esa situación, podrían verse inducidos a no declarar esas rentas –no conocidas por la Administración– y esperar a ver, sabiendo que en ningún caso iban a ser sancionados por ello.

Y no hay que ir a casos tan extremos, en los que la no coincidencia entre las rentas efectivamente obtenidas y las que conoce la Administración son fruto de una «ocultación» o del empleo de unos «medios fraudulentos»; pues, si en la declaración-autoliquidación que presenta omite rentas que efectivamente ha obtenido, y que no son conocidas por la Administración, el que un contribuyente haya declarado y autoliquidado el I.R.P.F. en base a los datos o el borrador facilitados por la A.E.A.T., ello no será nunca una causa exculpatoria *per se*, de las infracciones que haya podido cometer como consecuencia de esa omisión de rentas, si se aprecia culpabilidad en su conducta.

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 45/2018 de 20/03/2019

Recaudación tributaria. Acuerdo de liquidación de intereses de demora. Distinta naturaleza de los intereses de demora del período ejecutivo de la de los intereses de demora suspensivos. El artículo 72.5 del RGR, y el artículo 1 de la Orden EHA/4078/2005, no son de aplicación a los intereses de demora suspensivos, aunque la suspensión se hubiera solicitado y obtenido en período ejecutivo.

El Tribunal Económico Central, en su Resolución de 20 de marzo de 2019 resuelve en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que cuando los intereses que se liquidan respecto de una deuda son los correspondientes a la suspensión, aunque sus efectos se produzcan una vez iniciado el período ejecutivo, no le son de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 72.5 del RGR y la Orden EHA/4078/2005, sino el artículo 16 de la Ley 47/2003 y sus disposiciones de desarrollo, pudiendo practicarse liquidaciones de intereses de demora por este concepto cuando superen el límite mínimo legalmente establecido cifrado en 6,00 euros.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO.- La cuestión sobre la que se centra el presente recurso consiste en determinar si el artículo 72.5 del Reglamento General de Recaudación (en adelante RGR) aprobado por el Real Decreto 939/2005 de 29 de julio, y el artículo 1 de la Orden EHA/4078/2005, de 27 de diciembre, son o no de aplicación a los intereses de demora suspensivos cuando la suspensión se hubiera solicitado y obtenido en período ejecutivo.

(..)

TERCERO.-

(...) Hay que determinar ante qué tipo de intereses nos encontramos puesto que el Departamento de Recaudación considera que estos artículos no son aplicables a los intereses de demora generados por la suspensión al contar, estos últimos, con una naturaleza distinta de los intereses de demora del período ejecutivo, puesto que los intereses de demora correspondientes a la suspensión se regulan en el artículo 26.2.c) LGT mientras que los intereses del período ejecutivo se regulan en el artículo 26.2.d).

Señala el artículo 26 de la LGT en su apartado 2 lo siguiente:

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

- a)** *Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.*
- b)** *Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.*

- c) *Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.*
- d) *Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.*
- e) *Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.*
- f) *Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.*

De la normativa expuesta se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- La exigencia de los intereses de demora es automática, es decir no es necesaria la concurrencia de un retraso culpable en el obligado tributario, puesto que su naturaleza es indemnizatoria y no sancionadora.
- El interés de demora se configura como una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios como consecuencia, entre otras causas, de las reguladas en el apartado 2 del artículo 26 de la LGT.
- Entre las causas enumeradas en este apartado se encuentran las siguientes:
 - Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
 - Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.

Ahora bien, establecida esta distinción que participa de la misma naturaleza indemnizatoria, bien es cierto que el artículo 72.5 del RGR y en su desarrollo el artículo 1 de la Orden EHA/4078/2005 se están refiriendo a los intereses devengados durante el período ejecutivo mientras que, en el caso que nos ocupa, estamos ante un liquidación de intereses de demora practicada por la suspensión instada por el obligado tributario con ocasión de la interposición de recurso de reposición y posterior reclamación económico-administrativa.

CUARTO: La regulación correspondiente a los intereses de demora suspensivos se encuentra en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (...)

De acuerdo con lo expuesto se ha de concluir que cuando los intereses que se liquidan respecto de una deuda son los correspondientes a la suspensión, aunque sus efectos se produzcan una vez iniciado el período ejecutivo, no le son de aplicación las disposiciones contenidas en el artículo 72.5 del RGR y la Orden EHA/4078/2005, sino el artículo 16 de la Ley 47/2003 y las disposiciones de desarrollo citadas, pudiendo practicarse liquidaciones de intereses de demora por este concepto cuando superen el límite mínimo legalmente establecido cifrado en 6,00 euros.