

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL*Resolución de 13 de noviembre de 2025**Sala 3.^a**R.G. 3449/2024***SUMARIO:**

Deuda tributaria. Interés de demora. *Trámite de audiencia previa.* Los intereses de demora suspensivos no integran la deuda tributaria, sino que son una consecuencia legal de la suspensión de la ejecución del acto impugnado. Estos intereses siguen necesariamente las vicisitudes del acto administrativo suspendido y resultan exigibles cuando dicho acto es confirmado íntegramente en vía administrativa o jurisdiccional. En este contexto, la omisión del trámite de audiencia no genera indefensión material, puesto que el obligado tributario ha podido ejercer plenamente su derecho de defensa a lo largo de los procedimientos administrativos y judiciales previos.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 19 de octubre de 2023, recaída en la reclamación nº 41/5033/2021 interpuesta frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a una liquidación de intereses de demora suspensivos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. A la interesada le fue practicada liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1999 a 2002 por importe de 225.708,51 euros de los que 185.177,22 euros correspondían a la cuota liquidada y el resto a los intereses de demora. Dicha liquidación fue objeto de reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante TEAR), interpuesta en 6 de abril de 2006, que fue parcialmente estimada mediante resolución dictada en 26 de mayo de 2009 en la que se ordenó su anulación en cuanto rechazó la deducibilidad de determinados gastos sin la debida motivación. La indicada resolución fue confirmada tanto por el Tribunal Económico-Administrativo Central como por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que dictó sentencia en 24 de octubre de 2013 desestimando el recurso interpuesto por la interesada con el nº .../2010.

SEGUNDO. Habiendo permanecido suspendida la ejecución de la deuda inicialmente liquidada, la Inspección dictó "Acuerdo de ejecución de resolución contencioso-administrativa" en 16 de junio de 2014 en el que tras señalar, entre otros, que la resolución le fue remitida a esa Dependencia Regional de Inspección para su cumplimiento el 14 de enero de 2014, anuló la liquidación antes referida y practicó en su sustitución liquidación A...50 por un importe de 260.385,43 euros de los que 170.431,70 euros correspondían a la nueva cuota liquidada y el resto (89.953,73 euros) a los intereses de demora devengados por dicha cuota desde las respectivas fechas de finalización del período de autoliquidación hasta el día 14 de marzo de 2014.

TERCERO. A la vista de dicho acuerdo, notificado en 17 de junio de 2014, la interesada planteó recurso incidental que, tras ser inadmitido por la Audiencia Nacional, fue planteado ante el Tribunal Regional, que dictó resolución en 30 de julio de 2015 estimándolo parcialmente en el sentido de considerar que, siendo aplicable la disposición contenida en el art. 240 de la Ley General Tributaria, no procedía la exigencia de intereses legales por el período comprendido entre el 7 de abril de 2007 y el 30 de septiembre de 2009. Interpuesto recurso de alzada contra dicha resolución, y habiendo interpuesto la interesada recurso contencioso-administrativo contra su desestimación presunta, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó sentencia desestimando dicho recurso, siendo asimismo inadmitido el recurso de casación interpuesto contra dicha sentencia. mediante auto dictado en 10 de septiembre de 2020.

CUARTO. En ejecución de la resolución dictada por el Tribunal Regional en 30 de julio de 2015, la Inspección Regional dictó "Acuerdo de ejecución de resolución económico-administrativa" en 29 de abril de 2016 rectificando la liquidación practicada a cargo de la interesada en 16 de junio de 2014 en cuanto a los intereses de demora contenidos en la misma, que redujo por importe de 21.360,03 euros para excluir los devengados entre el 7 de abril de 2007 y el 30 de septiembre de 2009. La liquidación ascendió a **239.025,40 euros** de los que 170.431,70 correspondían a la cuota liquidada y 68.593,70 euros a los intereses de demora. Dicho acuerdo consta notificado a la interesada en 3 de mayo de 2016 y se acompañó de documento de pago por importe de 135.025,40, al deducirse de la suma lo previamente ingresado a cuenta de la deuda en 4 de mayo de 2015 (104.000,00 euros).

QUINTO. Habiendo quedado extinguida la deuda mediante ingreso efectuado en 28 de septiembre de 2020 por importe de 135.025,40 euros, la Dependencia Regional de Recaudación dictó en 9 de febrero de 2021 acuerdo comunicando el cese de la suspensión.

En 12 de mayo de 2021, la Dependencia Regional de Recaudación dictó acuerdo de "Liquidación de intereses de demora por suspensión de deudas" en el que tras recoger que "la liquidación nº A...50 se mantuvo suspendida desde que finalizó el plazo de ingreso otorgado en ejecución del recurso.../2010. de la Audiencia Nacional (06/08/2014) hasta que se produjo el ingreso total de la misma, el 28/09/2020", practicó liquidación por los intereses de demora devengados por la suspensión de la ejecución de la deuda contenida en la liquidación nº A...50, tomando como base para su cálculo un importe de 239.025,40 euros (reducido a 135.025,40 euros a partir del 5 de mayo de 2015) y como período para su cómputo el comprendido entre el 6 de agosto de 2014 y el 28 de septiembre de 2020 y descontando de dicho período el comprendido entre el 14 de octubre de 2016 y el 5 de abril de 2017.

Frente a este acuerdo interpuso la interesada recurso de reposición que fue desestimado.

SEXTO. Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición, la interesada interpuso reclamación económico administrativa nº 41-5033-2021 ante el TEAR de Andalucía invocando, como uno de los motivos de anulación, que habiendo sido practicada la liquidación de intereses sin previa propuesta y trámite de audiencia, debía ser anulada por serle aplicable la doctrina contenida en resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en 18 de diciembre de 2019 en recurso de alzada para la unificación de criterio nº 00-02716-2019.

En fecha 19 de octubre de 2023, el TEAR de Andalucía dictó resolución estimando en parte la reclamación en base a los siguientes Fundamentos de Derecho.

Resolución TEAR de Andalucía impugnada (RG 41/5033/2021) -el subrayado es el contenido en la resolución:-

<<SEGUNDO. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la liquidación por la que se exigen a la interesada, al tipo de interés legal del dinero, los intereses de demora devengados por la suspensión de la liquidación que se que se practicó a su cargo en 16 de junio de 2014 por el Impuesto sobre Sociedades, modificada en cuanto a los intereses de demora contenidos en la misma mediante acuerdo dictado en 29 de abril de 2016 en ejecución de la resolución que en vía incidental dictó este Tribunal Regional en 30 de julio de 2015.

TERCERO. La interesada, como primera excepción, opone que el acuerdo por el que le fue practicada dicha liquidación debe anularse por haberse dictado sin previa propuesta y trámite de audiencia, lo que a su entender contraviene la doctrina que, en relación con otra obligación igualmente calificada como accesoria en el art. 25.1 de la Ley General Tributaria (la de satisfacer los recargos del art. 27 de la misma Ley), fijó el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución dictada en 18 de diciembre de 2019 en recurso de alzada para la unificación de criterio n.º 00- 02716-2019.

En dicha resolución, dictada por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central siguiendo el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley General Tributaria, iniciado por acuerdo de su Presidente por iniciativa propia, se fija e siguiente criterio: <<La regulación de la "actuación y procedimiento de aplicación de los tributos" consistente en la exigencia del recargo por presentación de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, estará constituida, a falta de la que pudiera contenerse en las normas de cada tributo, por las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios establecidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT, y para lo no establecido en ellas, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

En tales circunstancias, conforme a lo dispuesto en el artículo 99.8 de la LGT y teniendo presente que ni la LGT ni el RGAT regulan expresamente el procedimiento para exigir el recargo por autoliquidación extemporánea, la Administración tributaria debería conceder trámite de audiencia al interesado con anterioridad a la propuesta de liquidación, a fin de que éste pudiera alegar cuanto conviniera a su derecho, en la medida en que tal ausencia de regulación determina que no esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. Ahora bien, si la Administración tributaria, en lugar del preceptivo trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución concediera un trámite de alegaciones -que no resulta preceptivo- por plazo similar a aquél con la notificación de dicha propuesta (con la que ha podido incluso iniciarse el procedimiento si se disponía de información suficiente para formularla, ex artículo 87.3.e) RGAT), tal irregularidad formal no sería invalidante, a juicio de este Tribunal Central, toda vez que no determinaría indefensión alguna para el interesado, quien tendría la oportunidad de alegar cuanto conviniera en defensa de su derecho con anterioridad a la resolución o liquidación que pusiera fin al procedimiento>>

Para alcanzar dicha conclusión, el Tribunal Económico-Administrativo Central, partiendo de la consideración de que el recargo regulado en el art. 27 de la Ley General Tributaria es una obligación tributaria accesoria, examina cual es el cauce procedural que ha de seguir la Administración tributaria para su

exigencia, a cuyo objeto se comienza por considerar que su exacción, dentro del ámbito de la aplicación de los tributos, debe hacerse (art. 97 de la Ley), a falta de norma especial que lo establezca, y tratándose de un procedimiento de gestión tributaria conforme a lo dispuesto en la letra n) del apartado 1 del artículo 117 de dicha Ley en cuanto constituye una actuación no integrada en las funciones de inspección y recaudación a las que se refiere la misma Ley en sus artículos 141 y 160, en atención a las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios establecidas en el Capítulo II del Título III de la Ley desarrolladas (Real Decreto 1065/2007) en el Capítulo III de su Título III de su Reglamento, y supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos, de manera que conforme a lo que establece la Ley en su art. 99.8 y dicho Reglamento en su artículo 96, "la Administración tributaria debería conceder trámite de audiencia al interesado con anterioridad a la propuesta de liquidación, a fin de que éste pudiera alegar cuanto conviniera a su derecho, en la medida en que tal ausencia de regulación determina que no esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta."

Concluye el Tribunal Económico-Administrativo Central con el siguiente razonamiento: <<Ahora bien, si la Administración tributaria, en lugar del preceptivo trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución concediera un trámite de alegaciones -que no resulta preceptivo- por plazo similar a aquél con la notificación de dicha propuesta (con la que ha podido incluso iniciarse el procedimiento si se disponía de información suficiente para formularla, ex artículo 87.3.e) RGAT), como sucede en el supuesto de hecho aquí examinado, tal irregularidad formal no sería invalidante, a juicio de este Tribunal Central, toda vez que no determinaría indefensión alguna para el interesado, quien tendría la oportunidad de alegar cuanto conviniera en defensa de su derecho con anterioridad a la resolución o liquidación que pusiera fin al procedimiento>>.

CUARTO. La interesada entiende que, participando los intereses de demora regulados en el art. 26 de la Ley General Tributaria de la misma naturaleza que los recargos del art. 27 de dicha Ley (ambos son obligaciones tributarias accesorias), debe serle aplicada la misma doctrina que para estos se contiene en la citada resolución, argumentación que a juicio de este Tribunal no puede sostenerse sin más pues igualmente son obligaciones tributarias accesorias los recargos del período ejecutivo regulados en el art. 28 de la referida Ley sin que para su exigencia se requiera de previa propuesta ni de trámite de audiencia o de alegaciones previo a su liquidación conforme a lo que establece la Ley en sus artículos 161.4 y 167.1 y su Reglamento de desarrollo, aprobado por Real Decreto 939/2005, en sus artículos 70 y 71.

Ahora bien, lo cierto que la especificidad de los recargos del período ejecutivo consiste en que, estando su exacción entre las funciones específicamente atribuidas a los órganos de recaudación y teniendo sus normas procedimentales específicas, no les son de aplicación las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios establecidas en el Capítulo II del Título III de la Ley y desarrolladas por Real Decreto 1065/2017 en el Capítulo III de su Título III ni, por tanto, las contenidas en los artículos 96 y 99.8 de dicha norma reglamentaria.

En cuanto a los intereses de demora, siguiendo el razonamiento del Tribunal Económico-Administrativo Central, su exigencia, siendo indudablemente actuación encuadrada dentro del ámbito de la aplicación de los tributos, no está específicamente contemplada dentro de los procedimientos administrativos de gestión, inspección o recaudación que menciona el art. 83.3 de la Ley, sino que es una actuación que puede llevarse a cabo tanto en el procedimiento de gestión tributaria como en el de inspección y, en su caso, en el de recaudación.

No hay en el Real Decreto 1065/2007 norma alguna específica que regule singularmente el procedimiento a seguir para su exacción de los intereses más allá de las que para los intereses de demora a liquidar en el momento de practicar la liquidación de la deuda tributaria conforme a lo dispuesto en el art. 102 de la Ley establece en sus artículos 101.3 y 191 (este específico para el procedimiento inspector), pero en estos casos los intereses de demora pasan a formar parte de la liquidación de la deuda junto con la cuota tributaria a que se refieren. Más singular es la liquidación de los intereses de demora que se regula en el art. 72 del Reglamento General de Recaudación, actuación esta que se incardina entre los procedimientos de recaudación pero que se limita a los devengados en el período ejecutivo, pudiendo igualmente citarse, como acto de liquidación de intereses que no exige de previa propuesta (art. 53 del mismo Reglamento), el que acompaña con carácter general a los actos dictados por los órganos de recaudación en materia de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

QUINTO. Ahora bien, si hemos de ceñirnos a los intereses de demora devengados con ocasión de la suspensión de la ejecución de deudas tributarias, que son los que aquí interesa examinar, ni el art. 26 de la Ley, que se refiere a ellos en su apartado 1.c), ni los artículos 224.6 y 233.12 la misma Ley al regular los efectos del alzamiento de la suspensión de los actos tributarios impugnados en vía administrativa, contienen referencia alguna al procedimiento a seguir para su exigencia, limitándose a expresar que cuando deba ingresarse la deuda que estuvo suspendida "... se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley." Tampoco ofrecen una solución clara las normas de desarrollo contenidas en el Real Decreto 520/2005, que se limitan a expresar los casos en que "procederá la liquidación de los intereses de demora devengados". Y en cuanto a la norma que aquí procede aplicar de forma directa, que es la contenida en el art. 66.6 de dicho Real Decreto, la misma dispone:

<<(...)>>

A la vista de dicha norma y de los hechos de que trae causa el acuerdo impugnado, puede concluirse: 1º) que el órgano competente para liquidar los intereses de demora devengados por la suspensión el órgano de recaudación que la acordó en esta vía; 2º) que la liquidación impugnada ha sido practicada sobre la base del acuerdo dictado en 29 de abril de 2016 por la Inspección Regional para acomodar a la resolución dictada en esta vía en 30 de julio de 2015 la liquidación previamente practicada en 16 de junio de 2014 (sin anularla, en aplicación de lo dispuesto en el art. 66.3 del Real Decreto 520/2005, por permanecer inalterada la cuota tributaria liquidada); y 3º) que el período de cómputo de los intereses es el transcurrido desde la finalización (en 5 de agosto de 2014) del periodo voluntario de pago de dicha liquidación "reformada" y la fecha de ingreso de la deuda una vez quedó firme.

Entiende este Tribunal que, a falta de norma que específicamente contemple el procedimiento a seguir para la práctica de dicha liquidación, serían de aplicación, al igual que para los recargos del artículo 27, las normas generales supletoriamente aplicables a cualesquiera procedimientos de aplicación de los tributos, esto es, las desarrolladas por el Real Decreto 1065/2017 en el Capítulo III de su Título III, de manera que, conforme a lo que establece el artículo 99.8 de la Ley y 96.3 de dicho Reglamento en que apoya el Tribunal Económico-Administrativo Central la resolución que la interesada invoca, la conclusión es que, ciertamente, debiendo estar los actos de resolución o liquidación precedidos de una propuesta y del correspondiente trámite de audiencia o, en su caso, de alegaciones posterior a dicha propuesta conforme exige el art. 96.1 (no cabe entender aquí aplicable lo dispuesto en el apartado 3 de dicho artículo), no cabe considerar ajustado a Derecho el acuerdo aquí impugnado, mediante el que el órgano de recaudación práctica liquidación por los intereses de demora "suspensivos" devengados por la deuda tributaria que finalmente quedó firme sin previa propuesta y sin ofrecer a la interesada trámite de audiencia previo a dicha propuesta ni de alegaciones anterior a la práctica de la liquidación impugnada, que en estas condiciones procede anular sin que, a la vista de la infracción procedural apreciada, quepa, visto lo que establece el antes citado art. 66 del Real Decreto 520/2005 en su apartado 4, emitir pronunciamiento sobre la cuestión de fondo que la interesada plantea en relación con el cálculo de los intereses de demora liquidados a su cargo.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.>>

SÉPTIMO. Frente a la citada resolución del TEAR de Andalucía ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 16 de enero de 2024, con entrada en este TEAC el 8 de mayo de 2024, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio .

Comienza la Directora recurrente sus alegaciones señalando que sobre la cuestión controvertida ya se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en sentido opuesto a la pretensión del TEAR, en el recurso de alzada nº 00- 5935-2014 interpuesto por el Departamento de Recaudación frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 31 de enero de 2014 dictada en la reclamación económico-administrativa 28-29032-2012.

Adicionalmente, la Directora rechaza la extensión por el TEAR de Andalucía del criterio interpretativo contenido en la resolución de este TEAC de 18 de diciembre de 2019 (RG 2716/2019) dictada en unificación de criterio a la liquidación de intereses suspensivos, señalando:

<<la liquidación de intereses de demora suspensivos participa de los actos de ejecución que tampoco tienen trámite de audiencia- y el procedimiento para su liquidación está regulado en el artículo 66 del Reglamento general de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo precisamente denominado Ejecución de las resoluciones administrativas-, que no prevé trámite de audiencia.

El apartado 6 de ese artículo dispone lo siguiente:

<<(...)>>

En otros apartados de ese mismo artículo se contienen las normas relativas a los supuestos de ejecución de las resoluciones, según se hubiera producido un fallo u otro, y todos ellos se completan con lo que dispone el artículo 26.6 de la LGT sobre el tipo de interés aplicable. De este modo, la liquidación de los intereses está plenamente regulada en todos sus aspectos incluido el referido a la liquidación de intereses a favor del interesado, por haberse estimado totalmente su recurso o reclamación, sin que quepa dictar de nuevo el acto-, sin que el legislador haya establecido un trámite de audiencia, lo cual no significa que el interesado no pueda impugnar la liquidación que se le dicte.

Así pues, la liquidación de intereses de demora suspensivos es parte de la ejecución de las resoluciones económico-administrativas y de las sentencias judiciales, por lo que no resulta adecuado extender a ella el criterio establecido por el TEAC respecto del recargo por presentación extemporánea de autoliquidación sin

requerimiento previo, teniendo en cuenta, además, que ese TEAC se había pronunciado claramente, como ha quedado expuesto, dejando claro que no hay, ni es exigible trámite de audiencia ni alegaciones alguno previo a la liquidación de esos intereses>>

Finaliza su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio:

<<No es exigible a la Administración tributaria que conceda un trámite de audiencia ni de alegaciones previo a una liquidación de intereses de demora suspensivos.>>

OCTAVO. En fecha 29 de febrero de 2024 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado, SOCIEDAD X (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tiene que resolver en la presente resolución radica en determinar si es exigible que la Administración Tributaria conceda un trámite de audiencia o de alegaciones previo a una liquidación de intereses suspensivos.

En aras de resolver tal controversia, hemos de partir de la normativa aplicable que se contiene en la Ley 58/2003, General Tributaria y en el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

En primer lugar, los artículo 224 y 233 de la LGT regulan la suspensión de la ejecución del acto impugnado en reposición y en vía económico-administrativa, estableciendo la liquidación de intereses de demora durante el período de suspensión de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26:

<<Artículo 224. Suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición.

1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

Si la impugnación afectase a una sanción tributaria, su ejecución quedará suspendida automáticamente sin necesidad de aportar garantías de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 212 de esta Ley.

Si la impugnación afectase a un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspenderá en ningún caso, por este hecho, el procedimiento de cobro de la liquidación que pueda practicarse. Ello sin perjuicio de que, si la resolución que se dicte en materia censal afectase al resultado de la liquidación abonada, se realice la correspondiente devolución de ingresos.

(...)

4. Si el recurso no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte recurrida, quedando obligado el recurrente a ingresar la cantidad restante.

5. En los casos del artículo 68.9 de esta Ley, si el recurso afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que, en su caso, deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso.

6. Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución del recurso, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley.>>

<<Artículo 233. Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa. Redacción vigente desde 11/07/2021.

1. La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

(...)

7. Si la reclamación no afecta a la totalidad de la deuda tributaria, la suspensión se referirá a la parte reclamada, y quedará obligado el reclamante a ingresar la cantidad restante.

8. En los casos del artículo 68.9 de esta Ley, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación.

9. Si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente.

10. La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

11. Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial.

12. Cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución de la reclamación, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 26 y en el apartado 3 del artículo 212 de esta ley.

(...)

15. Reglamentariamente se regularán los requisitos, órganos competentes y procedimiento para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión>>.

Por su parte, el artículo 26.1 de la LGT define el interés de demora como una prestación accesoria, estableciendo el apartado segundo los supuestos en los que procede su exigencia y, recogiéndose en los siguientes apartados reglas aplicables para el cálculo de los citados intereses:

Artículo 26 LGT. Interés de demora. Redacción vigente a la entrada en vigor Ley 34/2015

<<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.

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 el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.

3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

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.

No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal>>

Normativa legal que es objeto de desarrollo reglamentario en el artículo 66 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; precepto que especifica que en caso de que se confirme el acto impugnado, deben liquidarse los intereses de demora por todo el período en que la deuda tributaria estuvo suspendida:

Artículo 66 RGR. Ejecución de las resoluciones administrativas. Redacción dada a su entrada en vigor.

<<1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

3. Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

4. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones, se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y, en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

5. Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

6. Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y este hubiera estado suspendido en periodo voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en periodo ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.

La liquidación de intereses de demora devengados durante la suspensión se realizará de la siguiente forma:

a) Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo voluntario, el órgano que acordó la suspensión liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa o hasta el día en que se produzca el ingreso dentro de dicho plazo.

Cuando la suspensión hubiera sido acordada por el tribunal, la liquidación de intereses de demora a que se refiere el párrafo anterior será realizada por el órgano que dictó el acto administrativo impugnado.

Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución de este recurso hubiese sido objeto de reclamación económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición.

b) Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo ejecutivo, el órgano de recaudación liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre la fecha en la que surtió efecto la suspensión y la fecha de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución de este recurso hubiese sido objeto de reclamación económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde la fecha en que surtió efectos la suspensión hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición.

7. Comprobada la procedencia de la devolución de la garantía prestada, el órgano competente la efectuará de oficio sin necesidad de solicitud por parte del interesado.

8. Para la ejecución de los acuerdos que resuelvan los procedimientos especiales de revisión se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores>>

TERCERO. Con carácter previo a abordar la cuestión controvertida, debe partirse de la distinción, de acuerdo con la doctrina reiterada de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de dos conceptos diferentes en relación con el más amplio de interés de demora.

De una parte, el interés de demora del artículo 58.2 a) de la LGT, que forma parte de la deuda tributaria, y que se devenga y debe liquidarse por la parte ocultada o no liquidada por error de hecho o de derecho a

partir del momento en que la obligación tributaria, nacida "ex lege", es líquida, exigible y vencida, y que en el supuesto de exacción mediante declaraciones-autoliquidaciones, lo es a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de presentación.

El interés de demora, en su concepto de componente de la deuda tributaria, tiene un fundamento indemnizatorio, por el retraso o mora en que los contribuyentes incurren en el pago de su obligación tributaria principal que es la cuota, como se cuida de decir el apartado 1 del artículo 58 de la LGT al afirmar que la deuda tributaria está constituida principalmente por la cuota.

Y, de otra parte, el interés de demora suspensivo recogido en el artículo 233.12 de la LGT, que no forma parte de la deuda tributaria, sino que es consecuencia legal y lógica de la suspensión de la deuda tributaria, por impugnación de ésta, y que, por tanto, gira y se calcula sobre el importe de la deuda tributaria liquidada objeto de la suspensión (cuota más el interés de demora del artículo 58.2 a) LGT). Este interés de demora suspensivo sigue indefectiblemente las vicisitudes del acto administrativo cuya ejecución se haya suspendido, por interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales, de modo que si se anula el acto administrativo de liquidación y, en consecuencia, debe practicarse uno nuevo y distinto, se reabre necesariamente un nuevo plazo de ingreso de dicha liquidación, razón por la cual no ha lugar en absoluto a exigir intereses de demora suspensivos, aunque la modificación del acto administrativo haya sido insignificante.

Así, ya en la sentencia de 28 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de la Ley nº 9163/1996. Ponente: Alfonso Gota Losada)) diferenció el Alto Tribunal entre los "intereses de demora del artículo 58.2.b) de la entonces vigente Ley General Tributaria" de los "intereses de demora por suspensión de la liquidación, cuando ésta se impugna en vía administrativa y jurisdiccional" afirmando:

STS de 28 de noviembre de 1997 (recurso de casación en interés de la Ley nº 9163/1996):

<<Los conceptos, que ya hemos apuntado y utilizado en anteriores fundamentos de derecho, son, de una parte, el Interés de demora del artículo 58, apartado 2, letra b), de la Ley General Tributaria (ahora letra c) según la nueva redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de Julio), que forma parte de la deuda tributaria, y que se devenga y debe liquidarse por la parte ocultada o no liquidada por error de hecho o de derecho a partir del momento en que la obligación tributaria, nacida "ex lege", es líquida, exigible y vencida, y que en el supuesto de exacción mediante declaraciones-autoliquidaciones, lo es a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de presentación.

Y, de otra parte, el interés de demora del artículo 61, apartado 4, de la Ley General Tributaria, que no forma parte de la deuda tributaria, sino que es consecuencia legal y lógica de la suspensión de la deuda tributaria, por impugnación de ésta, y que, por tanto, gira y se calcula sobre el importe de la deuda tributaria liquidada (cuota, más el interés de demora del art. 58 y más las sanciones), objeto de la suspensión. Este interés de demora suspensivo sigue indefectiblemente las vicisitudes del acto administrativo cuya ejecución se haya suspendido, por interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales, de modo que si se anula el acto administrativo de liquidación y, en consecuencia, debe practicarse uno nuevo y distinto, se reabre necesariamente un nuevo plazo de ingreso de dicha liquidación, razón por la cual no ha lugar en absoluto a exigir intereses de demora suspensivos, aunque la modificación del acto administrativo haya sido insignificante.

Esto está dicho en el artículo 22, apartado 2, del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de Diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de Julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativos, al disponer: "Dos. Cuando se ingrese la deuda tributaria por haber sido desestimada la reclamación interpuesta se satisfarán intereses de demora en la cuantía establecida en el artículo 36.2, de la Ley General Presupuestaria de 4 de Enero de 1977, por todo el tiempo que durase la suspensión, mas el 5 por 100 de aquella deuda en los casos en que el Tribunal aprecie temeridad o mala fá". Este precepto ha sido reproducido por el artículo 81, apartado 10, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de Agosto y por el artículo 74, apartado 12, del nuevo Reglamento, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de Marzo, en los mismos términos, salvo la referencia del interés que no se hace al artículo 36.2 de la Ley General Tributaria, sino al artículo 58, apartado 2, de la Ley General Tributaria, referencia que es mas técnica.

A "sensu contrario" cuando la reclamación se estima total o parcialmente no ha lugar, como hemos dicho reiteradamente, a exigir intereses de demora, por la suspensión

(...)

Cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos (art. 61.4 de la L.G.T.), por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora del artículo 58.2,b) de la Ley General Tributaria girados sobre la cuota liquidada de nuevo, y calculados por el período de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación, es decir, el interés suspensivo (art. 61.4 de la L.G.T)

es sustituido por el interés de demora (art. 58.2.b de la L.G.T.), respecto de la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate>>

Doctrina casacional que se ha mantenido en posteriores pronunciamientos del Alto Tribunal, entre los que pueden citarse las sentencias de 25 de junio de 2004 (recurso de casación nº 8564/99. Ponente: Eduardo Gota Losada) o la sentencia de 6 de julio de 2004 (recurso de casación nº 3305/99. Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero). Así, en la de 25 de junio de 2004 señalaba el Alto Tribunal:

STS de 25 de junio de 2004 (recurso de casación nº 8564/99):

<<<CUARTO.-(...)

Primera.-La distinción hecha por la Sentencia de esta Sala Tercera de fecha 28 de Noviembre de 1997 , que resolvió el Recurso de Casación en Interés de la Ley n.º 9163/1996 , que ha sido seguida por la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Sección Segunda- de la Audiencia Nacional, cuya casación se pretende ahora, no es sólo terminológica, como sostiene el Abogado del Estado, sino también jurídica de fondo, aunque el tipo de interés aplicable en ambos supuestos pudiera ser el mismo.

En efecto, el interés de demora, en su concepto de componente de la deuda tributaria, “ex artículo 58, apartado 2, letra b), de la Ley General Tributaria ”, tiene, como ha precisado esta Sala Tercera, un fundamento indemnizatorio, por el retraso o mora en que los contribuyentes incurren en el pago de su obligación tributaria principal que es la cuota, como se cuida de decir el apartado 1, de este mismo artículo , al afirmar que la deuda tributaria está constituida principalmente por la cuota.

El “dies a quo” del devengo de este concepto de intereses de demora, lo ha precisado esta Sala Tercera, en numerosas sentencias, que por harto conocidas, excusan de su cita concreta, distinguiendo según se trate de tributos que se gestionan mediante declaraciones-autoliquidaciones y declaraciones-liquidaciones, en cuyo caso el “dies a quo” es el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones, y, esto es así, porque las obligaciones tributarias son obligaciones “ex lege” que nacen por la realización del hecho imponible, al cual conecta la ley el nacimiento de la obligación tributaria, y, además, impone al contribuyente la obligación legal de liquidar, es decir de determinar la obligación tributaria, en el plazo establecido, por lo cual ésta es, “ex lege”, al término del mismo, líquida, vencida y exigible.

(...)

Las diferencias, mas importantes, existentes entre los “intereses de demora” a que se refiere el artículo 58, apartado 2, letra b), de la Ley General Tributaria , como componente de la deuda tributaria, y los “intereses suspensivos”, referidas tales diferencias, esto es importante, al tiempo de estos autos, dadas las constantes reformas legales habidas en esta materia, son las siguientes:

1. *El “dies a quo” es distinto, pues en los suspensivos es el día siguiente al vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario de la liquidación notificada e impugnada, en tanto que el interés de demora del artículo 58.2.d), de la LGT , en el supuesto de gestión tributaria mediante declaraciones- autoliquidaciones o declaraciones-liquidaciones, es el día siguiente al vencimiento del plazo reglamentario de presentación de las declaraciones.*

2.- *La base o capital en términos financieros sobre la que se liquida el interés de demora del art. 58.2.d) L.G.T . es siempre la cuota u obligación principal, incluidos en ella, a estos efectos, los recargos complementarios sobre la base o sobre la propia cuota, no moratorios, en tanto que la base de los intereses suspensivos es, según lo ha venido haciendo la Administración, el importe de la deuda tributaria suspendida, es decir la suma de los diversos componentes de dicha deuda, lo cual significa que estos intereses suspensivos girarán, en el supuesto de liquidaciones resultantes de actuaciones de la Inspección de Hacienda, que es el caso de autos, sobre los propios “intereses demora” del artículo 58.2.d) LGT , liquidados inicialmente, sobre las sanciones impuestas y sobre los recargos liquidados.*

(...)

4.- *El “dies ad quem” del plazo de liquidación de los intereses es también distinto, pues en los suspensivos es el día en que cesa la suspensión, por las razones que sean, en tanto que en los “intereses de demora” del art. 58.2.b), LGT es el día en que se practica la correspondiente liquidación por la Administración. 5.- El tipo de interés de demora del artículo 58.2.b) de la L.G.T ., como componente de la deuda tributaria, de conformidad con el artículo 36, apartado 2, del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de Septiembre , es el vigente el día de vencimiento de pago de la obligación tributaria, aplicable durante todo el período de devengo, en tanto que el tipo de los intereses suspensivos parece lógico suponer será el vigente en el momento en que se acuerda la suspensión, que obviamente podía ser distinto, aplicable también durante todo el tiempo de la suspensión. Como se observa, regía el principio de invariabilidad del tipo de interés, sin embargo, este principio fue sustituido por la Ley 25/1995, de 20 de Julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria , por el principio de variabilidad del tipo de interés, lo cual ha llevado consigo la superación de esta diferencia.*

5.- *El tipo de interés de demora del artículo 58.2.b) de la L.G.T ., como componente de la deuda tributaria, de conformidad con el artículo 36, apartado 2, del Texto refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de Septiembre , es el vigente el día de vencimiento de pago de la obligación tributaria, aplicable durante todo el período de devengo, en tanto que el tipo de los intereses suspensivos parece lógico suponer será el vigente en el momento en que se acuerda la suspensión, que obviamente podía ser distinto, aplicable también durante todo el tiempo de la suspensión. Como se observa, regía el principio de invariabilidad del tipo de interés, sin embargo, este principio fue sustituido por la Ley 25/1995, de 20 de Julio, de Reforma parcial de la Ley General Tributaria , por el principio de variabilidad del tipo de interés, lo cual ha llevado consigo la superación de esta diferencia.*

(...)

Tercera.- *La sentencia de esta Sala de fecha 28 de Noviembre de 1997 , citada, mantiene que si la reclamación económico-administrativa es totalmente desestimada se exigirán los intereses suspensivos correspondientes desde el inicio de la suspensión hasta el cese de la misma por ejecución de la resolución, de modo que el contribuyente pagará los “intereses de demora” del art. 58.2.b) L.G.T . incluidos en la deuda tributaria liquidada y suspendida y además los intereses suspensivos que se calculaban según la Administración, en el tiempo de autos, sobre la totalidad de la deuda tributaria.*

Por el contrario, si se estima totalmente la reclamación y se anula la liquidación, obviamente no habrá ni intereses de demora del artículo 58.2.b) L.G.T , como componente de la deuda tributaria, ni intereses suspensivos.

Los problemas se suscitan cuando la estimación es parcial, es decir cuando se anula parte de la cuota y/o parte de la sanción.

Esta resolución estimatoria parcial lleva consigo formalmente la anulación total de la liquidación y la práctica de una nueva liquidación que comprenda la cuota y/o la sanción disminuidas.

La Sentencia de fecha 28 de Noviembre de 1997 considera que la resolución estimatoria parcial significa que el contribuyente no estaba obligado a ingresar en plazo voluntario la totalidad de la deuda tributaria, porque ésta era parcialmente contraria a Derecho, de manera que mantuvo la tesis de que no eran exigibles en su totalidad los intereses suspensivos, pues formalmente había existido la total anulación de la liquidación recurrida, al igual que si se hubiera estimado totalmente la reclamación, pero al practicarse la nueva liquidación por cuantía inferior, ésta pone de relieve que la cuota así determinada, conforme a Derecho, debió pagarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración-autoliquidación o declaración-liquidación, sin embargo lo cierto es que, por razón de las incidencias procedimentales habidas, se va a pagar años después, por ello mantuvo que procedía exigir los correspondientes intereses de demora del art. 58.2.b), como componente de la deuda tributaria, desde el “dies a quo” inicial hasta la fecha de esta nueva liquidación.

Aparentemente es una solución irrita, si se piensa que el resultado es el mismo que si se hubieran exigido los correspondientes intereses suspensivos, sin embargo hay dos diferencias significativas, consistentes, una en que el tipo de interés suspensivo, en el tiempo a que se refieren estos autos, podría ser diferente al vigente en el “dies a quo” de los intereses de demora del art. 58.2.b) LGT , como componente de la deuda tributaria, y otra, relativa a la base de cálculo de los intereses suspensivos, porque al operar sobre la totalidad de la deuda tributaria suspendida, gira también sobre los intereses de demora liquidados inicialmente. La Sala anticipa que este modo de operar implica incidir en un supuesto de anatocismo, cuestión que analizamos posteriormente.

Por todo ello, la Sentencia de esta Sala de 28 de Noviembre de 1997 mantuvo “....por tanto, y esto es fundamental, cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos (art. 61.4 de la LGT) por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora del artículo 58.2.b) de la Ley General Tributaria , girados sobre la cuota liquidada de nuevo, y calculados por el período de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación, es decir, el interés suspensivo (art. 61.4 de la LGT) es sustituido por el interés de demora (art. 58.2.b de la LGT), respecto de la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate ”; lo que significa que en el caso de autos procede exigir intereses de demora del artículo 58.2.b) LGT , como componente de la deuda tributaria, desde el “dies a quo” inicial o sea desde el día siguiente a la terminación del plazo voluntario de presentación de las declaraciones liquidaciones, ya indicado, hasta la fecha de la nueva liquidación, que fue el 22 de Abril de 1994, aplicando el tipo de interés vigente en el “dies a quo” a la cuota que no se discute, durante todo el período referido, con lo cual se elimina el anatocismo de intereses>>

Aún no siendo de aplicación al caso analizado *ratione temporis* , el Tribunal Supremo se hace eco en esta sentencia de la nueva regulación dispuesta por la Ley 58/2003, General Tribut

aria, argumentándose en el Fundamento de Derecho Quinto que:

<<QUINTO.- La cuestión concreta que hemos tratado en este recurso de casación ha sido regulada en el artículo 26, apartado 5 , y artículo 233, apartado 9, de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre , Nueva General Tributaria, no aplicable "ratione temporis" al caso de autos, y a lo que parece, y dicho "obiter dictum", asemejan coincidir con la tesis de esta sentencia. En efecto el apartado 5, citado dispone: ""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""

La proposición lógico-jurídica final es que el ingreso fuera de plazo, salvo el supuesto de declaraciones presentadas sin requerimiento previo, que tienen y deben tener un tratamiento especial, sea como consecuencia de la actuación comprobadora e investigadora de la Administración tributaria, sea previa intervención en los Tribunales Económico-Administrativos, sea en vía ejecutiva de apremio, aparte de otros supuestos, debe llevar consigo un interés de demora aplicable exclusivamente sobre la cuota, y nunca sobre intereses previos, no como viene haciéndolo la Administración tributaria (...)>>

CUARTO.Partiendo así de las diferencias entre los intereses de demora y los intereses de demora suspensivos y, asimismo, los casos en que procede la exigencia de una u otra modalidad en atención a las vicisitudes del acto administrativo impugnado en la vía administrativa o jurisdiccional, en el supuesto de hecho objeto de análisis en la resolución del TEAR de Andalucía aquí impugnada, nos encontramos ante una liquidación de intereses suspensivos.

El TEAR de Andalucía considera que, al igual que este Tribunal Central concluyó en relación con la liquidación del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 de la LGT en la resolución dictada en unificación de criterio en 18 de diciembre de 2019, RG 2716/2019, cuando la Administración Tributaria liquida los intereses suspensivos debe conceder al obligado tributario un trámite de audiencia o, en su caso, un trámite de alegaciones . En esta resolución de 18/12/2019 se planteaba el cauce formal que debía seguir la Administración para, exigir al obligado tributario el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo del artículo 27 de la LGT, fijando este Tribunal Central el siguiente criterio:

<<La regulación de la "actuación y procedimiento de aplicación de los tributos" consistente en la exigencia del recargo por presentación de autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo, estará constituida, a falta de la que pudiera contenerse en las normas de cada tributo, por las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios establecidas en el Capítulo II del Título III de la LGT, desarrolladas en el Capítulo III del Título III del RGAT, y para lo no establecido en ellas, supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

En tales circunstancias, conforme a lo dispuesto en el artículo 99.8 de la LGT y teniendo presente que ni la LGT ni el RGAT regulan expresamente el procedimiento para exigir el recargo por autoliquidación extemporánea, la Administración tributaria debería conceder trámite de audiencia al interesado con anterioridad a la propuesta de liquidación, a fin de que éste pudiera alegar cuanto conviniera a su derecho, en la medida en que tal ausencia de regulación determina que no esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. Ahora bien, si la Administración tributaria, en lugar del preceptivo trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución concediera un trámite de alegaciones -que no resulta preceptivo- por plazo similar a aquél con la notificación de dicha propuesta (con la que ha podido incluso iniciarse el procedimiento si se disponía de información suficiente para formularla, ex artículo 87.3.e) RGAT), tal irregularidad formal no sería invalidante, a juicio de este Tribunal Central, toda vez que no determinaría indefensión alguna para el interesado, quien tendría la oportunidad de alegar cuanto conviniera en defensa de su derecho con anterioridad a la resolución o liquidación que pusiera fin al procedimiento.>>

Pues bien, adelanta este Tribunal Central que no comparte el criterio del Tribunal Regional.

Hemos de tener en consideración, en primer lugar, la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2011 dictada en el recurso de casación nº 1205/20112011 (Ponente: José Antonio Montero Fernández). En esta sentencia, como se recoge en su fundamento de derecho segundo, la recurrente aducía que la liquidación de intereses de demora practicada era "una liquidación nueva que debió seguir el procedimiento adecuado, artº 101 de la Ley 58/2003 , en el que debió observarse el principio de audiencia, por lo que al haber prescindido del mismo, se debe proceder a estimar la pretensión actuada." El Tribunal Supremo rechazó la pretensión de la recurrente. Y si bien, se trataba de una liquidación de intereses de demora y no de intereses suspensivos, el Alto Tribunal en su fundamentación invocó, por ser "un supuesto idéntico al que aquí nos ocupa" su sentencia de 19 de julio de 2007 (recurso de casación nº 8425/2004. Ponente: Manuel Martín Timón), sentencia que sí tenía, en puridad, por objeto una liquidación de intereses

suspensivos y en la que se había declarado que “la liquidación de intereses suspensivos no forma parte de la ejecución de la sentencia, pero sí es una consecuencia derivada del sentido del fallo, que además pone término final a la suspensión, por lo que existe la suficiente conexión, para que pueda ser objeto de consideración en el incidente de ejecución”.

Sentencias que nos permiten concluir que el Tribunal Supremo, si bien ha diferenciado claramente entre los intereses de demora suspensivos y los intereses de demora que conforman la deuda tributaria, considera innecesario que la liquidación de ambos intereses se realice otorgando un previo trámite de audiencia al obligado tributario.

Asimismo, esta no necesidad de que la liquidación de los intereses suspensivos se realice otorgando trámite de audiencia al obligado tributario ha sido el criterio mantenido por la Audiencia Nacional en sentencias de 24 de junio de 2011 (recurso 149/2008), y de 3 de diciembre de 2012, recurso 402/2011

Así, en la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de junio de 2011 (recurso 149/2008. Ponente: Francisco José Navarro Sanchís), el citado órgano jurisdiccional tuvo que resolver la pretensión del recurrente relativa a la “Nulidad de pleno derecho de la liquidación de intereses de 19 de junio de 2006, al haber sido dictada prescindiendo del exigible trámite de audiencia”; intereses que, al igual que los que aquí nos ocupan, eran unos intereses suspensivos liquidados por la Administración Tributaria a resultas de la ejecución de la sentencia firme que confirmó el acto de liquidación impugnado. Pretensión que fue rechazada por la Audiencia Nacional:

SAN de 24 de junio de 2011 (recurso 149/2008. Ponente: Francisco José Navarro Sanchís) - el subrayado es añadido:-

<<Es claro que la liquidación de intereses tras la sentencia desestimatoria -merced al éxito procesal del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado- dictada por el Tribunal Supremo el 27 de junio de 2005 , que estimó el recurso de casación, confirmando la validez de los actos administrativos enjuiciados y, en particular, la resolución del TEAC de 12 de mayo de 1997, no ejecuta aquélla, pese a ser cronológicamente posterior, siendo suficiente para negar esa naturaleza con recordar, de una parte, que la sentencia del Tribunal Supremo, dado el sentido de su fallo, carece de objeto material susceptible de ejecución -actividad que consiste en llevar a puro y debido efecto las declaraciones favorables al interesado como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso; en segundo término, que la Sentencia citada no ordena en su fallo actividad alguna dirigida a su ejecución -improcedente cuando se trata de una sentencia desestimatoria, en que nada hay que ejecutar-; y, finalmente, porque como hemos señalado, es contradictorio que el acto de liquidación de intereses se suponga dictado en ejecución de una sentencia y, al mismo tiempo, se someta a su destinatario a la vía económico-administrativa, inidónea para dirimir cuestiones de esa naturaleza.

Ahora bien, sentado lo anterior, la Sala tampoco comparte la tesis de la demanda conforme a la cual estaríamos en presencia de una actividad fruto de la potestad inspectora de la Administración y que, por razón de la aplicación de las normas generales que rigen los procedimientos de esa clase en la LGT de 2003, exija instrumentar un trámite de audiencia al interesado cuya omisión determine la nulidad de pleno derecho que se preconiza en la demanda, dada la esencialidad de la infracción (folios a 23 a 25).

Tal tesis, sugerentemente expuesta, no puede ser aceptada, porque no estamos en presencia de una potestad de liquidación que la Inspección haya ejercitado de oficio, como si no hubiera relación alguna entre la expresada liquidación y los antecedentes del asunto que condujeron al primer proceso y, a la postre, a la confirmación de la liquidación originaria. Dicho lo cual, no es la potestad inspectora ni la liquidatoria anudada a la anterior las que están en juego, sino la de ejecución del acto primigenio que, por razón de la sentencia judicial firme, ha quedado confirmado en todos sus extremos.

Es cierto que la determinación de los intereses de demora causados por efecto de la paralización de la ejecución del acto de liquidación originario durante su impugnación administrativa incorpora, por así decirlo, un componente no absolutamente ejecutivo, en tanto que el acto no se limita a materializar lo ejecutoriado, sino que introduce un mínimo contenido declarativo, el indispensable para precisar, a la vista de los elementos legales necesarios para su cálculo, el importe de los intereses debidos.

Esa vertiente declarativa no convierte a la ejecución -es de repetir una vez más que no de la sentencia firme, sino del acto de liquidación corroborado por ésta- en algo distinto y, desde luego, no habilita a la Inspección para el despliegue de las tareas de comprobación e inspección que son configuradas en la Ley como un amplio conjunto de facultades que deben proyectarse sobre una realidad jurídica, económica y social -pero con transcendencia tributaria- indeterminada a priori , siendo así que el propio procedimiento es el cauce reglado a través del cual esa realidad objetiva de la labor inspectora se debe concretar y cuantificar. Es en el curso de esa actividad donde se precisa, obviamente, la opinión del interesado, a través del trámite de audiencia, tanto para asegurar su derecho de defensa como para favorecer el acierto de la resolución con que finalice ese procedimiento de gestión o inspección.

Ello significa que no existe un trámite de audiencia reglado e identificado por la Ley, no en relación con el procedimiento de inspección, al que es ajeno el acto que cuantifica los intereses suspensivos, sino con la

ejecución de los actos administrativos, cuya omisión desencadene, en términos taxativos, la nulidad absoluta de la resolución para cuya dictado se habría prescindido de la audiencia al interesado, sin que por lo demás, sean aplicables al caso las normas generales que la demanda cita para hacer viable el ejercicio del derecho procedural que denuncia como vulnerado -el art. 105 de la CE y art. 84 de la Ley 30/1992-, siendo así que este último precepto, en la medida en que sea aplicable a los procedimientos tributarios -bajo el régimen de exclusión determinado en la disposición adicional quinta de la misma Ley-, se ubica sistemáticamente dentro del capítulo que disciplina la instrucción del procedimiento -declarativo-, en tanto que la ejecución se regula en otro capítulo posterior de la Ley 30/1992>>

Y en la sentencia de 3 de diciembre de 2012 (recurso 402/2011. Ponente Jaime Alberto Santos Coronado), la Audiencia Nacional volvió a mantener el criterio de que la no realización de un trámite de audiencia previo a la liquidación de los intereses suspensivos no constituía vicio que conllevara la invalidez de dicha liquidación:

SAN de 3 de diciembre de 2012 (recurso 402/2011. Ponente Jaime Alberto Santos Coronado) el subrayado es añadido:-

<< queda por analizar la procedencia o no de los intereses de demora suspensivos que ahora se reclaman, devengados durante el periodo del 13 de noviembre de 2.008 hasta el 24 de junio de 2.008, por el tiempo en que estuvo suspendida la ejecución de la deuda principal a instancia de la interesada.

(...)

el interés de demora suspensivo no forma parte de la deuda tributaria,

sino que es consecuencia legal y lógica de la suspensión de la deuda tributaria, por impugnación de ésta, y que, por tanto, gira y se calcula sobre el importe de la deuda tributaria liquidada (cuota, mas el interés de demora del art. 58 y más las sanciones), objeto de la suspensión. Este interés de demora suspensivo sigue indefectiblemente las vicisitudes del acto administrativo cuya ejecución se haya suspendido, por interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales, de modo que si se anula el acto administrativo de liquidación y, en consecuencia, debe practicarse uno nuevo y distinto, se reabre necesariamente un nuevo plazo de ingreso de dicha liquidación.

La aplicación de tal doctrina al supuesto actualmente controvertido, esto es, a la liquidación de intereses de demora derivada de haber estado suspendida la ejecución del requerimiento de pago de la cantidad de 568.641,59 € en pago de la deuda de FUTURA ALIMENTARIA efectuado a la entidad recurrente en calidad de garante, determina que al no haber existido una estimación parcial de las pretensiones de la interesada en ningún momento en vía administrativa o jurisdiccional, sino una desestimación íntegra, si resulta pertinente la exigencia de los intereses de demora suspensivos en los términos acordados en la resolución impugnada, es decir, por todo el tiempo que había permanecido suspendida la liquidación en debate por la interposición de recursos administrativos o jurisdiccionales y que se inició en la fecha en la que terminó el periodo voluntario de pago, y finaliza con la sentencia firme, al quedar entonces sin efecto la medida suspensiva acordada.

CUARTO : Por lo demás, no pueden tampoco acogerse favorablemente las alegaciones efectuadas en torno a la incompetencia del órgano emisor del acto impugnado, infracción del principio de reserva de Ley, y por haberse causado indefensión al haberse prescindido del procedimiento legalmente establecido pues, respecto de la primera, el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, aplicable a la liquidación de intereses que se impugna a tenor de su D.T. 3^a.1, establece en su art. 3 que la gestión recaudatoria del Estado y de sus organismos autónomos se llevará a cabo, cuando se trate de recursos de naturaleza pública, en periodo ejecutivo, por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como se ha hecho; respecto de la segunda, por cuanto que el pago de intereses de demora suspensivos está previsto en la Ley General Tributaria, con lo que no existe infracción alguna de reserva de Ley; y en cuanto a la tercera, porque la omisión de audiencia en el procedimiento administrativo es evidente que no ha impedido a la recurrente articular su defensa de forma efectiva, al haber tenido ocasión de plantear todas las alegaciones y motivos de impugnación que ha estimado oportunos tanto en la vía Administrativa como en la Jurisdiccional, con lo que no ha existido la indefensión que se denuncia, susceptible de acarrear la nulidad radical del acto.

Los anteriores razonamientos conducen a la desestimación del recurso>>

Pues bien, a la vista de las sentencias anteriormente citadas, cabe concluir que la liquidación de intereses suspensivos no requiere la concesión de un trámite de audiencia ni de un trámite de alegaciones , criterio éste que, como señala la Directora recurrente en sus alegaciones, fue el adoptado por este Tribunal Central en resolución de 31/5/2017 dictada en el recurso de alzada ordinario nº 00- 5935-2014 .

A resultas de lo anterior, cabe rechazar la tesis del TEAR de Andalucía en la resolución impugnada puesto que no cabe extrapolar el criterio contenido en la resolución dictada en unificación de criterio de fecha 18/12/2019, RG 2716/2019 referida al procedimiento a seguir para la exigencia de los recargos por

declaración extemporánea sin requerimiento previo previstos en el artículo 27 LGT a los intereses suspensivos .

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**, acuerda **ESTIMARLO fijando criterio en el sentido siguiente:**

No es exigible a la Administración tributaria que conceda un trámite de audiencia ni de alegaciones previo a una liquidación de intereses de demora suspensivos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos “Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)”.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda