

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/01530/2019/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **09/03/2020**

Asunto:

Liquidación de intereses de demora suspensivos sobre sanciones. Determinación de **los días a quo y dies ad quem** (fecha inicial y fecha final del cómputo) que se deben tener en cuenta para liquidar los intereses de demora derivados de sanciones que hayan sido suspendidas en vía contencioso-administrativa.

Criterio:

Siendo de aplicación la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, al artículo 212.3 b) de la Ley General Tributaria, para el cálculo de los intereses de demora derivados de la suspensión de sanciones en vía contencioso-administrativa debe tenerse en cuenta como **días a quo** el día siguiente de la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa y como **dies ad quem** la fecha en que se haya producido el ingreso durante el plazo de ingreso en voluntaria abierto con la notificación del cese de la suspensión o, de no haberse producido dicho ingreso, el día siguiente de la finalización de dicho plazo. De dicho plazo se deberá descontar el período que exceda de dos meses para ejecutar-en este caso, levantar la suspensión y requerir el ingreso-hasta que se notifique dicho acuerdo por parte de la Administración.

Unificación de criterio

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
212

212.3.b)

Ley 29/1998 Jurisdicción Contencioso Administrativa
104.2

Conceptos:

Cómputo

Ejecución

Fecha final

Fecha inicial

Intereses de demora

Recurso contencioso-administrativo

Sanciones tributarias

Suspensión

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 9 de marzo de 2020

RECURSO: 00-01530-2019

CONCEPTO: SUSPENSIONES

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPEC FINANC Y TRIBUT - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Se ha visto el presente RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA UNIFICACIÓN DE CRITERIO nº R.G. 1530/2019, interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL

DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (en adelante AEAT), con domicilio a efectos de notificaciones en la calle Infanta Mercedes 37 28071 de MADRID, contra resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (en adelante TEAR) con fecha 15 de junio de 2018, recaída en la reclamación económico-administrativa 15-3216-2016, deducida contra una liquidación de intereses de demora suspensivos.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1.1. Tras los correspondientes procedimientos se dictaron por el Inspector Regional de Galicia de la AEAT liquidaciones en concepto de IVA, ejercicios 2008 y 2009, por importes totales de 51.074,78 euros y 35.392,00 euros respectivamente, derivadas de las Actas A02-XXX y A02-XX1, y los correspondientes acuerdos sancionadores que traen causa en las liquidaciones anteriores por importes de 37.547,70 euros en el ejercicio 2008 y 5.308,80 euros en el ejercicio 2009.

1.2. Disconforme con los anteriores acuerdos fueron objeto de reclamación ante el TEAR de Galicia que resolvió acumuladamente y acordó, en sesión del 25.09.2014, estimar parcialmente las reclamaciones 15/5510/2011 y 15/5511/2011 relativas a la deuda tributaria y desestimar las reclamaciones 15/5561/2011 y 15/5562/2011 confirmando los acuerdos sancionadores impugnados. La resolución recaída se notificó a la recurrente el 24.10.2014.

1.3. Contra la anterior resolución la interesada interpuso, el día 9 de diciembre de 2014, recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia que, mediante auto dictado el 21.01.2015, acordó la suspensión de la ejecución de las sanciones y dictó sentencia el día 30.09.2015 desestimando dicho recurso.

La sentencia recaída se notificó al Tribunal Económico-Administrativo Regional el día 1.12.2015 que remitió el expediente al órgano inspector el 2.12.2015.

El día 5.02.2016 la Jefa de la Dependencia Regional de Recaudación notificó a la interesada que, como consecuencia de la desestimación del recurso contencioso-administrativo, y dado que le reclamante obtuvo la suspensión del acto impugnado, se comunicaba el cese de la suspensión y el plazo de ingreso a la sanción cuya cuantía es de 37.547,70 euros.

1.4. Con fecha 24.04.2016 se notificó al interesado acuerdo por el que se exigen intereses de demora suspensivos por el acuerdo sancionador de importe 37.547,70 euros, confirmado por sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 30.09.2015 por el período comprendido entre "la fecha del vencimiento del plazo de ingreso otorgado con la notificación al interesado de la resolución que puso fin a la impugnación de la sanción en vía administrativa hasta la fecha del vencimiento del plazo de ingreso otorgado con el requerimiento de pago efectuado en ejecución de la resolución dictada por el Tribunal contencioso-administrativo que determina el levantamiento de la suspensión"

En el detalle de la liquidación de intereses de demora se señala como fecha de inicio el 5.12.2014 y fecha final el 21.03.2016.

SEGUNDO.- Disconforme con el anterior acuerdo, la interesada presenta reclamación económico-administrativa que se resuelve en Resolución de 15.06.2018 que ahora se recurre. En esta resolución el TEAR de Galicia estima en parte las pretensiones del reclamante en los términos siguientes:

"QUINTO.- Para determinar si dicho período de cómputo de los intereses de la suspensión de la ejecución de la sanción tributaria, se ajusta o no a Derecho, debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que de acuerdo con lo previsto en el artículo 212.3 de la LGT

La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por 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, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Por otro lado, el artículo 233.8 de dicho texto legal (233.9 en la nueva redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre) dispone:

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.

SEXTO.- Para determinar el dies a quo debemos tener en cuenta que el Tribunal Supremo, en sentencia de 7 de marzo de 2005, analiza la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias a la vista de la regulación que sobre dicha materia se contenía en

la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y posteriormente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y remitiéndose a dicha sentencia el Alto Tribunal en sentencia de 26 de noviembre de 2009, sienta el siguiente criterio, recogido por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 22 de marzo de 2011 (R.G.: 2184 - 09)

"En el caso de que la sanción se recurra en vía contencioso-administrativa, solicitándose la suspensión de su ejecución, se abrirá el período de devengo de intereses de demora sobre la sanción cuando el órgano jurisdiccional decreta la suspensión de la ejecución de la misma en la correspondiente pieza separada"

Por lo tanto, como quiera que en el presente supuesto el Tribunal Superior de Justicia de Galicia dictó el Auto decretando la suspensión de la ejecución de la sanción el día 21 de enero de 2015, es en esa fecha cuando se abre el período de devengo de los intereses suspensivos, por lo que el acuerdo impugnado, que exige los mismos desde el día 5 de diciembre de 2014, no se ajusta a Derecho.

SÉPTIMO.- Por lo que respecta al dies ad quem, debe tenerse en cuenta que la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia se notificó a la Inspección el día 2 de diciembre de 2015, que disponía, de acuerdo con lo previsto en el artículo 104.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, que regula la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de dos meses a partir de la comunicación de la sentencia para su ejecución, esto es, hasta el 2 de febrero de 2016, siendo este el dies ad quem del período de exigencia de intereses de demora, por cuanto el retraso en la ejecución es imputable a la Administración, y por consiguiente, el acuerdo impugnado, que exige los repetidos intereses de demora hasta el día 21 de marzo de 2016, tampoco puede considerarse ajustado a Derecho."

TERCERO.- El Departamento de Inspección de la AEAT considera que la resolución dictada por el TEAR de Galicia es gravemente dañosa y errónea y los fundamentos de derecho en los que basa su argumentación son, en síntesis, los siguientes:

3.1.- La cuestión de fondo se centra en determinar los dies a quo y ad quem que de deben tener en cuenta para liquidar los intereses de demora derivados de sanciones que hayan sido suspendidas en vía contencioso administrativa.

Para la Administración las fechas deben ser el 5.12.2014-fin del plazo voluntario abierto con la notificación de la resolución económico-administrativa y el 21.03.2016-fin del plazo de ingreso en voluntaria abierto tras la notificación de cese de la suspensión, puesto que el 20.03 fue domingo.

Para el Tribunal las fechas que se han de tomar son el 21.01.2015-fecha en la que se acuerda la suspensión de la sanción en la vía contencioso-administrativa-y el 2.02.2016-dos meses desde la notificación de la sentencia desestimatoria al órgano inspector.

3.2.- Empezando por el dies a quo, este Centro Directivo entiende que resulta de aplicación lo recogido en el artículo 212.3 b) de la LGT que establece que "no se exigirán intereses de demora por 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, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo"

La resolución del TEAC de 22.03.2011 RG 2184/2009 que menciona la resolución del TEAR acató el criterio del Tribunal Supremo establecido por las sentencias de 26.11.2009, Rec. 1416/2004 y 7.03.2005 Rec. 715/1999 cuestión incidental. En dicha resolución se cambió de criterio con respecto a la resolución de 13.05.2009 RG 1288/2005 y se vuelve al criterio originalmente mantenido por el TEAC en la resolución de 31.01.2008 RG 2925/2004.

Estas sentencias y resoluciones se dictaron con una redacción del artículo 212.3.b) distinta ya que la redacción de este artículo se modificó con la Ley 7/2012 de 29 de octubre de modificación normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación a de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. De esta forma, la norma deja claro el momento a partir del cual se devengan intereses de demora por la suspensión de sanciones en vía contenciosa, tras la finalización del plazo de ingreso en voluntaria abierto con la notificación de la resolución del tribunal económico-administrativo que, en este caso concreto se produciría el 6.12.2014.

3.3 Respecto del dies ad quem considera el TEAR que la fecha máxima debe ser el 2.02.2016 puesto que, habiéndose notificado a la Inspección la sentencia para ejecutar el día 2.12.2015, la Administración disponía de dos meses para ejecutar de acuerdo con el artículo 104.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante LJCA) no pudiendo imputarse al obligado tributario el retraso de la ejecución. A este respecto trae a colación la resolución del TEAC de 27.06.2013 RG 3991/2010 a efectos del cómputo de intereses suspensivos y su relación con el incumplimiento del plazo de dos meses para ejecutar.

La Administración debió haber tenido en cuenta el retraso en "ejecutar" (en este caso, levantar la suspensión y dar plazo de ingreso) y descontar a efectos del cómputo de intereses el tiempo en que se ha retrasado en hacer este trámite. Ello no significa que se deba paralizar el cómputo de los intereses suspensivos a los dos meses de recibirse la sentencia por parte de la AEAT. El cómputo de los intereses debe abarcar hasta el día siguiente del fin del plazo de ingreso en voluntaria abierto con la notificación del cese de la suspensión, o si se hubiera producido el ingreso, hasta la fecha en que éste se haya producido. Sin perjuicio de que se deba descontar el plazo que haya excedido la Administración en "ejecutar" dicha sentencia.

Por todo lo anterior SOLICITA que el TEAC dicte resolución estimatoria del presente recurso de alzada, estableciendo como criterio lo siguiente:

Para el cálculo de los intereses de demora derivados de la suspensión de sanciones en vía contencioso-administrativa debe tenerse en cuenta como dies a quo el día siguiente de la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa y como dies ad quem la fecha en que se haya producido el ingreso durante el plazo de ingreso durante en voluntaria abierto con la notificación del cese de la suspensión o, de no haberse producido dicho ingreso, el día siguiente de la finalización de dicho plazo. De dicho plazo se deberá descontar el período que exceda de dos meses para ejecutar-en este caso, levantar la suspensión y requerir el ingreso-hasta que se notifique dicho acuerdo por parte de la Administración.

CUARTO.- Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, no se han formulado alegaciones

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

SEGUNDO.- La cuestión sobre la que hay que pronunciarse en el presente recurso es la siguiente:
La determinación de los dies a quo y dies ad quem (fecha inicial y fecha final del cómputo) que se deben tener en cuenta para liquidar los intereses de demora derivados de sanciones que hayan sido suspendidas en vía contencioso-administrativa y si de dicho plazo se deberá descontar el período que exceda de los dos meses con los que cuenta la Administración para ejecutar el fallo de la sentencia-levantar la suspensión y requerir el ingreso-hasta que se notifique dicho acuerdo por parte de la Administración.

TERCERO.- La normativa aplicable a este supuesto es el artículo 212 de la LGT dedicado a los "recursos contra sanciones", que en su redacción original en lo relativo a la exigibilidad de los intereses de demora sobre sanciones, en el apartado 3 letra b), establecía lo siguiente:

"3.

a)(...)

b) No se exigirán intereses de demora por 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."

La interpretación de este artículo dio lugar a diferentes criterios doctrinales en cuanto a la determinación del período de devengo de los intereses suspensivos sobre las sanciones que habían sido recurridas en vía administrativa y, en su caso, en la vía judicial. En primer lugar, debe citarse el establecido en la Resolución de este Tribunal Central de 31 de enero de 2008 (R.G. 2925/2004) cuyo criterio señalaba:

"Únicamente cuando la sanción haya adquirido firmeza en dicha vía administrativa, por no ser susceptible de ulterior recurso administrativo, se iniciará el período de devengo de intereses de demora sobre la sanción firme en el momento en que concluya el plazo de pago voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa"

La resolución de este Tribunal Central, interpretando el contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005 (Rec. Casación 715/1999) señalaba textualmente lo siguiente haciendo mención expresa del momento desde el cual comienzan a devengarse los intereses de demora de las sanciones que han adquirido firmeza en la vía administrativa y que son recurridas ante la jurisdicción contencioso-administrativa con solicitud de suspensión de su ejecución:

1º - En aplicación del art. 212.3 de la Ley 58/03, no son exigibles intereses suspensivos sobre sanciones recurridas en vía administrativa. Y ello aunque el expediente sancionador se hubiere iniciado antes de la entrada en vigor de dicha Ley 58/03 por establecerlo así expresamente la Disposición Transitoria 3ª apartados 1 y 2d) de dicha Ley.

2º- Únicamente cuando la sanción haya adquirido firmeza en dicha vía administrativa, por no ser susceptible de ulterior recurso administrativo, se iniciará el periodo de devengo de intereses de demora sobre la sanción firme en el momento en que concluya el plazo de pago voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

3º - Si concluida la vía administrativa, la sanción se recurre ante la jurisdicción contencioso-administrativa solicitándose ante ésta la suspensión de su ejecución, se abrirá el periodo de devengo de intereses de demora sobre la sanción cuando el órgano jurisdiccional decreta la suspensión de la ejecución de la misma en la correspondiente pieza separada.

Posteriormente, con fecha 13 de mayo de 2009 este Tribunal Central dictó resolución en la reclamación nº 1288/2005/IE R.G. en la que, abordando nuevamente esta cuestión, modificó el criterio anterior con una diferente interpretación de la citada sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005. Se señalaba en la Resolución de 13 de mayo de 2009 lo siguiente:

CUARTO.- En relación con la procedencia de liquidar intereses sobre la sanción por el tiempo en que estaba suspendida su ejecución, se opone el recurrente al momento final de devengo de intereses que fue tenido en cuenta por la Inspección al dictar el acto de ejecución. No obstante este Tribunal va a entrar a resolver esta cuestión teniendo en cuenta tanto el momento inicial como el final de devengo de intereses en los supuestos de sanciones que hubieran quedado suspendidas por la interposición de recurso o

reclamación a los efectos de clarificar esta cuestión que ha sido muy controvertida y ha dado lugar a diversos pronunciamientos jurisdiccionales y a cambios en el criterio seguido por este Tribunal :

- Inicialmente, el TS en Sentencia de 28 de noviembre de 1997, se decidía, de una forma implícita, por la procedencia de liquidar intereses de demora en los supuestos de suspensión de sanciones. Y este Tribunal venía manteniendo en diversas resoluciones (RG:4436/2000) la procedencia de exigir intereses de demora suspensivos sobre la sanción por el tiempo en que había durado la suspensión, finalizando ésta en la fecha en que el Tribunal dictaba resolución desestimatoria.

- Posteriormente el Tribunal en diversas resoluciones, de 4 de abril de 2003 (RG:4762/2002) o de 28 de julio de 2004 (RG:1371/2003) entre otras, y teniendo en cuenta las Sentencias del Tribunal Supremo, de 18 de septiembre de 2001 y de 4 de febrero de 2002 concluía que acordada la suspensión de la ejecución de la resolución de este Tribunal Central, en tanto que dicha resolución no adquiriese firmeza no procedía la ejecución de la sanción, ni resultaban procedentes los intereses suspensivos sobre la sanción impugnada.

- Este criterio se vio sustancialmente afectado por la nueva interpretación que este Tribunal, en resoluciones entre otras, de 11 de octubre de 2006 -RG:3756/2004- o de 31 de enero de 2008 -RG:2925/2004-, hizo respecto de esta cuestión a partir de la Sentencia del Alto Tribunal de 7 de marzo de 2005, de la misma se concluía que: 1) la interposición de los recursos o reclamaciones procedentes contra las sanciones tributarias originaba la suspensión automática de las mismas (no su inejecutividad), 2) que no serían exigibles intereses de demora sobre las sanciones hasta que éstas no fueran firmes en vía administrativa y 3) que dicha firmeza se produce cuando los actos administrativos causen estado en dicha vía o bien, cuando el órgano jurisdiccional competente se pronuncie sobre la pieza separada de la suspensión en aquellos supuestos en los que se hubiera ejercido el derecho a recurrir en vía jurisdiccional los actos dictados y se hubiera solicitado la suspensión de su ejecución.

QUINTO: No obstante lo anterior, este Tribunal Económico Administrativo Central en el momento presente mantiene una interpretación de la mencionada Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2005 distinta de la que ha venido sosteniendo el propio Tribunal Económico Administrativo Central en las Resoluciones últimamente citadas, para aquellos casos en que hay suspensión de la sanción en la vía contencioso-administrativa.

Se sostenía en las citadas Resoluciones que en tales casos los intereses de demora, cuando se haya solicitado la suspensión en vía contenciosa, empezarían a computarse a partir de la fecha del Auto judicial de suspensión. Tal conclusión se resumía en el Fundamento Jurídico Octavo de la Resolución dictada con fecha 11 de octubre de 2006, de expediente con RG:3756/2004, concluía:

"OCTAVO.- Por tanto, no procederá la exigencia de intereses de demora hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa. A estos efectos, como momento inicial del cómputo habría que tener en cuenta el Auto dictado por el órgano jurisdiccional acordando la suspensión de la ejecución del acto sancionador impugnado."

SEXTO: La nueva interpretación que ahora se sostiene consiste en afirmar que los citados intereses de las sanciones serán exigibles a partir del fin del plazo de pago en período voluntario abierto con la notificación de la Resolución desestimatoria que agota la vía administrativa, con independencia de que haya habido o no suspensión en la vía judicial. Y ello por las razones que a continuación se expondrán, derivadas de la interpretación del articulado de la Ley 58/2003, General Tributaria.

El artículo 212, relativo a los recursos contra las sanciones, dispone en su apartado 3, que:

"La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa

b) No se exigirán intereses de demora por 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."

El precepto citado distingue dos aspectos relativos a las sanciones:

El primer apartado a), regula la suspensión automática y sin garantía de las sanciones por el hecho de ser impugnadas en vía administrativa.

El segundo apartado b) se refiere al momento del inicio del cómputo de los intereses de demora girados sobre las sanciones, que se computarán desde la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

Por su parte, el artículo 233 de la misma norma, relativo a la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa, establece

"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 pudieran proceder, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

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

(...) 8. 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."

SÉPTIMO: El citado artículo 233.8 se refiere a la continuación en vía judicial de la suspensión concedida en la vía administrativa, que seguirá vigente, en las condiciones que se indican hasta que el órgano judicial adopte la decisión sobre la suspensión, es decir, hasta la fecha de Auto judicial de suspensión.

Es aquí donde se encuentra la discrepancia con la interpretación anterior: la fecha del Auto judicial de suspensión sólo tiene relevancia para determinar el momento hasta el que se mantiene la suspensión acordada en vía administrativa, pero no tiene incidencia respecto al inicio del cómputo de los intereses de demora girados sobre las sanciones.

Así, se desprende de la lectura conjunta de ambos preceptos, ya que el artículo 233.8 se refiere al apartado a) del artículo 212.3 de la Ley 58/2003, pero no alude al apartado b) del mismo precepto. En definitiva, se está refiriendo a la suspensión de las sanciones y no al momento inicial del cómputo de los intereses, donde no tiene incidencia la fecha del Auto de suspensión.

OCTAVO: El criterio que mantenía este Tribunal en las Resoluciones anteriormente citadas - 3756/2004, 2925/2004, 3109/2006 entre otras- consistente en que los intereses de las sanciones, cuando se haya solicitado la suspensión en vía contenciosa, serán exigibles desde la fecha del Auto judicial, era el resultado de trasladar el contenido del apartado 8 del artículo 233 de la Ley 58/2003, relativo a la continuación de la suspensión inicialmente concedida en la vía administrativa, al apartado b) del artículo 212.3 de la Ley citada.

En definitiva, descartada la fecha del Auto judicial de suspensión a los efectos de la determinación del cómputo inicial de los intereses de demora por las razones expuestas, debe concluirse, por entenderse más ajustado a Derecho, que la fecha a partir de la cual empezarán a computarse los mencionados intereses de las sanciones, en las Resoluciones desestimatorias, será la fecha en que termine el plazo voluntario de pago abierto por la notificación de la Resolución que ponga fin a la vía administrativa.

Por tanto, en este caso concreto, y en relación al cómputo temporal de los intereses de demora hay que señalar que el momento inicial del cómputo de los citados intereses es el que tuvieron en cuenta al ejecutar la Sentencia de la Audiencia Nacional mencionada, es decir, 21 de julio de 2007, día siguiente al fin del plazo voluntario de ingreso abierto por la notificación de la resolución que puso fin a la vía administrativa.

Posteriormente, y a la vista de la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2009 (Rec. 1316/2004) en la que el Alto Tribunal se pronunció ya expresamente sobre el dies a quo del devengo de los intereses de demora, este Tribunal Central modificó de nuevo su criterio en la resolución de 22 de marzo de 2011 (R.G. 2184/2009), volviendo al criterio de la resolución de 31 de enero de 2008 (RG 2925/2004), señalando:

"CUARTO

(...)

(...) aunque la interposición de recursos o reclamaciones procedentes contra una sanción produce el efecto de quedar automáticamente suspendida y esa suspensión se puede mantener en vía contencioso administrativa, son exigibles los intereses de demora sobre las sanciones desde que las mismas fueran firmes en vía administrativa. Dicho devengo de intereses de demora está establecido en el artículo 212, apartado 3, letra a), aplicable de acuerdo con la Disposición transitoria 3ª apartado 1 y 3 de la Ley 58/2003, coincidiendo con la doctrina mantenida por el Tribunal Supremo en Sentencias de 7 de marzo de 2005 y de 26 de noviembre de 2009.

(...)

QUINTO: Por último, la entidad reclamante alega que en el caso que se considere que procede el devengo de intereses sobre la sanción, en el acuerdo de ejecución se determina incorrectamente el dies a quo estableciéndose que es el día siguiente al vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario abierto por la notificación de la resolución del TEAC de 18 de diciembre de 1998 cuando la fecha que debe tenerse en cuenta es la fecha en que el órgano jurisdiccional competente, esto es, la Audiencia Nacional, se pronunció sobre la pieza separada de la suspensión, es decir, desde el día 2 de junio de 1999, fecha del Auto por el que se acordó la suspensión.

En relación con esta cuestión, como se ha determinado en el Fundamento de Derecho Cuarto, el artículo 212.3, b) de la Ley 58/2003, General Tributaria establece que cuando se interponga en tiempo y forma recurso o reclamación administrativa contra una sanción "no se exigirán intereses de demora por 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." Y el artículo 233.8 de la misma Ley en relación con la suspensión establece que "se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición de 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" y continúa estableciendo que "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."

Tal y como se ha señalado en el fundamento de derecho anterior, el Tribunal Supremo analiza en su sentencia de 7 de marzo de 2005 la suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias a la vista de la regulación que sobre dicha materia se contenía en la Ley 1/1998 y posteriormente en la Ley 58/2003. En la sentencia de 26 de noviembre de 2009 se remite a dicha doctrina, que extracta en las tres conclusiones reflejadas en el fundamento de derecho anterior, teniendo especial relevancia para la resolución de la cuestión planteada, la tercera de dichas conclusiones:

3º) En el caso de que la sanción se recurra en vía contencioso-administrativa, solicitándose la suspensión de su ejecución, se abrirá el período de devengo de intereses de demora sobre la sanción cuando el órgano jurisdiccional decreta la suspensión de la ejecución de la misma en la correspondiente pieza separada.

Este ha sido el criterio vigente hasta 31 de octubre de 2012 fecha en la que cambia la redacción del artículo 212.3. b) de la LGT

CUARTO.- A partir del 31 de octubre de 2012, el número 3 del artículo 212 queda redactado de la siguiente forma por la modificación operada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude:

"b) No se exigirán intereses de demora por 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, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo."

Pues bien, considera este Tribunal que, efectivamente, como mantiene el Director recurrente, con la introducción de ese inciso final "exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo" la norma está reforzando la idea de que no exigir los intereses suspensivos de la sanción durante la tramitación de la reclamación en vía económico-administrativa es una decisión del legislador que nada tiene que ver con la suspensión de la ejecutividad de aquélla. De forma que, si bien la fecha del auto judicial de suspensión tiene relevancia para determinar el momento hasta el que se mantiene la suspensión acordada en vía administrativa, no tiene incidencia respecto al inicio del cómputo de los intereses de demora girados sobre las sanciones. La norma fija ya claramente el día a quo para el cómputo de los intereses de demora de las sanciones una vez que han adquirido firmeza, tanto para las sanciones que han sido impugnadas en la vía económico-administrativa y han gozado de la suspensión durante el tiempo que ha durado la tramitación en esta vía, como para aquellas cuya resolución económico-administrativa dictada ha sido objeto de posterior recurso contencioso-administrativo con solicitud de suspensión en la vía judicial. Este momento coincide con la finalización del plazo voluntario de ingreso en voluntaria que se abre con la notificación de la resolución económico-administrativa.

En el supuesto que nos ocupa, tras la impugnación del acuerdo sancionador, el TEAR de Galicia dictó resolución el 25.09.2014 en la que se confirmaba tal acuerdo que fue notificada a la parte recurrente el 24.10.2014. Teniendo en cuenta esta fecha, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 62.2 de la LGT, el período voluntario de ingreso finalizaba el 5.12.2014, comenzando el devengo de los intereses de demora a partir del día siguiente.

Es cierto que contra la anterior resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Galicia con fecha 9.12.2014 que dictó auto acordando la suspensión el 21.01.2015, dictándose posterior sentencia desestimatoria el 30.09.2015. Pero la fecha del auto que acuerda la suspensión en la vía contencioso-administrativa, sin perjuicio del mantenimiento de la suspensión a lo largo de la tramitación en la vía judicial, no tiene trascendencia alguna a los efectos del cómputo de los intereses de demora suspensivos a la luz de la nueva normativa.

QUINTO.- Respecto del dies ad quem, si bien no nos encontramos propiamente ante una ejecución de una sentencia judicial, en cuanto la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia confirmó la resolución del TEAR a su vez confirmatoria del acuerdo sancionador dictado, no obstante, no es sino hasta que la Administración Tributaria tiene conocimiento de la firmeza de la Sentencia del TSJ cuando, cesando la medida cautelar de la suspensión y conociendo la Administración Tributaria del sentido del fallo, puede la misma, una vez alzada la suspensión y exigido el pago de la sanción confirmada, proceder a la liquidación de los intereses de demora.

Como ha mantenido este Tribunal Central entre otras en sus resoluciones de 30 de marzo de 2012 (RG 3090/2010) y 27 de junio de 2013 (R.G. 3991/2010), ese alzamiento de la suspensión no se produce de forma automática, sino que es necesario un acuerdo expreso de la Administración Tributaria. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia de 31 de mayo de 1993 (recurso de casación nº 937/1989) y en la Sentencia de 14 de abril de 2010 recaída en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 15/2005.

De acuerdo con lo anterior, estando la Administración obligada a dictar dicho acuerdo expreso de levantamiento de la suspensión y exigencia de la deuda, siendo el mismo la actividad "devida" por la Administración como consecuencia del conocimiento por la misma de la firmeza de la sentencia judicial, estima este Tribunal que en la adopción de dicho acuerdo es aplicable, por analogía, el plazo de dos meses del artículo 104 de la LJCA. Y su adopción y notificación al interesado más allá de ese plazo de dos meses determinará que no sea procedente la exigencia de intereses de demora por ese tiempo de demora en la adopción y notificación de ese acuerdo.

En este sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en las citadas resoluciones de 30 de marzo de 2012 (RG 3090/2010) y 27 de junio de 2013 (R.G. 3991/2010). En la primera, en relación con el dies ad quem se señalaba lo siguiente:

De forma que, la liquidación de los intereses de demora devengados durante la suspensión deberá realizarse, por tanto, teniendo en cuenta el juego conjunto de dos artículos:

-El reseñado artículo 104 de la LJCA, siendo la fecha determinante del cómputo del plazo de dos meses la de la comunicación de la firmeza por el órgano judicial a este Tribunal Central en cuanto "órgano que hubiera realizado la actividad objeto de recurso" a que se refiere el citado artículo 104 LJCA, y como así resulta de las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de julio de 2009 (rec 2570/2006), 3 de diciembre de 2009 (rec. 6278/07) y 2 de junio de 2011 (rec casación 175/2007), citadas en el anterior Fundamento de Derecho, así como del artículo 5.1 de la Ley 58/2003.

-Y el apartado 6 del artículo 66 del RRVA, en virtud de la remisión a la sección 1ª del Capítulo I del Título V del citado Reglamento que realiza el párrafo 2º del artículo 70 de ese texto reglamentario, que dispone lo siguiente:

"Artículo 66. Ejecución de las resoluciones administrativas.

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.(...)"

Por lo que, en el presente supuesto en que la suspensión produjo efectos en periodo voluntario, los intereses de demora, deben liquidarse por el periodo de tiempo comprendido entre el 21 de junio de 2001 (día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario) y el 17 de abril de 2009 (fecha en que se procedió al ingreso dentro del plazo de pago en voluntario abierto con la notificación en 13 de marzo de 2009 del acuerdo por el que se procedía a la exigencia de la deuda), si bien deberá excluirse del cómputo de los mismos el periodo comprendido entre el 5 de marzo de 2009 (dos meses desde la fecha de entrada en este Tribunal Central de la Sentencia de la Audiencia Nacional) y el 13 de marzo de 2009 (fecha de notificación del acuerdo en "ejecución" de la Sentencia de la Audiencia Nacional), no siendo exigibles intereses por este último periodo.

Por ello, debe anularse la liquidación de intereses impugnada y dictarse otra en los términos expuestos en el presente Fundamento de Derecho.

La anterior doctrina es asimismo aplicable al presente supuesto de intereses suspensivos sobre sanciones por lo que, dictada la sentencia el 30.09.2015 y notificada al TEAR el 1.12.2015, es a partir de esa fecha cuando la sentencia se ha puesto en conocimiento del "órgano que hubiera realizado la actividad objeto de recurso" a que se refiere el artículo 104 LJCA, como se ha señalado anteriormente y por ello, cuando comienza a computarse el plazo de los dos meses. Sin embargo, no es hasta el 5.02.2016 cuando la Jefa de la Dependencia Regional de Recaudación notifica a la interesada que, como consecuencia de la desestimación del recurso contencioso-administrativo y dado que el reclamante obtuvo la suspensión del acto impugnado, se comunicaba el cese de la suspensión y un plazo para el ingreso de la sanción. Habiéndose notificado el acuerdo de ejecución que otorga un nuevo plazo de ingreso el 5.02.2016, el plazo de ingreso en voluntaria finalizaría el 21.03.2016 (puesto que el 20.03 fue festivo).

Tal y como se ha reconocido por el Centro Directivo recurrente, la ejecución de la sentencia dictada en la vía judicial se ha llevado a cabo fuera del plazo de los dos meses que impone la LJCA. Ello no es óbice para que se produzca el devengo de los intereses de demora sobre la sanción exigida, sin embargo, lo procedente es descontar, del periodo de cómputo de los intereses el tiempo de retraso en ejecutar (levantar la suspensión y otorgar plazo de ingreso) imputable a la Administración sin que ello implique la paralización de los intereses suspensivos más allá de los dos meses desde que se ha recibido la sentencia por la Administración. Por ello, el cómputo de los intereses de demora debe abarcar hasta el día siguiente del fin del plazo de ingreso en voluntaria abierto con la notificación del cese de la suspensión, es decir, hasta el 21 de marzo, salvo que el ingreso se hubiera hecho con anterioridad, sin perjuicio de que se deba descontar el plazo que se haya excedido la Administración en "ejecutar" la sentencia (desde el fin del plazo de dos meses desde la fecha de entrada de la sentencia en el TEAR) y el 5 de febrero, momento en que se notifica el acuerdo.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, acuerda **ESTIMARLO** fijando el siguiente criterio:

Siendo de aplicación la redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, al artículo 212.3 b) de la Ley General Tributaria, para el cálculo de los intereses de demora derivados de la suspensión de sanciones en vía contencioso-administrativa debe tenerse en cuenta como dies a quo el día siguiente de la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa y como dies ad quem la fecha en que se haya producido el ingreso durante el plazo de ingreso en voluntaria abierto con la notificación del cese de la suspensión o, de no haberse producido dicho ingreso, el día siguiente de la finalización de dicho plazo. De dicho plazo se deberá descontar el período que exceda de dos meses para ejecutar-en este caso, levantar la suspensión y requerir el ingreso-hasta que se notifique dicho acuerdo por parte de la Administración.