

# **LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES Y SENTENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA: ASPECTOS SUSTANTIVOS Y PROCEDIMENTALES**

Félix Alberto Vega Borrego. Profesor Titular. UAM

## **CONSECUENCIAS DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS RESOLUTORIOS DEPENDIENDO DE LA CONFIRMACIÓN O ANULACIÓN, PARCIAL O TOTAL, DEL ACTO IMPUGNADO**

### **1. INTRODUCCIÓN**

- 1.1. La ejecución de los actos que originan los procedimientos de revisión y la ejecución de los actos resolutorios de dichos procedimientos
- 1.2. Normas generales para la ejecución de actos resolutorios

### **2. MODALIDADES DE EJECUCIÓN DEPENDIENDO DE LA CONFIRMACIÓN O ANULACIÓN, PARCIAL O TOTAL, DEL ACTO IMPUGNADO**

#### **2.1. Confirmación del acto impugnado**

##### **2.1.1. Delimitación de este supuesto**

##### **2.1.2. Actos confirmados con contenido económico que han sido suspendidos**

###### **2.1.2.1. Plazos de ingreso**

###### **2.1.2.1.1. Suspensión en período voluntario**

###### **2.1.2.1.2. Suspensión en período ejecutivo**

###### **2.1.2.2. Liquidación de intereses de demora**

###### **2.1.2.2.1. La liquidación de intereses como acto administrativo autónomo**

###### **2.1.2.2.2. Órgano competente para dictar la liquidación de intereses suspensivos**

###### **2.1.2.2.3. Tipo de interés: el interés de demora y el interés legal**

###### **2.1.2.2.4. Base de la deuda de intereses suspensivos**

###### **2.1.2.2.5. Período de tiempo**

###### **2.1.2.3. Devolución y cancelación de la garantía**

#### **2.2. Anulación del acto impugnado sin que sea necesario dictar uno nuevo en ejecución del acto resolutorio**

##### **2.2.1. Delimitación de este supuesto**

##### **2.2.2. El obligado tributario ingresó la deuda derivada del acto impugnado**

###### **2.2.2.1. Devolución de ingresos indebidos**

###### **2.2.2.2. Reembolso del coste de las garantías para aplazar o fraccionar el pago de la deuda**

###### **2.2.2.3. Indemnización de otros conceptos**

##### **2.2.3. El obligado tributario obtuvo la suspensión de la deuda derivada del acto impugnado**

###### **2.2.3.1. Devolución de ingresos indebidos: supuestos de suspensión parcial**

###### **2.2.3.2. Devolución y cancelación de la garantía**

###### **2.2.3.3. Reembolso del coste de las garantías**

###### **2.2.3.4. Indemnización de otros conceptos**

#### **2.3. Anulación parcial del acto impugnado**

- 2.3.1. Delimitación de este supuesto
- 2.3.2. El obligado tributario ingresó la deuda derivada del acto impugnado o no obtuvo su suspensión
  - 2.3.2.1. Devolución de ingresos indebidos
  - 2.3.2.2. Reembolso del coste de las garantías para aplazar o fraccionar el pago de la deuda
  - 2.3.2.3. Indemnización de otros conceptos
- 2.3.3. El obligado tributario obtuvo la suspensión de la deuda derivada del acto impugnado
  - 2.3.3.1. Plazos de ingreso
  - 2.3.3.2. Liquidación de intereses de demora
  - 2.3.3.3. Devolución y cancelación de la garantía
  - 2.3.3.4. Reembolso del coste de las garantías
  - 2.3.3.5. Indemnización de otros conceptos

## 2.4. Anulación total del acto impugnado cuando como consecuencia del acto resolutorio la Administración puede reiterar sus actuaciones dictando un nuevo acto

- 2.4.1. Delimitación de este supuesto
- 2.4.2. El obligado tributario ingresó la deuda derivada del acto impugnado o no obtuvo su suspensión
  - 2.4.2.1. Ingreso de la deuda derivada del nuevo acto y la devolución de ingresos indebidos derivada del acto anulado
  - 2.4.2.2. Reembolso del coste de las garantías para aplazar o fraccionar el pago de la deuda
  - 2.4.2.3. Indemnización de otros conceptos
- 2.4.3. El obligado tributario obtuvo la suspensión de la deuda derivada del acto impugnado
  - 2.4.3.1. Plazos de ingreso
  - 2.4.3.2. Liquidación de intereses de demora: art. 26.5 de la LGT (aplicable también a los casos en que se ingresó la deuda)
    - 2.4.3.2.1. Consideraciones generales
    - 2.4.3.2.2. Ámbito de aplicación del art. 26.5 LGT: tributos a los que es aplicable en función de su sistema de gestión, componentes de la deuda tributaria y sanciones tributarias
    - 2.4.3.2.3. Base de la deuda de intereses
    - 2.4.3.2.4. Inicio del devengo de intereses
    - 2.4.3.2.5. Finalización del devengo de intereses
    - 2.4.3.2.6. Tipo de interés aplicable: el interés de demora y el interés legal
    - 2.4.3.2.7. Período de tiempo por el que se liquidan los intereses
  - 2.4.3.3. Devolución y cancelación de la garantía: posibilidad de extender los efectos de la garantía del acto anulado al que se dicta en su sustitución
  - 2.4.3.4. Reembolso del coste de las garantías
  - 2.4.3.5. Indemnización de otros conceptos

## 2.5. Reducción proporcional de garantías para la suspensión

- 2.5.1. Delimitación del supuesto
- 2.5.2. La reducción proporcional de las garantías como derecho del obligado tributario
- 2.5.3. Afección de la garantía anterior a la que resulte de la reducción
- 2.5.4. Órgano competente

# **REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS Y RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN**

## **1. SUPUESTOS EN LOS QUE PROCEDE EL REEMBOLSO**

## **2. REQUISITOS PARA QUE PROCEDA EL REEMBOLSO**

- 2.1. Consideración previa
- 2.2. Improcedencia del acto impugnado: total o parcial
- 2.3. Firmeza

## **3. CONTENIDO DEL DERECHO DE REEMBOLSO**

- 3.1. Consideración previa
- 3.2. Costes reembolsables
  - 3.2.1. Aval, fianza de carácter solidario o certificado de seguro de caución
  - 3.2.2. Hipoteca o prenda con o sin desplazamiento
  - 3.2.3. Resto de garantías
- 3.3. Intereses
  - 3.3.1. Fechas de inicio y finalización del devengo de intereses
  - 3.3.2. Tipo de interés aplicable: el interés legal
  - 3.3.3. Automaticidad del devengo de intereses

## **4. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE REEMBOLSO**

## **5. PROCEDIMIENTO**

## **6. LA INDEMNIZACIÓN DEL RESTO DE DAÑOS PROVOCADOS POR EL ACTO ANULADO A TRAVÉS DEL PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL**

## ÍNDICE

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art.	Artículo
BICE	Bien Inmueble de Características Especiales
BOCD	Boletín Oficial del Congreso de los Diputados
BOTHA	Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava
CaT	Carta Tributaria
CC	Código Civil
CCAA	Comunidades Autónomas
CCLL	Corporaciones Locales
CE	Constitución Española
CEMCI	Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial
Cfr.	Confrontar
cit.	Citado
CT	Crónica Tributaria
CTU	Contribución Territorial Urbana
DA	Disposición Adicional
DGCHT	Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales
DGT	Dirección General de Tributos
DT	Disposición Transitoria
ed.	Edición
Ed.	Editorial
EELL	Entidades Locales
FEMP	Federación Española de Municipios y Provincias
FD	Fundamento de Derecho
FJ	Fundamento Jurídico
GF	Gaceta Fiscal
GPP	Grupo del Partido Popular
HPE	Hacienda Pública Española
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IBIIMA	Impuesto balear sobre instalaciones que incidan sobre el medio ambiente
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IEDMT	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IGEC	Impuesto sobre Grandes Establecimientos Comerciales
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
INAP	Instituto Nacional de Administración Pública
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JT	Jurisprudencia Tributaria
LBRL	Ley de Bases del Régimen Local (Ley 7/1985, de 2 de abril)
LGT	Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)

LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de diciembre)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, de 18 de diciembre)
LOFAGE	Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (Ley 6/1997, de 14 de abril)
LOFCA	Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre)
LOU	Ley Orgánica de Universidades (Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre)
LPAA	Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas (Ley 33/2003, de 3 de noviembre)
LRHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Ley 39/1988, de 28 de diciembre, derogada)
LRJAPPAC	Ley Reguladora del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)
LRU	Ley de Reforma Universitaria (Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto)
LTPP	Ley de Tasas y Precios Públicos (Ley 8/1989, de 13 de abril)
MMA	Masa máxima autorizada
ncop	actividades económicas no clasificadas en otras partes
núm.	Número
OOAA	Organismos Autónomos
ob.	obra
pág.	página
págs.	páginas
QF	Quincena Fiscal
RAP	Revista de Administración Pública
RCI	Reglamento del Catastro Inmobiliario (Real Decreto 417/2006, de 7 de abril)
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RDGT	Resolución de la Dirección General de Tributos
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional
RD	Real Decreto
RDLeg	Real Decreto Legislativo
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
rev.	Revista
RGI	Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio)
RGIT	Reglamento General de la Inspección de los Tributos (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril)
RGR	Reglamento General de Recaudación (Real Decreto 939/2005, de 29 de julio)
RGRST	Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre)
RGRVA	Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo)
RGV	Reglamento General de Vehículos (Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre)
RGVH	Reglamento General de Vehículos Históricos (Real Decreto 1247/1995, de 14 de julio)

RHAL	Revista de Hacienda Autonómica y Local
RHL	Revista de Hacienda Local
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo)
ROMA	Registros Oficiales de Maquinaria Agrícola
RPREA	Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, derogado)
RTEAC	Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central
SDFUM	Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid
ss	siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
TL	Tributos Locales
TEAM	Tribunal Económico-Administrativo del Ayuntamiento de Madrid
TC	Tribunal Constitucional
TRIRNR	Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo)
TRLCI	Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo)
TRLSA	Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre)
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo)
TRRL	Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril)
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
últ.	última
vid.	Véase
vol.	Volumen

# **CONSECUENCIAS DE LA EJECUCIÓN DE LOS ACTOS RESOLUTORIOS DEPENDIENDO DE LA CONFIRMACIÓN O ANULACIÓN, PARCIAL O TOTAL, DEL ACTO IMPUGNADO**

## **1. INTRODUCCIÓN**

1.1. La ejecución de los actos que originan los procedimientos de revisión y la ejecución de los actos resolutorios de dichos procedimientos

1.2. Normas generales para la ejecución de actos resolutorios

## **2. MODALIDADES DE EJECUCIÓN DEPENDIENDO DE LA CONFIRMACIÓN O ANULACIÓN, PARCIAL O TOTAL, DEL ACTO IMPUGNADO**

### **2.1. Confirmación del acto impugnado**

2.1.1. Delimitación de este supuesto

2.1.2. Actos confirmados con contenido económico que han sido suspendidos

2.1.2.1. Plazos de ingreso

2.1.2.1.1. Suspensión en período voluntario

2.1.2.1.2. Suspensión en período ejecutivo

2.1.2.2. Liquidación de intereses de demora

2.1.2.2.1. La liquidación de intereses como acto administrativo autónomo

2.1.2.2.2. Órgano competente para dictar la liquidación de intereses suspensivos

2.1.2.2.3. Tipo de interés: el interés de demora y el interés legal

2.1.2.2.3.1. Régimen general

2.1.2.2.3.2. La (no) aplicación retroactiva del art. 26.6 de la LGT de 2003: matices cuando se trata de la suspensión solicitada en la vía judicial

2.1.2.2.4. Base de la deuda de intereses suspensivos

2.1.2.2.4.1. Sanciones

2.1.2.2.4.2. Intereses de demora

2.1.2.2.4.3. Recargos

2.1.2.2.5. Período de tiempo

2.1.2.2.5.1. Intervalos de tiempo en el que no se devengan intereses: incumplimiento de los plazos de tramitación

2.1.2.2.5.2. Inicio del devengo de intereses

2.1.2.2.5.3. Finalización del devengo de intereses

2.1.2.3. Devolución y cancelación de la garantía

2.2. Anulación del acto impugnado sin que sea necesario dictar uno nuevo en ejecución del acto resolutorio

2.2.1. Delimitación de este supuesto

2.2.2. El obligado tributario ingresó la deuda derivada del acto impugnado

2.2.2.1. Devolución de ingresos indebidos

- 2.2.2.2. Reembolso del coste de las garantías para aplazar o fraccionar el pago de la deuda
- 2.2.2.3. Indemnización de otros conceptos
- 2.2.3. El obligado tributario obtuvo la suspensión de la deuda derivada del acto impugnado
  - 2.2.3.1. Devolución de ingresos indebidos: supuestos de suspensión parcial
  - 2.2.3.2. Devolución y cancelación de la garantía
  - 2.2.3.3. Reembolso del coste de las garantías
  - 2.2.3.4. Indemnización de otros conceptos

### 2.3. Anulación parcial del acto impugnado

- 2.3.1. Delimitación de este supuesto
- 2.3.2. El obligado tributario ingresó la deuda derivada del acto impugnado o no obtuvo su suspensión
  - 2.3.2.1. Devolución de ingresos indebidos
  - 2.3.2.2. Reembolso del coste de las garantías para aplazar o fraccionar el pago de la deuda
  - 2.3.2.3. Indemnización de otros conceptos
- 2.3.3. El obligado tributario obtuvo la suspensión de la deuda derivada del acto impugnado
  - 2.3.3.1. Plazos de ingreso
  - 2.3.3.2. Liquidación de intereses de demora
  - 2.3.3.3. Devolución y cancelación de la garantía
  - 2.3.3.4. Reembolso del coste de las garantías
  - 2.3.3.5. Indemnización de otros conceptos

### 2.4. Anulación total del acto impugnado cuando como consecuencia del acto resolutorio la Administración puede reiterar sus actuaciones dictando un nuevo acto

- 2.4.1. Delimitación de este supuesto
- 2.4.2. El obligado tributario ingresó la deuda derivada del acto impugnado o no obtuvo su suspensión
  - 2.4.2.1. Ingreso de la deuda derivada del nuevo acto y la devolución de ingresos indebidos derivada del acto anulado
  - 2.4.2.2. Reembolso del coste de las garantías para aplazar o fraccionar el pago de la deuda
  - 4.2.3. Indemnización de otros conceptos

- 2.4.3. El obligado tributario obtuvo la suspensión de la deuda derivada del acto impugnado
  - 2.4.3.1. Plazos de ingreso
  - 2.4.3.2. Liquidación de intereses de demora: art. 26.5 de la LGT (aplicable también a los casos en que se ingresó la deuda)
    - 2.4.3.2.1. Consideraciones generales
    - 2.4.3.2.2. Ámbito de aplicación del art. 26.5 LGT: tributos a los que es aplicable en función de su sistema de gestión, componentes de la deuda tributaria y sanciones tributarias
      - 2.4.3.2.2.1. Tributos autoliquidables, declarables y en los que la autoliquidación es opcional
        - 2.4.3.2.2.1.1. Tributos gestionados por el sistema de autoliquidación
        - 2.4.3.2.2.1.2. Tributos gestionados por el sistema de declaración
          - 2.4.3.2.2.1.2.1. Aspectos generales
          - 2.4.3.2.2.1.2.2. Tributos que encajan en este sistema de gestión
          - 2.4.3.2.2.1.3. Tributos en los que el obligado tributario puede optar entre la autoliquidación y la declaración
      - 2.4.3.2.2.2. Sanciones
        - 2.4.3.2.2.2.1. Supuestos generales
        - 2.4.3.2.2.2.2. Un supuesto específico: sanciones que se revisan por la aplicación retroactiva de una normativa posterior más favorable
      - 2.4.3.2.2.3. Recargos por declaración extemporánea
      - 2.4.3.2.2.4. Recargos del período ejecutivo
      - 2.4.3.2.2.5. Intereses de demora
      - 2.4.3.2.2.6. Conclusiones y posibles reacciones contra el art. 26.5 LGT
        - 2.4.3.2.2.6.1. Consideraciones previas
        - 2.4.3.2.2.6.2. Posibles reacciones
          - 2.4.3.2.2.6.2.1. Negar el devengo de intereses ante la liquidación anulada y la nueva liquidación por concurrir la mora del acreedor
          - 2.4.3.2.2.6.2.2. La prohibición de la *reformatio in peius*
          - 2.4.3.2.2.6.2.3. Responsabilidad patrimonial de la Administración pública
        - 2.4.3.2.2.6.3. Consideración final
    - 2.4.3.2.3. Base de la deuda de intereses
    - 2.4.3.2.4. Inicio del devengo de intereses
    - 2.4.3.2.5. Finalización del devengo de intereses
      - 2.4.3.2.5.1. Consideraciones generales
      - 2.4.3.2.5.2. Fecha relevante: ¿la fecha en que se dicta la nueva liquidación o la fecha en que se notifica la misma al obligado tributario?
      - 2.4.3.2.5.3. El plazo para ejecutar el acto resolutorio
        - 2.4.3.2.5.3.1. Actos resolutorios dictados por los Tribunales Económico-Administrativos

- 2.4.3.2.5.3.2. Actos resolutorios dictados por órganos judiciales
- 2.4.3.2.5.4. Ámbito objetivo de aplicación del límite temporal del art. 26.5 LGT respecto a la fecha final del devengo de intereses de demora
  - 2.4.3.2.5.4.1. Consideraciones previas
  - 2.4.3.2.5.4.2. Primer supuesto: el acto resolutorio ordena expresamente que se dicte la nueva liquidación, sin que se produzca una retroacción de actuaciones o del procedimiento
  - 2.4.3.2.5.4.3. Segundo supuesto: el acto resolutorio ordena expresamente la retroacción de actuaciones o del procedimiento
  - 2.4.3.2.5.4.4. Tercer supuesto: aunque el acto resolutorio no ordena expresamente ni que se dicte un nuevo acto ni la retroacción de actuaciones o del procedimiento, la Administración podría volver a actuar
- 2.4.3.2.6. Tipo de interés aplicable: el interés de demora y el interés legal
- 2.4.3.2.7. Período de tiempo por el que se liquidan los intereses
- 2.4.3.3. Devolución y cancelación de la garantía: posibilidad de extender los efectos de la garantía del acto anulado al que se dicta en su sustitución
- 2.4.3.4. Reembolso del coste de las garantías
- 2.4.3.5. Indemnización de otros conceptos

## 2.5. Reducción proporcional de garantías para la suspensión

- 3.1. Delimitación del supuesto
- 3.2. La reducción proporcional de las garantías como derecho del obligado tributario
- 3.3. Afección de la garantía anterior a la que resulte de la reducción
- 3.4. Órgano competente

## 1. INTRODUCCIÓN

### 1.1. La ejecución de los actos que originan los procedimientos de revisión y la ejecución de los actos resolutorios de dichos procedimientos

En este trabajo analizaremos uno de los aspectos del régimen jurídico de la ejecución de los actos que resuelven o ponen fin a los procedimientos de revisión en materia tributaria. En particular, se trata de estudiar cuáles son las consecuencias de la ejecución de dichos actos dependiendo de que hayan confirmado o anulado, total o parcialmente, el acto objeto de impugnación. Esta materia se encuentra regulada, fundamentalmente, en el Título V del RGRVA, si bien su estudio precisa tener en cuenta también otras normas. Así, por ejemplo, cuando el acto resolutorio tiene carácter judicial, habrá que tomar en consideración también lo que dispone el Capítulo IV del Título IV, denominado “*Ejecución de sentencias*”, de la LJCA.

Comenzaremos aclarando a qué nos referimos con la expresión “*ejecución de actos resolutorios*”. La denominación “*Ejecución de resoluciones*” del Título V del RGRVA no se refiere a la ejecución de los actos objeto de revisión, sino a las propias resoluciones que resuelven los procedimientos de revisión. El art. 66.1 del RGRVA los denomina “*actos resolutorios de los procedimientos de revisión*”. Por lo tanto, por ejemplo, no se trata de analizar la ejecución de una liquidación, sino de la ejecución del acto administrativo que resuelve la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la misma.

No obstante, es cierto que el hecho de que un determinado acto de aplicación de los tributos o sancionador esté siendo objeto de revisión, puede afectar a la propia ejecución de los actos resolutorios de los procedimientos de revisión. Como señalan los arts. 111 de la LRJAPPAC y 25.1 y 39.1 del RGRVA, la interposición de un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa no suspende la ejecución del acto impugnado. Para ello es necesario, en la mayoría de los casos –las sanciones tributarias es una de las excepciones más importantes (art. 212.3 LGT)- que el recurrente solicite expresamente la suspensión y que el órgano correspondiente la acuerde si concurren los requisitos previstos en los arts. 39 y ss. del RGRVA.

El hecho de que la resolución objeto de revisión pueda haberse suspendido –lo que sucederá, en la mayoría de los casos, cuando la suspensión es consecuencia de un recurso-, puede afectar, además de a la propia ejecución de dicha resolución, a la ejecución del acto administrativo que resuelve el correspondiente procedimiento de revisión, esto es, el acto resolutorio. Por este motivo, el art. 66.1 del RGRVA establece que “*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*”. Como puede comprobarse, el elemento que afecta a la ejecución del acto resolutorio del procedimiento de revisión es la suspensión de la ejecución del acto que origina el propio procedimiento de revisión.

En principio, a salvo de la suspensión del acto origen del procedimiento de revisión, la ejecución de los actos resolutorios de los procedimientos de revisión no puede paralizarse o suspenderse de forma autónoma<sup>1</sup>. En este sentido, por ejemplo, el art. 66.1 del RGRVA señala también “*que la interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en supuestos de suspensión*”<sup>2</sup>. Lógicamente, aunque el RGRVA

---

<sup>1</sup> Vid. las resoluciones del TEAC de 28 de abril de 1993 recursos 8788/1992 y 996/1992, de 24 de marzo de 2010, recurso 3271/2009 y de 22 de septiembre de 2010, recurso 4973/2009.

<sup>2</sup> Como señala LOZANO BELTRÁ (1997), “Ejecución de resoluciones”, en *Las Reclamaciones Económico Administrativas*, coord. R. Huesca, Aranzadi, Pamplona, pág. 810, el propio recurso de alzada no tiene efectos suspensivos so-

no lo diga de forma expresa, el art. 66.1 se está refiriendo a la resolución que da lugar al procedimiento de revisión y no al acto resolutorio del mismo, que en este caso es la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local competente susceptible de recurso de alzada<sup>3</sup>.

Sin lugar a dudas, ello tiene consecuencias prácticas significativas. Por ejemplo, la resolución del TEAR por la que se anula una liquidación no se suspende por el hecho de que se recurra en alzada – lógicamente, *en la mayoría de los casos*, quien interpondrá aquí el recurso será la Administración afectada, que es la que ha dictado el acto impugnado<sup>4</sup>. Esto supone que si el obligado tributario ha ingresado su importe, total o parcialmente, le deberá ser devuelto, con los intereses correspondientes. Por el contrario, si la deuda fue objeto de suspensión, la Administración no estará obligada a rembolsar el coste de las garantías aportadas, en su caso, para obtener la suspensión, porque para ello, como veremos en otro lugar, es preciso que la declaración de improcedencia sea firme (art. 33.1 LGT). Sin embargo, la Administración sí tendrá la obligación de devolver la garantía prestada para obtener la suspensión, cuando su naturaleza así lo exija. En cualquier caso, aunque la liquidación inicialmente impugnada no hubiera sido objeto de suspensión, la Administración en este tipo de situaciones no puede proceder a su ejecución, porque la resolución del TEAR la ha anulado y el hecho de que haya sido recurrida en alzada ante el TEAC no suspende “*el acto resolutorio del TEAR*”<sup>5</sup>. Paralelamente, cuando el TEAR anula una liquidación, pudiendo dictar otra en su sustitución, la nueva liquidación puede dictarse a pesar de que la resolución del TEAR haya sido recurrida en alzada ante el TEAC<sup>6</sup>.

No obstante, el hecho de que el RGRVA no permita que los actos resolutorios de los procedimientos de revisión puedan ser objeto de suspensión autónoma, no significa que ello no pueda tener lugar, pues hay que tener en cuenta, como inmediatamente veremos, que tanto los actos que inician los procedimientos de revisión, como los actos resolutorios de estos procedimientos, pueden ser impugnados en vía judicial. En este sentido, es importante señalar que la LJCA en ningún momento prohíbe la adopción de medidas cautelares que afecten a los propios actos resolutorios de los procedimientos de revisión habidos en la vía administrativa previa al contencioso-administrativo. En consecuencia, es posible que las medidas cautelares judiciales afecten a los propios actos resolutorios de los procedimientos de revisión. Entre esas medidas se encuentra la suspensión de su ejecución. Para que ello sea posible es preciso que la suspensión del acto resolutorio sea necesaria, como dice el art. 129.1 de la LJCA, para asegurar la efectividad de la

---

bre la resolución del TEAR. Algunos autores han considerado que en la normativa anterior, de acuerdo con el art. 110 RPREA, “*las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos en primera instancia no eran ejecutables, pues sólo se devolvían las actuaciones al órgano gestor, en los casos de resoluciones dictadas en única instancia o en primera instancia cuando fuesen firmes*”. Vid. DE DIEGO RUIZ/MEJÍAS LÓPEZ/MESTRE GARCÍA/PLAZA ALONSO/RUIZ GÓMEZ (2005), *Guía de recursos y reclamaciones tributaria*, CISS, Valencia, pág. 260.

<sup>3</sup> Esto supone, utilizando dos ejemplos que suelen ser habituales en la práctica, lo siguiente: a) si la resolución del TEAR confirma la liquidación impugnada, el hecho de que se recurra en alzada no impide a la Administración ejecutar esa liquidación, salvo que la misma esté suspendida; b) si la resolución del TEAR anula la liquidación, el hecho de que se recurra en alzada por la propia Administración no suspende la ejecución de la resolución del TEAR que la anula.

<sup>4</sup> El art. 241.3 LGT señala qué órganos de la Administración estatal y autonómica están legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario.

<sup>5</sup> Vid. la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de diciembre de 1998, recurso 414/1995, TORRES ROMO (2006), “Ejecución de resoluciones administrativas y judiciales”, en *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias. Tomo III*, dir. J. Garberí, Bosch, Barcelona, pág. 2020 y RUIZ TOLEDANO (2009), “La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 87, pág. 83.

<sup>6</sup> Vid. la resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2011, recurso 5371/2009, que señala lo siguiente: “*La actuación de la Oficina Gestora no es sino consecuencia de la ejecutividad de las resoluciones de los Tribunales Económicos, la cual no desaparece por la interposición del recurso por el Centro directivo, dado que la función del Tribunal Central al conocer en alzada, no es sino revisora de la legalidad o adecuación a Derecho de la resolución dictada en primera instancia, y sin que por la interposición del recurso de alzada se produzca un efecto suspensivo en la ejecución de la resolución recurrida*” (FJ 2).

sentencia –nótese que en el recurso contencioso-administrativo se analiza tanto la legalidad del acto inicial como el acto resolutorio del procedimiento administrativo de revisión.

Por lo tanto, *es posible que en vía judicial se paralice la ejecución de los actos resolutorios de los procedimientos administrativos de revisión*. Siguiendo con el supuesto de hecho que anteriormente hemos utilizado como ejemplo, la situación en este caso sería la siguiente: la liquidación se anula por el TEAR, pero posteriormente el TEAC estima el recurso de alzada considerando que la liquidación era conforme a Derecho. En vía judicial la medida cautelar podría estar dirigida no tanto a que se mantuviera la suspensión de la liquidación en vía judicial, sino a que se suspendiera la ejecución de la resolución del TEAC estimando el recurso de alzada ordinario. La suspensión de la resolución del TEAC impediría a la Administración ejecutar la liquidación, porque la misma no puede desplegar efecto alguno, pues el único acto resolutorio de los procedimientos de revisión que puede ser objeto de ejecución es el del TEAR. Como se ha señalado, en este caso la resolución del TEAR había anulado la liquidación originaria.

En consecuencia, puede afirmarse que, en vía judicial, los actos resolutorios de los procedimientos de revisión pueden ver impedida su ejecución, sin necesidad de que el acto inicial haya sido o no objeto de suspensión. Lógicamente ello sucederá cuando las medidas cautelares vayan dirigidas contra los propios actos resolutorios de los procedimientos administrativos de revisión y no contra los actos de la Administración que los originan.

Por otra parte, cuando el acto resolutorio que se pretenda ejecutar sea una resolución judicial, *su ejecución no será posible hasta que no sea firme* (art. 104.1 LJCA). En este punto existe una importante diferencia entre los actos resolutorios administrativos y judiciales, porque los primeros no precisan ser firmes para poder ser ejecutados. Esto supone, por ejemplo, la sentencia de un TSJ que anula una liquidación anulada, recurrida en casación por la Administración, no podrá ser ejecutada hasta que no se resuelva el recurso de casación –lógicamente en sentido contrario al pretendido por la Administración, esto es, que se desestime.

El hecho de que no pueda ser ejecutada significa que la Administración no tendrá la obligación, hasta que no sea firme la sentencia judicial, de devolver las cantidades ingresadas o de reembolsar los costes de las garantías, en el caso de que dicha liquidación estuviera suspendida –no obstante, en este caso tampoco sería posible el reembolso, aunque no existiera el óbice señalado, porque uno de los requisitos que precisa el reembolso es que la resolución que declare la improcedencia de la liquidación sea firme (art. 33.1 LGT). También significa que la Administración puede continuar con la ejecución de dicha liquidación, en el caso de que no estuviera suspendida, a pesar de que la misma haya sido anulada por el TSJ. Lo relevante es que en este caso el acto resolutorio es de carácter judicial, por lo que hasta que no sea firme no podrá ser ejecutado<sup>7</sup>.

La única forma de poder ejecutar los actos resolutorios judiciales antes de que adquieran firmeza es solicitando su ejecución provisional, en los términos que establecen los arts. 84.1 y 91.1 de la LJCA, en función de que el recurso interpuesto contra la resolución judicial que se pretenda ejecutar sea el recurso de apelación o el de casación<sup>8</sup>.

Como puede advertirse, la ejecución de los actos resolutorios administrativos o judiciales no transcurre por caminos paralelos. Mientras que los actos resolutorios administrativos no tienen que

---

<sup>7</sup> Vid. las sentencias de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 1999, recurso 1526/1997 y de 17 de septiembre de 2003, recurso 51/2002.

<sup>8</sup> Vid. la sentencia del TSJ de Cataluña de 18 de enero de 2007, recurso 632/2003 y la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de octubre de 2009, recurso 427/2008.

ser firmes para poder ser ejecutados, los de carácter judicial sí lo tienen que ser, sin perjuicio de su ejecución provisional.

A continuación se recoge una relación de los supuestos más habituales de la práctica en los que se plantean problemas de ejecución en los términos expuestos:

*Supuesto 1:* Una resolución administrativa, que reconoce una exención a un obligado tributario, se declara lesiva y se impugna ante la jurisdicción contencioso-administrativa. La AN estima el recurso y anula el acto por el que se reconocía la exención. El obligado tributario afectado interpone recurso de casación contra la sentencia anterior. En nuestra opinión, la Administración no podría liquidar el tributo dejado de ingresar por la aplicación de la exención hasta que la sentencia de la AN sea firme.

*Supuesto 2:* Una liquidación se confirma en vía administrativa. Durante este tiempo ha estado suspendida. La liquidación se impugna en vía judicial, manteniéndose la suspensión. La sentencia anula la liquidación, pero la Administración la recurre (en apelación o casación según el caso). El obligado tributario pretende la devolución de la garantía y el reembolso del coste de las garantías. Salvo que solicite la ejecución provisional de la sentencia, no procedería lo anterior hasta que no fuera firme.

*Supuesto 3:* El mismo supuesto anterior, pero en este caso la liquidación se ingresó. No procedería la devolución de ingresos indebidos hasta que la sentencia que anula la liquidación adquiera firmeza, salvo que se solicite su ejecución provisional.

*Supuesto 4:* Un TEAR anula una liquidación que ha estado suspendida. No cabe recurso de alzada. La Administración del Estado declara lesiva la resolución del TEAR y la impugna en vía judicial. La AN estima el recurso, lo cual implica la anulación de la resolución del TEAR y la confirmación de la liquidación originaria. El obligado tributario afectado recurre en casación la sentencia de la AN. Como la sentencia de la AN no es firme, la Administración no puede negarse a devolver la garantía al obligado tributario, como consecuencia de la resolución del TEAR. Tampoco podría negarse al reembolso del coste de las garantías, porque la resolución del TEAR por la que se anula la liquidación es firme. Y es firme porque contra la misma no se ha interpuesto en plazo ningún recurso judicial. No puede afectar a lo anterior el hecho de que la Administración, acudiendo al procedimiento de lesividad, haya impugnado en vía judicial dicha resolución del TEAR.

*Supuesto 5:* Un TEAR anula una liquidación dictada por una Comunidad Autónoma, en aplicación de un tributo cedido, que ha estado suspendida. No cabe recurso de alzada. La Comunidad Autónoma impugna dicha liquidación ante el TSJ. El TSJ estima el recurso, lo cual implica la anulación de la resolución del TEAR y la confirmación de la liquidación originaria. El obligado tributario afectado recurre en casación la sentencia del TSJ. Como la sentencia del TSJ no es firme, la Administración no puede negarse a devolver la garantía al obligado tributario, como consecuencia de la resolución del TEAR. Sí puede negarse, en cambio, al reembolso del coste de las garantías, porque la resolución del TEAR por la que se anula la liquidación no es firme.

## **1.2. Normas generales para la ejecución de actos resolutorios**

Los arts. 66 y 67 del RGRVA contemplan una serie de normas que son aplicables tanto a la ejecución de actos resolutorios administrativos como a los judiciales. No obstante, respecto a estos últimos, el art. 70 del RGRVA precisa que le son aplicables en la medida en que no se opongan a lo

establecido en la normativa de la jurisdicción contencioso-administrativa. Como veremos, son escasos los puntos donde se observa dicha contradicción.

Estos preceptos son aplicables a todos los procedimientos de revisión, esto es, a los procedimientos especiales de revisión, el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas (art. 213.1 LGT)<sup>9</sup>. En efecto, como señala el art. 66.8 del RGRVA, “*para la ejecución de los acuerdos que resuelvan los procedimientos especiales de revisión se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores*”. Aunque ello sea así, no hay que perder de vista que estas normas están pensadas fundamentalmente para la revisión que es consecuencia de la interposición de un recurso, en especial, para las reclamaciones económico-administrativas.

En este sentido, el RGRVA, en materia de ejecución de resoluciones, se ocupa fundamentalmente de regular cómo debe actuar la Administración autora del acto objeto de revisión en función del resultado del procedimiento de revisión. Para ello tiene en cuenta, fundamentalmente, si el acto objeto de revisión se confirma o se anula total o parcialmente, además de si fue objeto de ingreso o suspensión. En los apartados siguientes analizaremos estas cuestiones con detalle.

*La competencia para dictar los actos que procedan, en su caso, en función del sentido del acto resolutorio (confirmación o anulación total o parcial) corresponden, con carácter general, al órgano de la Administración que dictó el acto objeto de revisión*<sup>10</sup>. El órgano que dictó este acto mantiene la competencia para dictar los actos derivados de la ejecución del acto resolutorio incluso en los casos en que, por haber modificado el obligado tributario su domicilio fiscal, dicho órgano hubiera perdido la competencia territorial respecto al obligado tributario implicado. En este sentido se ha pronunciado el TEAC en su resolución de 28 de febrero de 2008, recurso 7342/2003. No obstante, hay que advertir que esta regla general tiene algunas excepciones. En determinados casos, el RGRVA atribuye la competencia para dictar los actos correspondientes para la ejecución de un acto resolutorio a un órgano diferente al que dictó el acto revisado. Así, por ejemplo, el art. 66.6 del RGRVA atribuye la competencia para dictar la liquidación de intereses suspensivos al órgano de recaudación, y no al órgano que dictó el acto objeto de revisión, cuando la suspensión hubiera sido acordada precisamente por el órgano de recaudación. A lo largo de los siguientes epígrafes nos referiremos también de forma específica a la competencia para dictar los actos derivados de la ejecución del acto resolutorio, especialmente cuando esa competencia no corresponde al mismo órgano que dictó el acto objeto de revisión.

Por otra parte, el art. 66.2 del RGRVA establece la *obligación de notificar los actos de ejecución*. No deja claro el RGRVA a quién debe notificarse dichos actos. Entendemos que se está refiriendo a que la Administración competente para la ejecución debe notificar los actos que dicte a los Tribunales Económico-Administrativos y a los órganos judiciales, cuando el acto resolutorio que se ejecuta haya sido dictado por estos últimos. En cualquier caso, la obligación de notificar a los obligados tributarios implicados en el procedimiento de revisión los actos que ejecuten los actos resolutorios existe aunque no lo dijera expresamente el art. 66.2 del RGRVA.

No obstante, es relevante que el art. 66.2 del RGRVA establece un plazo para realizar tal notificación: *un mes desde que el acto resolutorio tiene entrada en el registro del órgano competente para su ejecución*. Como veremos, el establecimiento de este plazo tiene importantes

---

<sup>9</sup> Vid. RUIZ GARIJO (2006), “Ejecución de resoluciones y reembolso del coste de las garantías”, en *Los nuevos reglamentos tributarios*, dirs. R. Calvo y J.M. Tejerizo, Civitas, Madrid, pág. 546.

<sup>10</sup> Vid. el apartado séptimo 1.3.1, de la resolución de 21 de diciembre de 2005 de la AEAT y la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de febrero de 2011, recurso 182/2008.

efectos, especialmente cuando resulta de aplicación el supuesto de devengo de intereses de demora previsto en el art. 26.5 de la LGT<sup>11</sup>.

Por otro lado, como señala el art. 66.2 del RGRVA, “*los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación*”. Este precepto pretende aclarar de forma expresa la independencia entre los actos de ejecución del acto resolutorio y el procedimiento de aplicación de los tributos o sancionador que dio origen al acto revisado<sup>12</sup>. No obstante, aunque los actos de ejecución no formen parte de dicho procedimiento, dependiendo del sentido del fallo del acto resolutorio, suponen en muchos casos la sustitución de la resolución que puso fin a dicho procedimiento. Se trata fundamentalmente de los casos en que se anula el acto impugnado, pudiendo dictar la Administración, sin tramitar un nuevo procedimiento, otro en su sustitución, que es precisamente el acto de ejecución. En otros supuestos, especialmente cuando se acuerda la retroacción de actuaciones, el acto de ejecución lo que implica es volver al momento del procedimiento señalado por el acto resolutorio, para desde el mismo reanudar su tramitación. La continuación del procedimiento a partir de ese momento propiamente no puede considerarse como ejecución del acto resolutorio, sino solamente el acto que obliga volver a ese momento del procedimiento.

Algunas resoluciones judiciales han pretendido conceptualizar los actos de ejecución de actos resolutorios como actos del procedimiento en el que tuviese su origen el acto impugnado, con el fin de aplicar a los primeros los plazos de tramitación de los procedimientos y las consecuencias de su incumplimiento.

El supuesto más significativo es el de la interrupción injustificada del procedimiento de inspección durante más de seis meses (art. 31quáter del RGIT del 1986). Algunos pronunciamientos judiciales han considerado que si transcurrían más de seis meses entre la notificación del acto resolutorio y la reanudación de las actuaciones inspectoras que pretendían su ejecución, existía una interrupción injustificada que producía sus efectos desde el inicio del procedimiento de inspección<sup>13</sup>. Ello llevaba a poder apreciar en muchos casos la prescripción, por la desaparición de la interrupción de la prescripción que produce el inicio del procedimiento de inspección (art. 30.3.a RGIT de 1986).

La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2004, recurso 39/2003, *que estima un recurso de casación en interés de la ley*, señala que dichos actos de ejecución no forman parte del procedimiento de inspección, por lo que no le son aplicables las consecuencias propias a la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras durante más de seis meses.

## **2. MODALIDADES DE EJECUCIÓN DEPENDIENDO DE LA CONFIRMACIÓN O ANULACIÓN, PARCIAL O TOTAL, DEL ACTO IMPUGNADO**

El art. 66 del RGRVA regula un buen número de cuestiones. La cuestión que regula con mayor detalle es precisamente la que se refiere a cómo debe actuar el órgano que dictó el acto impugnado, en función de cuál haya sido el resultado del recurso o la reclamación. En este sentido, el

---

<sup>11</sup> RUIZ TOLEDANO (2006), *El nuevo régimen de revisión tributario comentado*, La Ley, Madrid, págs. 997 y 998, señala que “*el RGRVA no hace referencia a las consecuencias del incumplimiento del plazo para ejecutar, aunque lógicamente cabe entender que no impide la posterior ejecución. Es posible que el interesado inste la ejecución material por parte del órgano que debe rectificar el acto previamente dictado e, incluso, que se dirija al órgano que dictó la resolución para que promueva medidas para que se cumpla dicha resolución*”. Por su parte, en VVAA (2007), *Manual de revisión de actos en materia tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, pág. 935, se señala que “*el incumplimiento del plazo de ejecución no impide la ejecución en un momento posterior, pero llevará aparejado el cese en el devengo de intereses de demora, en aplicación del art. 26.4 LGT*”.

<sup>12</sup> RUIZ TOLEDANO (2006), *El nuevo régimen...*, cit., pág. 998.

<sup>13</sup> Vid. los que cita RUIZ TOLEDANO (2006), *El nuevo régimen...*, cit., pág. 998.

reglamento se fija no tanto en si la reclamación ha sido o no estimada, sino en el hecho de si el acto impugnado, bien se ha confirmado, bien se ha anulado, total o parcialmente.

En consecuencia, el art. 66 del RGRVA, a diferencia del art. 239.3 de la LGT, confiere relevancia no al hecho de que la resolución haya sido estimatoria, desestimatoria o de inadmisibilidad, sino a si se ha producido o no la anulación del acto. No obstante, es cierto que el art. 239.3 de la LGT también tiene en cuenta esto último, cuando señala que *“la resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal”*.

La sistemática del art. 66 del RGRVA es ciertamente compleja a la hora de delimitar cuál debe ser la actuación del órgano que dictó el acto objeto de revisión en función de cuál haya sido la decisión adoptada por el órgano de revisión. Así, como se ha señalado, el art. 66 del RGRVA distingue entre los casos en que se confirma el acto impugnado y aquellos en los que se anula, total o parcialmente. Dentro de este último grupo diferencia en función de si concurre o no la necesidad de dictar un nuevo acto y si el vicio que propicia la anulación del acto impugnado es de fondo o de forma. Por otro lado, el art. 66 del RGRVA a la hora de regular cómo debe actuar el órgano autor del acto impugnado presta especial atención a si fue o no objeto de suspensión.

A continuación analizaremos las diferentes situaciones que se pueden producir. En este sentido, no seguiremos exactamente la sistemática del art. 66 del RGRVA, ya que no contempla todas las situaciones que pueden producirse, y de las que prevé, no aborda todas las consecuencias que pueden tener lugar.

Lo más relevante para realizar esta sistematización es fijarse en si el acto impugnado se anula o no completamente como consecuencia del procedimiento de revisión. *No siempre es tan determinante, como luego veremos, si la anulación del acto impugnado es consecuencia de una estimación total o parcial del recurso o la reclamación interpuesta por el recurrente*<sup>14</sup>. Así, por ejemplo, el hecho de que sólo se anule parcialmente el acto impugnado no supone siempre que el recurso interpuesto se haya estimado parcialmente. Es perfectamente posible que el recurrente sólo haya cuestionado parte del acto impugnado y, en consecuencia, que la estimación total de su recurso se traduzca precisamente en lo solicitado, esto es, en la anulación parcial de dicho acto. Del mismo modo, el hecho de que se haya anulado completamente el acto impugnado tampoco supone siempre que se haya estimado totalmente el recurso. Es perfectamente posible que la estimación parcial del recurso precise de la anulación completa del acto impugnado.

## **2.1. Confirmación del acto impugnado**

### **2.1.1. Delimitación de este supuesto**

En este supuesto, bien en vía administrativa, bien en vía judicial, se declara que el acto inicialmente impugnado es conforme a Derecho. Cuando se da esta situación no es preciso, en principio, ningún acto de ejecución, ni del acto administrativo impugnado, ni del acto resolutorio. La Administración autora del acto impugnado simplemente deberá verificar que su destinatario lo ha cumplido y de no

---

<sup>14</sup> Como ha señalado PÉREZ TORRES (2004), “Artículo 239”, en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, coord. R. Huesca, Aranzadi, Cizur Menor, pág. 1618, estimación y anulación son dos conceptos diferentes, pues el primero indica el sentido del fallo en relación con la pretensión ejercida y el segundo lo conecta con el acto reclamado.

ser así, realizará las actuaciones necesarias para ello, entre las que podría encontrarse la imposición de sanciones.

Así, por ejemplo, si el acto impugnado inicialmente era una liquidación tributaria, y la misma *no fue objeto de suspensión*, es probable que en el momento de finalizar el procedimiento de revisión no quede nada por ejecutar, bien porque el obligado tributario ingresó la cantidad correspondiente, bien porque la Administración ha conseguido dicho ingreso a través de los instrumentos que le proporciona el procedimiento de apremio. No obstante, no podemos olvidar que conforme al art. 172.3 de la LGT la Administración tributaria *“no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación”*.

Por el contrario, si el acto objeto de revisión fuera un requerimiento de información, la situación que provoca el hecho de que su destinatario no lo haya cumplido no va a mejorar sustancialmente porque el mismo se declare conforme a Derecho tras el procedimiento de revisión. En este supuesto la Administración lo único que podrá hacer es sancionar la conducta del obligado tributario (art. 203 LGT), lo que no constituye una actuación de ejecución ni del acto inicial, ni del acto resolutorio del procedimiento de revisión.

No obstante, tras la confirmación del acto inicialmente impugnado pueden suscitarse una serie de cuestiones, que el reglamento pretende resolver. En efecto, el art. 66.6 del RGRVA se refiere a aquellos casos en los que el acto impugnado hubiera sido objeto de suspensión. Y lo hace con el fin de concretar dos aspectos: a) en qué plazo debe ingresarse la deuda suspendida; y b) cómo se liquidan los intereses de demora devengados por la deuda durante el tiempo que ha estado suspendida.

Como puede comprobarse, este precepto no se refiere a todos los supuestos en que el acto impugnado ha estado suspendido durante la tramitación del procedimiento de revisión, sino sólo a aquellos en que dicho *acto tiene contenido económico*. Cuando se trata de un acto sin contenido económico (suspendido), los efectos derivados de su confirmación pueden ser diferentes, cuestión que dependerá del objeto del mismo.

*Ejemplo 1:* Si se trata de un *requerimiento de información*, habrá que entender que el efecto de su confirmación es la obligación de cumplirlo a partir del momento en que termina la suspensión.

*Ejemplo 2:* Si se tratara de un *acto por el que se modifica de oficio el domicilio fiscal* del obligado tributario, habrá que entender que la finalización de la suspensión supone que tal modificación comience a surtir efectos.

*El objeto del art. 66.6 del RGRVA es exclusivamente los actos con contenido económico* que han dado lugar al procedimiento de revisión, cuando su propia ejecución ha sido suspendida. En este sentido, aunque el art. 66.6 del RGRVA no lo dice expresamente, conviene aclarar que este precepto sólo es aplicable cuando la suspensión del acto impugnado *cesa sus efectos*. Por lo tanto, el hecho de que se haya resuelto la reclamación económico-administrativa no supone siempre que cesen los efectos de la suspensión. En efecto, la suspensión del acto inicialmente impugnado puede continuar en la vía contencioso-administrativa si así lo solicita el recurrente y lo acuerda el órgano judicial que sea competente en el caso concreto. Es más, aunque finalmente no se acuerde la suspensión en vía judicial, la suspensión de la vía administrativa puede prolongarse hasta que se resuelva la suspensión judicial, si el recurrente cumple los requisitos que establece el art. 233.8 de

la LGT. En consecuencia, *la aplicación del art. 66.6 del RGRVA precisa de un acto con contenido económico que haya estado suspendido y cuya suspensión cesa tras la resolución del procedimiento de revisión.*

Finalmente, el art. 66.6 del RGRVA debe aplicarse también cuando el acto impugnado y suspendido se confirma en vía judicial. Ello es así porque el art. 70 del RGRVA señala que en aquello a lo que no se oponga la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, es de aplicación lo previsto en los arts. 66 y 67 del RGRVA. No obstante, hay que tener en cuenta que cuando se acuerda la suspensión en la vía judicial, la ejecución del acto suspendido no será posible hasta que recaiga sentencia firme, dado que el art. 132.1 de la LJCA establece que *“las medidas cautelares estarán en vigor hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado”*.

En suma, el art. 66.6 del RGRVA resulta aplicable a partir del momento en que cesan los efectos de la suspensión del acto con contenido económico objeto de impugnación. El cese de estos efectos dependerá de que la suspensión del acto impugnado se haya producido en la vía administrativa o judicial. Cuando se trata de la vía judicial, la suspensión deja de tener efectos cuando la resolución judicial que confirma el acto impugnado es firme. No sucede lo mismo cuando la suspensión se ha acordado en la vía administrativa, todo ello sin perjuicio de esta suspensión pueda extenderse a la vía judicial, de conformidad con el art. 233.8 de la LGT y lo previsto en la LJCA.

*Advertencia:* No obstante, el hecho de que el acto que da origen al procedimiento de revisión todavía no sea firme, tanto en vía administrativa o judicial, no es siempre relevante. Así, por ejemplo, podríamos señalar tres casos:

- a) acto impugnado en reposición y suspendido durante la tramitación de este recurso, cuya suspensión no se extiende a la sustanciación de la reclamación económico-administrativa posterior;
- b) acto confirmado por la resolución que resuelve la reclamación económico-administrativa, que posteriormente se impugna en vía contencioso-administrativa, pero sin que la suspensión se extienda a esta última vía, porque ni siquiera se solicita;
- c) acto confirmado por la resolución que resuelve la reclamación económico-administrativa, que posteriormente se impugna en vía contencioso-administrativa, cuya suspensión se prolonga hasta el momento en que el órgano judicial resuelve la solicitud de suspensión judicial, la cual es denegada.

*En estos tres casos sería aplicable el art. 66.6 del RGRVA, en el momento en que cesa sus efectos la suspensión, sin perjuicio de que no sea firme, en vía administrativa y judicial, la confirmación del acto.*

## **2.1.2. Actos confirmados con contenido económico que han sido suspendidos**

### **2.1.2.1. Plazos de ingreso**

Las consecuencias de la confirmación de acto impugnado varían sensiblemente en función de que el comienzo de los efectos de la suspensión se hubiera producido en período voluntario o en período ejecutivo. Aquí no vamos a analizar qué circunstancias deben concurrir para que la suspensión se entienda efectuada en un período u otro, sino solamente las consecuencias que se derivan cuando el

acto impugnado se confirma<sup>15</sup>. Como vamos a ver, las consecuencias que prevé el art. 66.6 del RGRVA varían en función del momento (período voluntario o ejecutivo) en que la suspensión comenzó a surtir efectos. En todo caso, la cuestión más controvertida en este ámbito es si la Administración autora del acto impugnado debe dictar o no un “*acto de ejecución expreso del acto resolutorio confirmatorio*”. Como veremos, el Tribunal Supremo ha considerado que dicho acto expreso siempre es necesario, a pesar de que la normativa aplicable parece solamente exigirlo cuando el acto resolutorio es de origen judicial –en consecuencia, no sería necesario cuando procede de un TEA.

Finalmente, hay que señalar que los actos de ejecución del “*acto resolutorio confirmatorio*” también están sujetos a los plazos de prescripción y, en particular, al plazo de prescripción de cuatro años que se establece para el derecho de la Administración a exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y las sanciones tributarias impuestas (arts. 66.b y 190.2 LGT). La LGT no regula con claridad cuándo comienza a computarse el plazo de este derecho cuando se trata de actos con contenido económico que han estado suspendidos. Por este motivo, en aplicación del art. 1969 del Código Civil, hay que entender que la prescripción del derecho a recaudar en este caso “*se contará desde el día en que [pudo ejercitarse mismo]*”. Ese momento coincide precisamente con el día siguiente al que la suspensión deja de tener efectos. En este sentido se han pronunciado, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2009, recurso 1270/2006 y de 3 de diciembre de 2009, recurso 6278/2007 y la resolución del TEAC de 18 de mayo de 2011, recurso 3730/2009. De forma muy gráfica esta resolución del TEAC señala que “*la suspensión de un acto administrativo impide que la Administración pueda ejecutarlo, pero una vez que cesa la suspensión desaparece ese impedimento legítimo y, aunque el acto no sea firme, se ha de proceder a su ejecución dentro del plazo de prescripción pues de mantenerse la inactividad administrativa durante dicho plazo se producirá la prescripción de la acción recaudatoria con los efectos que ello tiene respecto de la acción liquidatoria a que nos hemos referido en el fundamento jurídico tercero de la presente resolución*” (FJ 7).

A la vista de lo anterior, el *dies a quo* del derecho a recaudar la deuda suspendida depende esencialmente de la fecha en que la suspensión deje de tener efectos, cuestión que vendrá determinada por el régimen establecido a tal efecto tanto en la vía administrativa como en la vía judicial por la LGT, el RGRVA y la LJCA.

Por otra parte, a pesar de que la LGT tampoco lo regula expresamente, las conclusiones expuestas anteriormente deben ser aplicadas en los mismos términos a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los intereses suspensivos –el estudio del régimen jurídico de esta liquidación se realiza en el epígrafe 2.1.2.2. La prescripción del derecho a liquidar los intereses comenzaría a partir del día siguiente al que la suspensión hubiera cesado sus efectos, todo ello sin perjuicio de que pueda considerarse que las actuaciones de la Administración tributaria dirigidas al cobro de la deuda suspendida pueden interrumpir el derecho a liquidar los intereses suspensivos (art. 68.2.a LGT).

#### **2.1.2.1.1. Suspensión en período voluntario**

El art. 66.6 del RGRVA señala que “*cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y este hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del [art. 62.2 de la LGT 2003]*”. Con la notificación de la resolución que confirma el acto se reanuda el plazo voluntario de ingreso de la deuda objeto de suspensión. Para que se produzca esta “*reanudación del plazo*”, al igual que sucedía bajo el tenor

---

<sup>15</sup> Sobre el momento en que la suspensión (período voluntario o período ejecutivo) comienza a surtir efectos vid. el art. 42 RGRVA y VEGA BORREGO (2006), *La suspensión de los actos tributarios en vía de recurso*, CEF, Madrid, págs. 39 a 41.

literal de la normativa anterior, no es preciso que la Administración dicte un nuevo acto administrativo exigiendo el importe de la deuda tributaria suspendida<sup>16</sup>. *Por el mero hecho de la notificación de la resolución administrativa o judicial que confirma el acto se reanuda el plazo de ingreso voluntario*<sup>17</sup>.

Este hecho debe ser tenido en cuenta por el obligado tributario afectado, porque de no ingresar la deuda tributaria dentro del “*nuevo período de ingreso voluntario*” que se inicia con la notificación de la resolución que confirma el acto impugnado, la deuda entraría en período ejecutivo. Para evitar que la deuda tributaria confirmada “*entre*” en período ejecutivo deberá ingresarse en los plazos que señala el art. 66.2 de la LGT.

La regulación que se desprende del art. 66.6 RGRVA es, al menos, cuestionable. En efecto, “*la reanudación*” de los plazos de ingreso no precisa de actuación alguna del órgano que dictó la resolución confirmada. Estos plazos se reanudan por el mero hecho de notificarse la resolución que lo confirma, siempre que no se prolongue la suspensión en una instancia ulterior. Es significativo que esta notificación la practica el órgano administrativo o judicial que resuelve el procedimiento de revisión y no el competente para ejecutar el acto confirmado. Esto puede provocar que el órgano encargado de ejecutar la resolución confirmada no conozca la fecha en que tal notificación se produce. Este desconocimiento puede tener varias consecuencias, de entre las que destacamos dos.

*En primer lugar*, la falta de conocimiento de este hecho puede provocar, bien que se inicie el procedimiento de apremio antes de tiempo<sup>18</sup>, bien que liquiden los recargos del período ejecutivo cuando el ingreso, a tenor del art. 66.6 del RGRVA, debe considerarse realizado en período voluntario. *En segundo lugar*, la falta de conocimiento de la fecha de la notificación, o la tardanza en el conocimiento de esta circunstancia, puede retrasar injustificadamente el inicio del procedimiento de apremio, lo cual puede perjudicar las posibilidades de éxito que tiene la Administración en la recaudación de la deuda tributaria. No obstante, es cierto que este peligro se dará en un número reducido de casos, en la medida en que la regla general es que la suspensión de los actos tributarios precisa de la aportación de una garantía que asegure la futura ejecución del acto impugnado, si el mismo se confirma.

En suma, parece razonable el establecimiento de algún método para que el órgano encargado de ejecutar el acto impugnado tenga constancia cierta de la fecha en que se notifica la resolución administrativa o judicial confirmatoria al obligado tributario<sup>19</sup>. Del mismo modo, también parece razonable informar al obligado tributario que con la notificación de la resolución se reanuda el período voluntario de ingreso en los términos del art. 66.6 del RGRVA.

---

<sup>16</sup> Vid. el art. 20.8 del Reglamento General de Recaudación de 1990 (RD 1684/1990).

<sup>17</sup> Vid. la sentencia del TSJ de Castilla y León de 14 de marzo de 2005, recurso 725/2003. Esta sentencia se refiere al art. 20.8 del Reglamento General de Recaudación de 1990 (RD 1684/1990), en la redacción dada por el RD 448/1995, que establece una regulación similar al vigente art. 66.6 del RGRVA.

<sup>18</sup> Nos referimos tanto a los casos en los que se dicta la providencia de apremio cuando todavía no ha terminado el período de ingreso voluntario, como a aquellos otros en los que aun habiendo ya comenzado el período ejecutivo, la deuda tributaria es ingresada por el obligado tributario antes de que se notifique la providencia de apremio, procediendo en este caso liquidar exclusivamente el recargo previsto en el art. 28.2 de la LGT, obviamente, siempre que se hubiera satisfecho la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario. Respecto a este último supuesto, entendemos que la norma se refiere exclusivamente a la deuda tributaria suspendida y no a la liquidación de los intereses derivados de la suspensión, ya que estos constituirán una liquidación autónoma, como posteriormente veremos.

<sup>19</sup> La sentencia del TSJ de Valencia de 20 de junio de 2005, recurso 395/2004 anula una serie de actos de ejecución porque se realizaron antes de que se notificara al obligado tributario la resolución desestimatoria de su recurso.

Estos mismos problemas existían en la normativa anterior. Así, con el fin de dar una solución, el art. 20.8 del Reglamento General de Recaudación de 1990 (RD 1684/1990), tras su modificación por el RD 448/1995, indicaba que la resolución por la que se resuelva el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa “*se notificará al recurrente con expresión [del plazo] en el que debe ser satisfecha la deuda*”. Este precepto sólo resuelve uno de los problemas apuntados, y lo hace de forma incompleta, pues no alcanza a los casos en que es una resolución judicial la que confirma el acto impugnado.

En nuestra opinión, quizás la solución más razonable es la que preveía el borrador del RGRVA, en cuyo art. 64.6 señalaba que el plazo de ingreso sería el que estableciera el órgano de recaudación. El borrador preveía, por lo tanto, la necesidad de que la Administración autora del acto dictara un acto de ejecución de la resolución confirmatoria, lo cual supondría que los plazos de ingreso no se reanudarían automáticamente por la notificación de la resolución administrativa o judicial que confirma el acto, sino sólo a partir de la notificación del “*acto de ejecución*” de órgano autor del acto impugnado. Es significativo señalar que esta interpretación es la que han mantenido diversas resoluciones judiciales bajo la vigencia del Reglamento de 1990, incluso antes de su modificación por el RD 448/1995<sup>20</sup>.

El pronunciamiento más significativo es la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2005, recurso 6297/2000. Y lo es porque establece que *tanto antes como después de la modificación del art. 20.8 del Reglamento de Recaudación de 1990 por el RD 448/1995*, la Administración debía dictar un acto expreso de ejecución de la resolución confirmatoria, dando cuenta al obligado tributario de que la suspensión ha quedado sin efecto y de los plazos de ingreso en período voluntario. Sin lugar a dudas, de consolidarse esta interpretación, la misma sería aplicable también al RGRVA. En particular, hay que significar aquí que el Tribunal Supremo no se ha pronunciado todavía sobre este aspecto en el marco del RGRVA, pero sí ha reiterado la doctrina de su sentencia de 28 de octubre de 2005, recurso 6297/2000, en pronunciamientos posteriores<sup>21</sup>.

En este sentido, no podemos desconocer la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005, en la medida en que aborda de forma expresa la cuestión que estamos analizando<sup>22</sup>.

Cuando se tratan de *resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos* que confirman los actos impugnados, la suspensión cesa, como dice el RGRVA, con su notificación. No obstante, el Tribunal debe adjuntar a su resolución “*una hoja informativa que transcriba el contenido del art. 66.6 del*” RGRVA<sup>23</sup>. Esta solución es similar a la prevista por el art. 20.8 del derogado RGR 1990, tras su modificación por el RD 448/1995.

Por otro lado, cuando se trata de una *resolución judicial* que confirma el acto impugnado y suspendido, el apartado séptimo 2.3 de la Resolución de la AEAT, de 21 de diciembre de 2005, introduce un trámite que supone la necesidad de que la Administración dicte un acto administrativo

---

<sup>20</sup> Por ejemplo, las sentencias del TSJ de la Rioja de 7 de octubre de 1996, recurso 367/1995 y de 30 de noviembre de 1999, recurso 174/1998, del TSJ de Asturias de 17 de febrero de 1999, recurso 428/1996 y del TSJ de Canarias de 18 de enero de 1999, recurso 1801/1996. Por el contrario, las sentencias del TSJ de Castilla y León de 14 de marzo de 2005, recurso 725/2003, ya citada y de 19 de junio de 2006, recurso 538/2004, se pronuncian en sentido contrario, es decir, no es preciso ningún acto de ejecución para que se reanuden los plazos de ingreso.

<sup>21</sup> Vid. las sentencias del Tribunal Supremo de 11 de febrero de 2009, recurso 4340/2005, de 14 de abril de 2010, recurso 15/2005 y de 22 de julio de 2010, recurso 6348/2005.

<sup>22</sup> Vid. la resolución, de 21 de diciembre de 2005, de La Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE de 3 de enero de 2006). Abreviadamente nos referiremos a ella como la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005 de la AEAT.

<sup>23</sup> Vid. el apartado séptimo 1.1.2 de la resolución de 21 de diciembre de 2005 de la AEAT.

exigiendo la deuda tributaria que fue suspendida. En efecto, dicho apartado establece lo siguiente: “cuando la sentencia confirme el acto impugnado y hubiere mediado suspensión durante la sustanciación del recurso contencioso- administrativo, la Oficina de Relación con los Tribunales remitirá la documentación al órgano que resulte competente para liquidar los intereses de demora quien, en el plazo de un mes a contar desde que la resolución judicial tenga entrada en el registro correspondiente a su sede, deberá reclamar el ingreso de la deuda. Si la suspensión se hubiera producido en período voluntario de ingreso, se notificarán los plazos de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y si la suspensión se produjo en período ejecutivo, se comunicará 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 Resolución de la AEAT, de 21 de diciembre de 2005, contribuye a solventar los problemas señalados a la luz del art. 66.6 del RGRVA. No obstante, es importante destacar que las soluciones establecidas por esta resolución no son aplicables, *al menos formalmente*, a las reclamaciones económico-administrativas *locales* y a las Administraciones autonómicas cuando aplican los tributos cedidos. Por este motivo es cuestionable que una Comunidad Autónoma tenga obligación de dictar y notificar un nuevo acto cuando la confirmación del acto impugnado y suspendido se produce en vía judicial. Y ello porque este trámite ni se deduce ni se establece en el art. 66.6 del RGRVA. Tampoco lo establecen los preceptos de la LJCA que regulan la ejecución de sentencias. Por el contrario, cuando la confirmación procede de los Tribunales Económico-Administrativos el requisito que establece la resolución sí será aplicable, a pesar de que el acto impugnado lo sea de una Comunidad Autónoma, pues el mismo afecta a la propia resolución del propio Tribunal Económico-Administrativo y no a la actuación de la Comunidad Autónoma. Nótese que la hoja informativa sobre los plazos de ingreso debe acompañarse a la notificación de la resolución del TEA.

No obstante, no nos cabe duda de que las Comunidades Autónomas dictarán un acto expreso de ejecución de la sentencia judicial, en términos parecidos a los que concreta la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005. Y ello porque, como hemos visto, el Tribunal Supremo, en su sentencia, ya citada, de 28 de octubre de 2005, recurso 6297/2000, y en otras posteriores, considera necesario dictar siempre un acto de ejecución, tanto si la confirmación del acto impugnado se produce en vía administrativa como en vía judicial. Ello provoca que la solución que da la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005 sea insuficiente, pues sólo se precisa “*acto de ejecución*” cuando la confirmación procede de una resolución judicial.

En suma, en atención a la interpretación del Tribunal Supremo, y pese a la redacción del art. 66 del RGRVA, es preciso dictar y notificar al obligado tributario un acto de ejecución, que abriría los plazos de ingreso vistos, tanto si la confirmación del acto impugnado se produce en vía administrativa o judicial<sup>24</sup>.

#### **2.1.2.1.2. Suspensión en período ejecutivo**

Cuando la suspensión de la deuda tributaria se produjo en período ejecutivo, según establece el art. 66.6 del RGRVA, la notificación de la resolución administrativa o judicial determinará la continuación o el inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese

---

<sup>24</sup> Vid. la sentencia del TSJ de Valencia de 17 de mayo de 2006, recurso 2326/2004 y DELGADO PACHECO (2007), “La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 6, pág. 43.

sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.

Esta regulación plantea los mismos problemas que el supuesto analizado anteriormente, porque el comienzo de los efectos se supedita a la fecha de notificación al obligado tributario de la resolución que resuelve la reclamación o el recurso contra el acto impugnado y suspendido. No obstante, como indicamos en el apartado anterior, la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005 resuelve gran parte de dichos problemas, porque cuando la resolución confirmatoria procede de los TEA, estos Tribunales deben informar al obligado tributario del contenido del art. 66.6 del RGRVA 2005. Cuando procede de un órgano judicial, la Administración debe dictar un acto de ejecución de la misma, a partir del cual surtirán los efectos que dispone el art. 66.6 del RGRVA 2005. Como hemos visto, la posición del Tribunal Supremo se inclina a exigir un acto ejecución expreso en ambos supuestos.

En todo caso, una vez que se tiene constancia de la fecha, se reanuda el período ejecutivo en los mismos términos en que se encontraba con anterioridad a la fecha en que la suspensión surtió efectos. En este sentido, conviene destacar que cuando la suspensión se produjo antes de dictarse la providencia de apremio, el obligado tributario debería ingresar la deuda tributaria lo antes posible y, en todo caso, antes que se dicte y notifique dicha providencia, con el fin de poderse acoger al régimen del recargo ejecutivo del art. 28.2 de la LGT (5 por 100). Como consecuencia de ello, parece lógico no esperar aquí a la notificación del “*acto de ejecución expreso*”, habida cuenta de que con toda probabilidad vendrá acompañado de la providencia de apremio, lo que impedirá disfrutar del régimen más beneficioso previsto en el art. 28.2 de la LGT.

#### **2.1.2.2. Liquidación de intereses de demora**

La segunda cuestión que regula el art. 66.6 del RGRVA es la liquidación de los intereses devengados por la deuda impugnada durante el tiempo que la misma ha permanecido suspendida (art. 26.2.c LGT). Este precepto se ocupa principalmente de determinar el *dies a quo* y el *dies ad quem* por el que se devengan estos intereses y, para ello, distingue, al igual que en relación a los plazos de ingreso, en función del momento en que la suspensión haya surtido efectos: período voluntario o período ejecutivo.

El art. 66.6 del RGRVA no hace referencia, sin embargo, a otra serie de cuestiones que inciden en la liquidación de esta modalidad de intereses y que tampoco se encuentran resueltas de modo expreso ni en la LGT ni en el propio RGRVA. Se trata, por ejemplo, del tipo de interés que resulta aplicable, la base sobre la que se aplican dicho tipo de interés, el *dies a quo* y el *dies ad quem* del período de devengo de intereses, etc.

La importancia de estas cuestiones obliga a que no debemos limitarnos aquí a analizar los aspectos que contempla el art. 66.6 del RGRVA de la liquidación de este supuesto de devengo de intereses. Este supuesto de devengo de intereses lo denominaremos como “*intereses suspensivos*”, a pesar de las críticas que esta expresión ha recibido por la doctrina<sup>25</sup>.

##### **2.1.2.2.1. La liquidación de intereses como acto administrativo autónomo**

Para que la Administración pueda exigir al obligado tributario los intereses devengados durante la suspensión es preciso que dicte un acto administrativo, acto que, lógicamente, sólo puede dictarse una vez que hayan cesado los efectos de la suspensión. Sólo a partir de ese momento es posible determinar el período de tiempo por el que debe practicarse la liquidación. El hecho de que la deuda

---

<sup>25</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1999), *El interés de demora en la Ley General Tributaria*, IEF/Marcial Pons, Madrid, págs. 165 y 166.

a la que se refiere la liquidación de intereses suspensivos se ingrese o no tras la finalización de la suspensión, no incide en modo alguno en su cálculo, todo ello sin perjuicio de que esta deuda de intereses sufra las consecuencias establecidas por el ordenamiento tributario si no se ingresa en período voluntario<sup>26</sup>.

A diferencia de lo que sucede, como hemos visto, con los plazos de ingreso de la deuda suspendida –por lo menos cuando la confirmación se produce por una resolución administrativa, según lo que establece la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005- es imprescindible que la Administración dicte y notifique de forma expresa la correspondiente liquidación de intereses. Los plazos de ingreso de esta liquidación son los generales que establece el art. 62.2 de la LGT. Por lo tanto, *la resolución por la que se liquidan los intereses suspensivos es un acto autónomo y distinto del acto administrativo por el que se liquidó la deuda suspendida*.

La liquidación de intereses de demora debe estar motivada, lo que precisa la explicación en la misma de las cuestiones siguientes: base sobre la que se calcula la deuda de intereses, tipo de interés aplicado y períodos de tiempo que comprende<sup>27</sup>.

#### **2.1.2.2.2. Órgano competente para dictar la liquidación de intereses suspensivos**

Parece lógico que la competencia para dictar esta liquidación de intereses corresponda al órgano que dictó el acto administrativo impugnado. Sin embargo, de la lectura del art. 66.6.a) del RGRVA no se deriva necesariamente dicha conclusión: *“la suspensión hubiera sido acordada por el tribunal, la liquidación de intereses de demora a que se refiere el apartado anterior será realizada por el órgano que dictó el acto administrativo impugnado”*. Conforme a este precepto, interpretado *sensu contrario*, se desprende que la competencia para dictar la liquidación de intereses suspensivos corresponde al órgano competente para acordar la suspensión.

En la vía administrativa, cuando se trata del *recurso de reposición*, esta competencia corresponde al órgano que dictó el acto impugnado (art. 25.4 RGRVA). Cuando se trata de las *reclamaciones económico-administrativas*, la competencia para decidir sobre la suspensión corresponde al órgano de recaudación –que no tiene que coincidir *necesariamente* con el órgano que dictó el acto impugnado- o a los Tribunales Económico-Administrativos en función de la modalidad de suspensión que se solicite (suspensión automática, suspensión con prestación de otras garantías y suspensión sin garantías o garantías insuficientes)<sup>28</sup>. En suma, el órgano que dictó el acto impugnado es competente para liquidar los intereses suspensivos cuando la única suspensión que haya habido es la del recurso de reposición o la suspensión se hubiera acordado por un TEA. Cuando la suspensión administrativa la hubiera acordado el órgano de recaudación, la competencia para liquidar los intereses suspensivos será del propio órgano de recaudación.

Por otra parte, el RGRVA no establece ninguna regla cuando en el marco de una impugnación se produce también la suspensión en vía judicial. Si interpretamos el art. 66.6.a) del RGRVA en un sentido amplio –entendiendo que la palabra Tribunal incluye además de a los TEA a los órganos

---

<sup>26</sup> Como ha señalado RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1999), *El interés de demora...*, cit., pág. 104, la deuda de intereses una vez que nace adquiere cierta sustantividad propia.

<sup>27</sup> Vid. las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 2006, recurso 973/2001 y 24 de octubre de 2006, recurso 5637/2001, la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 11 de abril de 2006, recurso 121/2002 y las sentencias del TSJ de Madrid de 16 de marzo de 2006, recurso 1847/2002 y de 10 de septiembre de 2007, recurso 1751/2003.

<sup>28</sup> La suspensión automática o con prestación de otras garantías previstas en los arts. 43 y 44-45 del RGRVA corresponde acordarlas al órgano de recaudación (arts. 43.2 y 44.2 RGRVA). Cuando el recurrente no puede garantizar suficientemente el acto impugnado o no aporta ningún tipo de garantía la competencia para acordar la suspensión corresponde a los TEA (art. 46.1 RGRVA). Sobre ello vid. VEGA BORREGO (2006), *La suspensión...*, cit., pág. 41.

judiciales- podría sostenerse que la competencia para liquidar los intereses de demora suspensivos corresponde al órgano que dictó el acto impugnado.

A la vista de lo anterior, se advierte la complejidad con que ha regulado el RGRVA esta cuestión, al distribuir la competencia entre el órgano que dictó el acto impugnado y el órgano de recaudación según la modalidad de suspensión que hubiera sido aplicable. Parece que hubiera sido más sencillo atribuir en todos los casos esta competencia a un mismo órgano, que podría ser el órgano que dictó el acto impugnado.

### **2.1.2.2.3. Tipo de interés: el interés de demora y el interés legal**

#### **2.1.2.2.3.1. Régimen general**

La regla general es la aplicación del interés de demora, definido en el art. 26.6 de la LGT, a la liquidación de intereses suspensivos. No obstante, si la suspensión de la deuda se hubiera garantizado *totalmente* mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el tipo de interés que se aplicará será el interés legal<sup>29</sup>.

Siempre que se aporten las garantías señaladas se aplica el interés legal, con independencia de que la suspensión haya tenido efectos tanto en vía administrativa como en vía judicial, como cuando sólo tiene efecto en una de ellas.

Por otro lado, si en el período de tiempo que dura la suspensión se modifica la garantía aportada, dejando de ser una de las que la LGT señala, parece lógico que el interés legal sólo se aplique a la fracción de tiempo correspondiente. Por el resto de tiempo la liquidación de intereses suspensivos se efectuará por referencia al interés de demora<sup>30</sup>. Lógicamente, la misma conclusión debe producirse cuando la situación se presenta en sentido inverso.

#### **2.1.2.2.3.2. La (no) aplicación retroactiva del art. 26.6 de la LGT de 2003: matices cuando se trata de la suspensión solicitada en la vía judicial**

La aplicación del interés legal en vez del interés de demora a las liquidaciones de intereses suspensivos cuando se hubiera garantizado *totalmente* la deuda con aval o seguro de caución es una *novedad* de la LGT 2003. En el régimen anterior, se aplicaba a todo período de suspensión el interés de demora vigente en cada momento, con independencia del tipo de garantía aportada para obtener tal suspensión.

Este importante cambio normativo suscitó la polémica sobre si el art. 26.6 de la LGT era o no aplicable retroactivamente. Esta polémica hoy puede entenderse resuelta en la medida en que la

---

<sup>29</sup> RUIZ TOLEDANO (2006), *El nuevo régimen...*, cit., pág., pág. 363, señala que aunque no se recoge de forma expresa la fianza solidaria de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca en el art. 26.6 de la LGT, también debe entenderse que se aplica a este caso el interés legal porque “*ello es un simple defecto [...] pues aval y fianza son equivalentes a estos efectos*”. Por otro lado, hay que significar que la doctrina ha criticado la aplicación de un tipo de interés diferente, y menor, cuando se aportan las garantías que señala la Ley. Vid. CHICO DE LA CÁMARA (2004), “La relación jurídico-tributaria y las obligaciones tributarias”, en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, dir. C. Palao, CEF, Madrid, pág. 98 y GARCÍA NOVOA (2004), “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, en *La nueva Ley General Tributaria*, dir. R. Calvo, Civitas, Madrid, pág. 285.

<sup>30</sup> También habría que realizar este fraccionamiento cuando las garantías que la LGT señala se sustituyen parcialmente por otras garantías.

jurisprudencia ha sostenido *de forma reiterada* que el art. 26.6 de la LGT no es aplicable retroactivamente<sup>31</sup>.

La disposición transitoria 1ª, segundo apartado, de la LGT se ocupa expresamente del momento a partir del cual es aplicable su art. 26.6: *“Lo dispuesto en los apartados 4 y 6 del artículo 26 y en el apartado 2 del artículo 33 en materia de interés de demora e interés legal será de aplicación a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta ley”*.

De acuerdo con esta disposición, para que resulte aplicable el interés legal y no el interés de demora hay que examinar si la solicitud de suspensión, que es el origen y causa de la exigencia de los correspondientes intereses suspensivos, se ha producido antes o después del 1 de julio de 2004, que es cuando entró en vigor la LGT (disposición final 11ª). En efecto, cuando la disposición transitoria 1ª, segundo apartado, alude al término *“solicitud”* se está refiriendo al art. 26.6, esto es, a la existencia de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión formulada *después* de entrar en vigor la LGT<sup>32</sup>. Por su parte, la mención de la palabra *“procedimiento”* debe entenderse realizada no al precepto que nos ocupa (art. 26.6 LGT), sino al art. 26.4, que es el que contempla la inexigibilidad de intereses por la superación de los plazos de tramitación legalmente establecidos – en un epígrafe posterior también nos referiremos a esta cuestión. Conforme a ello, cuando la solicitud de suspensión se hubiera formulado antes de entrar en vigor la LGT, no será aplicable a la liquidación de intereses suspensivos el interés legal, *y ello a pesar de que parte del período de suspensión transcurra con posterioridad al 1 de julio de 2004*.

*Ejemplo:* Se solicita la suspensión el 15 de mayo de 2004, suspensión que se concede, y que se prolonga hasta el 1 de marzo de 2011, que es cuando se confirma definitivamente el acto impugnado y cesa su suspensión. Aunque se haya garantizado la deuda con aval bancario, no será aplicable aquí el interés legal, ni siguiera a partir del 1 de julio de 2004, porque la suspensión se solicitó antes de esta fecha. En consecuencia, a todo el período de suspensión se aplicará el interés de demora: desde el 15 de mayo de 2004 hasta el 1 de marzo de 2011. En cambio, si la suspensión se hubiera solicitado el 3 de julio de 2004, se habría aplicado el interés legal a todo el período en el que la deuda hubiera estado suspendida.

El criterio previsto por la LGT de 2003 en esta materia, y que ha ratificado la jurisprudencia, es ciertamente discutible, en la medida en que el hecho de que la solicitud de suspensión se hubiera realizado antes o después del 1 de julio de 2004 tiene consecuencias muy diferentes, y ello a pesar de que coincidan en parte los períodos de suspensión de las deudas –en particular, los que transcurren a partir del 1 de julio de 2004. En efecto, las consecuencias de la disposición transitoria 1ª son poco respetuosas con el principio de igualdad y proporcionalidad, por lo que hubiera sido más razonable establecer que el interés legal al que se refiere el art. 26.6 de la LGT resultaría aplicable a todas a las liquidaciones de intereses suspensivos por el período de intereses devengados a partir del 1 de julio de 2004. Con ello se hubiera evitado que dos liquidaciones, en las que coinciden períodos de devengo de intereses posteriores al 1 de julio de 2004, tengan un régimen bien distinto por el mero hecho de haberse solicitado la suspensión antes o después de esa fecha, a pesar de que en ambos casos el obligado tributario garantizó la deuda suspendida con aval o seguro de caución. No obstante, no podemos desconocer, como hemos dicho más atrás, que la LGT ha establecido un criterio diferente, que es el que debe resultar aplicable en tanto en cuanto el mismo

---

<sup>31</sup> Vid. las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2007, recurso 3695/2005, 11 de febrero de 2009, recurso 1637/2006, de 23 de mayo de 2011, recurso 250/2008 y de 28 de julio de 2011, recurso 6103/2008.

<sup>32</sup> Vid. las resoluciones del TEAC de 18 de noviembre de 2008, recurso 3143/2007 y de 25 de junio de 2009, recurso 4231/2006.

no declare inconstitucionalidad en el caso de que se considerase que vulnera los principios de igualdad y proporcionalidad.

Como es improbable que ello suceda, queremos apuntar aquí algunos matices, que si bien son respetuosos con el tenor de la LGT, permitirían en cierto modo aplicar *parcialmente* las consecuencias del art. 26.6 de la LGT a liquidaciones de intereses suspensivos cuyo origen es una solicitud de suspensión presentada antes del 1 de julio de 2004.

Como parece lógico, el obligado tributario que no obtiene en la vía administrativa de revisión el resultado esperado, es probable que continúe su impugnación acudiendo a la vía judicial. En el caso de que la deuda o sanción haya estado suspendida en la vía administrativa, la continuidad de la suspensión en la vía judicial dependerá de que solicite la suspensión ante el órgano judicial competente, y que la misma le sea concedida si concurren los requisitos que prevé la LJCA. Sin perjuicio de los argumentos que se esgrimirán a continuación, hay que entender que en estos casos la suspensión que se realiza en la vía judicial es una solicitud distinta a la que se hubiera formulado en la vía administrativa. Si ello es así, las consecuencias a efectos del art. 26.6 de la LGT y su disposición transitoria 1ª pueden ser muy relevantes, en particular en los casos en los que la solicitud de suspensión en la vía administrativa se solicitó antes del 1 de julio de 2004, pero la suspensión en la vía judicial se materializa en una fecha posterior a la indicada. En nuestra opinión, de confirmarse finalmente el acto suspendido, la liquidación de intereses suspensivos debería aplicar el interés legal y no el interés de demora por la parte del período de suspensión que se corresponda con la suspensión solicitada y obtenida en la vía judicial, siempre y cuando, como parece lógico, la deuda hubiera estado garantizada con aval o seguro de caución.

*Ejemplo:* Se solicita la suspensión en vía administrativa el 15 de febrero de 2002. En la vía administrativa el TEA competente confirma el acto impugnado el 15 de julio de 2005. El obligado tributario recurre en la vía judicial, solicitando la suspensión el 5 de septiembre de 2005. El órgano judicial competente concede la suspensión. Finalmente en la vía judicial se confirma por sentencia firme el acto impugnado. La liquidación de intereses suspensivos no puede aplicar el interés legal por el tiempo por el que hubiera durado la suspensión administrativa –la solicitud se hizo antes del 1 de julio de 2004– pero sí por el tiempo durante el que se prolongó la suspensión judicial. En este sentido, desde el 5 de septiembre de 2005, fecha en la que se solicitó la suspensión judicial, solamente se devengaría el interés legal, habida cuenta de que el auto judicial por el que se concede la medida cautelar de suspensión tienen efectos desde que se solicitó la suspensión judicial.

Los argumentos que sustentan esta posición son los siguientes. La suspensión en vía administrativa y en vía judicial son dos procedimientos que si bien pueden estar relacionados se acuerdan, se rigen y se tramitan por órganos, normas y procedimientos diferentes. La suspensión en la vía administrativa se rige por la LGT y el RGRVA y la suspensión en vía judicial está regulada en una norma diferente como es la LJCA. La competencia para conocer de la suspensión en la vía administrativa corresponde bien a la Administración tributaria, bien a los TEA, según el caso (arts. 43.2, 44.2 y 46 RGRVA), y en la vía contencioso-administrativa dicha competencia corresponde al órgano judicial que conoce del recurso correspondiente (art. 131 LJCA). Por su parte, *en ambos casos la suspensión se tramita por procedimientos diferentes*, que regulan para cada uno de sus ámbitos el RGRVA y la LJCA.

Desde un punto de vista sustantivo, ambas “suspensiones” son también distintas, porque en el ámbito administrativo la suspensión se concede automáticamente si se garantiza la totalidad del acto impugnado con determinadas garantías. Por el contrario, en la vía judicial no existe tal automaticidad, toda vez que la concesión de una medida cautelar como es la suspensión se condiciona exclusivamente a lo que dispone el art. 130.1 de la LJCA: “[...] *la medida cautelar*

*podrá acordarse únicamente cuando la ejecución del acto o la aplicación de la disposición pudieran hacer perder su finalidad legítima al recurso”.*

La aportación de una garantía en la vía judicial no implica la concesión automática de la suspensión sino se acredita al órgano judicial competente que la ejecución inmediata del acto impugnado causaría perjuicios de difícil o imposible reparación. En particular, en la vía judicial la aportación de la garantía puede ser una consecuencia de la concesión de la suspensión, pero no un presupuesto para obtenerla, como sucede en la vía administrativa. (art. 133.1 LJCA: *“Cuando de la medida cautelar pudieran derivarse perjuicios de cualquier naturaleza, [...] podrá exigirse la presentación de caución o garantía suficiente para responder de aquéllos”*). En este sentido no podemos perder de vista que el Tribunal Supremo ha insistido en los últimos años, especialmente a raíz de su sentencia de 7 de marzo de 2005, recurso 715/1999, que el régimen de la suspensión en la vía judicial es autónomo respecto del que se prevé para la vía económico-administrativa. Así, por ejemplo, el Tribunal Supremo en su sentencia de 15 de diciembre de 2011, recurso 1696/2011, FJ 2, ha señalado lo siguiente: *“Según la nueva doctrina, la suspensión en vía administrativa se ha de mantener hasta la decisión que se tome en la medida cautelar, sin que en la vía jurisdiccional el órgano correspondiente se vea influenciado por la previa suspensión de carácter legal prevista en la vía administrativa, sino que habrá que valorar cada supuesto concreto, teniendo en cuenta el perjuicio que para el interés general supone que cualquier persona obtenga la suspensión de la sanción por el hecho de haber interpuesto recurso contencioso. En definitiva, viene a diferenciar la normativa reguladora de las medidas cautelares de la ley Jurisdiccional y la normativa que contempla la suspensión [...] en la vía administrativa”*.

De acuerdo con lo anterior, si se admite que la suspensión que se solicita en la vía administrativa y judicial dan lugar a dos solicitudes y procedimientos autónomos e independientes, podría sostenerse razonablemente la aplicación parcial del art. 26.6 de la LGT a la liquidación de intereses suspensivos que nos ocupa, en la medida en que la solicitud de suspensión se haya formulado, como dice la disposición transitoria 1ª, apartado 2º, de la LGT *“a partir de la entrada en vigor de esta ley”*. En este sentido, lo relevante es que en materia de suspensión ha habido *dos procedimientos diferentes*, uno el que tuvo lugar en la vía administrativa y otro el que aconteció en vía judicial. Por este motivo, si la suspensión en la vía judicial se hubiera formulado en una fecha en la que ya estaba vigente la LGT de 2003, podría sostenerse que los intereses suspensivos devengados durante este tiempo deben calcularse aplicando el interés legal que dispone el art. 26.6 de la LGT. Y ello porque el motivo que determina el devengo de estos intereses, esto es, la suspensión del acto impugnado, se produce a raíz de la tramitación o el inicio de un procedimiento respecto del que ya está vigente la LGT 2003.

No obstante, no podemos terminar este apartado sin advertir que solamente hemos encontrado una sentencia que aborda específicamente la cuestión que acabamos de plantear. Se trata de la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de mayo de 2010, recurso 93/2009, sentencia que se pronuncia en un sentido opuesto al que aquí hemos mantenido (FJ 3): *“2. La liquidación de intereses de demora cuyo devengo se [inició] bajo la Ley 230/1963 y [concluyó] bajo la vigencia de la Ley 58/2003 [...]. 3. La aplicación del parecer expresado [...] impide considerar que la liquidación de intereses de demora originariamente impugnada derive de un procedimiento específicamente sustanciado al efecto con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, lo que conforme a la disposición transitoria primera, apartado 2, de la misma Ley, excluye la aplicación de su art. 26.6 a la liquidación de intereses de demora, al tratarse de una obligación accesoria nacida ex lege a raíz de la suspensión -en vía económico-administrativa- de la ejecutoriedad de la deuda principal, que en este caso tuvo lugar en mayo de 2001, y que se prolongó tras la interposición de recurso contencioso-administrativo frente a la resolución que puso fin a la vía económico-administrativa.*

4. Por lo mismo, tampoco es de aplicación el precitado art. 26.6 de la moderna LGT a los intereses de demora devengados durante la suspensión de la ejecutoriedad de la deuda principal en vía contencioso-administrativa. Pues se trata de una obligación accesoria nacida en virtud de la suspensión de la ejecutoriedad de la deuda principal, regida por normas de derecho sustantivo, y causada con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 58/2003. De manera que la circunstancia de que la suspensión obedeciera a decisiones adoptadas sucesivamente al amparo de las correspondientes normas de derecho adjetivo (el procedimiento económico-administrativo, primero; y el procedimiento contencioso-administrativo después), no permite considerar que ello fuera determinante de la aplicación del art. 26.6 de la Ley 58/2003 a la liquidación de intereses devengados durante la suspensión causada en vía contencioso-administrativa”.

Con el debido respeto, consideramos que los argumentos expuestos anteriormente son suficientes para rebatir el pronunciamiento judicial que hemos señalado, especialmente porque no se puede perder de vista que la suspensión administrativa y judicial se acuerda y se rige por órganos, procedimientos y normas diferentes.

#### **2.1.2.2.4. Base de la deuda de intereses suspensivos**

Con carácter general, la base sobre la que se calculan los intereses es el importe económico del acto que ha sido suspendido. Por este motivo, por ejemplo, cuando el obligado tributario sólo ha solicitado la suspensión parcial del acto impugnado –en los casos en que ello sea posible<sup>33</sup>–, parece lógico que la base sobre la que se calculan los intereses sea exclusivamente la parte correspondiente.

No obstante, existen determinados elementos sobre los que podría cuestionarse su inclusión en la base de la deuda de intereses. El primero de ellos es el de las sanciones pecuniarias.

##### **2.1.2.2.4.1. Sanciones**

La suspensión *en vía administrativa* de las sanciones tributarias no precisa la aportación de garantía alguna. Además, como establece el art. 212.3.b) de la LGT, la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá, entre otros, el siguiente efecto: “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”.

Lo anterior supone que el importe de las sanciones tributarias habrá que excluirlo de la base de la deuda de intereses hasta el momento que señala el art. 212.3.b) de la LGT. Esto supone también que, en la mayoría de los casos, las sanciones tributarias sólo devengarán intereses suspensivos cuando el obligado tributario acude a la vía contencioso-administrativa y obtiene la suspensión de las mismas<sup>34</sup>.

*Advertencia:* Existen algunos pronunciamientos judiciales que señalan que las sanciones tributarias no devengan intereses cuando están suspendidas en vía judicial (cfr. la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2005, recurso 61/2004 y la sentencia de Castilla y León de 25 de abril de 2007, recurso 559/2005). Aunque esta interpretación tiene difícil encaje en la LGT, no puede perderse de vista que ello supondría que las sanciones no se podrían incluir en la base de cálculo de los intereses suspensivos. Siendo esto así, *las consideraciones que se realizan a continuación parten de la premisa de que el*

---

<sup>33</sup> Sobre la suspensión parcial vid. VEGA BORREGO (2006), *La suspensión...*, cit., págs. 37 a 39.

<sup>34</sup> Vid. las sentencias del TSJ de Navarra de 1 de febrero de 2006, recurso 395/2004, del TSJ de Canarias de 19 de julio de 2006, recurso 145/2005 y del TSJ de Valencia de 13 de noviembre de 2006, recurso 2455/2004.

*devengo de intereses suspensivos sí puede tener lugar.* De hecho en la Instrucción 2/2006 de la AEAT (apartado Séptimo.2) se contempla expresamente que la AEAT liquidará intereses de demora cuando la sanción haya estado suspendida en vía judicial. Esta es la interpretación, por otro lado, que ha mantenido el Tribunal Supremo en pronunciamientos más recientes que el señalado anteriormente, como son sus sentencias de 27 de marzo de 2008, recurso 1159/2007 y de 26 de noviembre de 2009, recurso 1316/2004.

Pues bien, aunque sea una cuestión discutible, conforme a la LGT y la doctrina del Tribunal Supremo, las sanciones pecuniarias sí devengan intereses (suspensivos) cuando están recurridas en la vía judicial y son objeto de suspensión. En consecuencia, cuando el acto sancionador es finalmente objeto de confirmación, la duda que se plantea es la fecha desde la que la sanción comienza a devengar *intereses suspensivos*. Según los arts. 26.2.c) y 212.3.b) de la LGT, dicha fecha sería el día siguiente al que termina el período voluntario de pago (art. 62.2.a LGT) abierto por la notificación de la resolución del TEA que ponga fin a la vía administrativa y no la fecha en que el órgano judicial dicta el auto acordando extender la suspensión a la vía judicial. Un *ejemplo* evidenciará las diferencias que existen entre una y otra interpretación:

*Ejemplo:* El 5 de octubre de 2011 el TEAR dicta la resolución que resuelve en única instancia una reclamación económico-administrativa contra una sanción pecuniaria. La resolución del TEA se recurre ante el TSJ, solicitándose también la suspensión de la sanción, suspensión que se acuerda por auto de 20 de julio de 2012. Posteriormente en 2013 el TSJ dicta sentencia confirmando el acto sancionador y la resolución del TEAR.

Conforme a la *primera interpretación* la sanción comenzaría a devengar intereses desde el 21 de noviembre de 2011, que es el día siguiente al término del período voluntario de pago del art. 62.2.a) de la LGT abierto por la notificación de la resolución del TEAR (notificada en la primera quincena de octubre de 2011). Según la *segunda interpretación*, el devengo de intereses se produciría a partir del 20 de noviembre de 2012, fecha en que el TSJ dicta el auto acordando mantener la suspensión de la sanción en la vía judicial.

Aunque consideramos que la primera interpretación es la que mejor encaja en el tenor literal de la LGT, hay que señalar que el TEAC<sup>35</sup> y el Tribunal Supremo<sup>36</sup> se han decantado por la segunda interpretación: *el devengo comienza desde la fecha del auto*. Se trata de una interpretación que “*beneficia*” los intereses de los obligados tributarios en la medida en que retrasa la fecha a partir de la cual se comienzan a devengar intereses. Hay que significar que la doctrina del TEAC, hasta la resolución citada, ha oscilado entre ambas interpretaciones, pudiéndose considerar ahora como consolidada su posición a favor de la segunda interpretación como consecuencia de que se apoya en la sentencia mencionada del Tribunal Supremo que dice lo siguiente: “*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*” (FJ 4).

Finalmente, debemos advertir que en el Anteproyecto de Ley 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 fiscal se prevé una modificación importante en esta materia. El art. 1.Catorce del Anteproyecto prevé la siguiente redacción del art. 212.3.b) de la LGT: “*No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del*

---

<sup>35</sup> Vid. la resolución del TEAC de 22 de marzo de 2011, recurso 2184/2009.

<sup>36</sup> Vid. la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2009, recurso 1316/2004.

*plazo de pago en periodo 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*". Como fácilmente se puede advertir, esta modificación constituye una reacción frente a la interpretación sostenida finalmente por el Tribunal Supremo y el TEAC, pues pretende que la única interpretación posible sea la que hemos calificado como "*primera interpretación*".

#### **2.1.2.2.4.2. Intereses de demora**

Al igual que sucede con las sanciones, la determinación de la base de la deuda de los intereses suspensivos puede resultar problemática cuando el acto impugnado y suspendido incluye intereses de demora o recargos, tanto por declaración extemporánea, como del período ejecutivo (arts. 27 y 28 LGT).

Respecto a los intereses de demora, el hecho de el acto impugnado incluya una partida por este concepto no los excluye de la base de la deuda de los intereses suspensivos.

*Ejemplo:* Piénsese en una liquidación resultante de un procedimiento de inspección, que además de contemplar la cuota dejada de ingresar, exige los intereses de demora devengados desde la finalización del período voluntario de presentación de la autoliquidación, hasta la fecha en que se dicta dicha liquidación.

En la medida en que la cuantía económica de los intereses forma parte del acto suspendido, afectándole a ella, salvo casos de suspensión parcial, la suspensión, deben tenerse en cuenta también a la hora de establecer la base sobre la que calcular los intereses suspensivos<sup>37</sup>. La redacción del art. 224.5 de la LGT confirma, en nuestra opinión, esta interpretación, al decir que "*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*" (cfr. también el art. 233.9 LGT).

Se trata de una solución razonable, en la medida en que, de un lado, el interés de demora debe actualizar la deuda que debe pagar el obligado tributario, de manera que aquélla sea equivalente a la que debería haber ingresado en el período voluntario de pago. De otro, ha de restituir los frutos producidos por las cantidades ingresadas con retraso. Si esto es así, la base de cálculo debe estar integrada por la cuota y las prestaciones accesorias señaladas en el art. 58.2 de la LGT<sup>38</sup>. Entre las prestaciones accesorias que se incluirían estaría el propio interés de demora.

Es cierto que esta interpretación produce una suerte de anatocismo. Sin embargo, este anatocismo es posible, incluso deseable porque, como ha señalado Rodríguez Márquez, la deuda de intereses una vez que nace adquiere cierta sustantividad propia<sup>39</sup>. Es más, incluso podría negarse la existencia propiamente de un supuesto de anatocismo, pues técnicamente se produce una sola vez.

El anatocismo es la acumulación de intereses ya devengados al capital, al efecto de la producción de nuevos intereses. En este caso técnicamente no se produce este fenómeno, pues los intereses que devenga la deuda tributaria suspendida no se acumulan a la misma a los efectos de producir nuevos intereses<sup>40</sup>. Sólo impropriamente podríamos hablar de anatocismo en la medida en que parte de la deuda tributaria suspendida estuviera formada por intereses de demora. Ahora bien, el hecho de que el capital sobre el que se calculan los intereses tenga su origen en un devengo anterior de intereses,

<sup>37</sup> Vid. la sentencia del TSJ de Madrid de 7 de mayo de 2007, recurso 1663/2003.

<sup>38</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1999), *El interés de demora...*, cit., pág. 104.

<sup>39</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1999), *El interés de demora...*, cit., pág. 104.

<sup>40</sup> Vid. la sentencia del TSJ de Canarias de 21 de julio de 2006, recurso 579/2004. Vid. también las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2004, recurso 2895/1999 y de 25 de mayo de 2007, recurso 1251/2005 (FJ 5).

no puede llevarnos a considerar que se produce anatocismo, en la medida en que los nuevos intereses no se acumulan a ese capital. Lo único que existiría es un anatocismo impropio y que se produciría sólo una vez.

### 2.1.2.2.4.3. Recargos

También se ha discutido si los recargos del período ejecutivo pueden incluirse o no en la base de la deuda de intereses. El análisis de esta cuestión requiere dos precisiones.

*En primer lugar*, que sólo se planteará su inclusión cuando dentro de los componentes del acto suspendido se encuentre liquidado un recargo del período ejecutivo. Se trataría fundamentalmente de aquellos casos en los que el acto impugnado es una providencia de apremio.

*En segundo lugar*, de los recargos del período ejecutivo que prevé el art. 28 de la LGT, el único que tiene sentido estudiar en este ámbito es el recargo de apremio ordinario del 20 por ciento. Y ello porque los otros dos que prevé la Ley (recargo ejecutivo del 5 por 100 y recargo de apremio reducido del 10 por 100) nunca podrán encontrarse en un acto tributario que haya sido suspendido, pues su aplicación está condicionada precisamente a que se haya ingresado la deuda, en los términos que establece el art. 28 de la LGT.

*Ejemplo:* En relación a una providencia de apremio impugnada y suspendida nunca sería aplicable el recargo de apremio reducido, porque para ello es preciso que el obligado tributario hubiera ingresado la deuda exigida por la providencia y el propio recargo de apremio en los plazos que señala el art. 62.5 de la LGT. Si el obligado tributario solicita la suspensión, el recargo de apremio que debe entenderse exigido por la providencia de apremio, y cuyo importe debería garantizarse a efectos de la suspensión, es el del 20 por 100.

Los autores que han sostenido la no inclusión del recargo de apremio estiman que debe efectuarse una interpretación correctiva en el sentido de que los intereses se exigirán por el importe derivado del acto impugnado siempre y en la medida en que este último esté compuesto por cantidades no ingresadas en plazo<sup>41</sup>. En consecuencia, el recargo de apremio nunca podría incluirse en la base sobre la que se calculan los intereses, pues entienden que no se pueden conceptuar como “*cantidades no ingresadas en plazo*”<sup>42</sup>. Obviamente, aunque no lo dicen expresamente, el resto de componentes sí podrían formar parte de la base sobre la que se calcula el interés suspensivo, como sería el propio interés de demora liquidado en el acto impugnado y los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo previstos en el art. 27 de la LGT.

En nuestra opinión, la redacción de la LGT y del RGRVA no permite sostener esta solución en materia de suspensión. Cuando el acto impugnado comprende un recargo de apremio, también el interés suspensivo se aplicará sobre esta magnitud<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1999), *El interés de demora...*, cit., pág. 105 y GARCÍA NOVOA (2004), “Elementos de cuantificación...”, cit., págs. 287 y 288.

<sup>42</sup> GARCÍA NOVOA (2004), “Elementos de cuantificación...”, cit., págs. 287 y 288.

<sup>43</sup> A favor de la inclusión del recargo de apremio en la base para el cálculo de los intereses derivados de la suspensión vid. LÓPEZ DÍAZ (1992), “Algunas cuestiones en relación al aplazamiento y el fraccionamiento del pago en el nuevo RGR”, *Impuestos*, núm. 2, págs. 34 y 35, GUERRA REGUERA (1999), *Suspensión de actos administrativos tributarios*, Comares, Granada, págs. 142 y 143 y MEDRANO IRAZOLA (2004), “Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora y los recargos”, en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, dir. A. Martínez Lafuente, IEF, Madrid, pág. 166.

### 2.1.2.2.5. Período de tiempo

Uno de los aspectos más importantes de la liquidación de intereses suspensivos es determinar las fechas de comienzo y finalización del devengo de intereses. Una vez determinadas ambas fechas, en principio, los intereses se calcularán por todo el tiempo que haya transcurrido entre las mismas.

*Advertencia:* En relación a los años bisiestos, la determinación exacta y correcta de los intereses precisa que en los años transcurridos completamente que sean bisiestos tanto en el numerador, como en el denominador, deba figurar la cifra de 366<sup>44</sup>.

No obstante, como hemos visto anteriormente, las sanciones tributarias pueden no estar desde el principio en la base de la deuda de intereses. Por lo tanto, el *dies a quo* del devengo de intereses por las sanciones tributarias puede ser diferente al del resto de elementos que contenga el acto impugnado.

#### 2.1.2.2.5.1. Intervalos de tiempo en el que no se devengan intereses: incumplimiento de los plazos de tramitación

A la hora de determinar el *dies a quo* y el *dies ad quem* del devengo de intereses suspensivos debe tenerse presente que es posible que dentro del espacio de tiempo que viene delimitado por ambas fechas existan intervalos durante los cuáles no se produzca tal devengo. En efecto, el art. 26.4 de la LGT establece que no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de los recursos administrativos siempre que, como en el caso que estamos analizando, *se haya acordado la suspensión del acto recurrido*.

Esta regla general la reitera la LGT en el art. 225.3, para el recurso de reposición, en los arts. 233.9 y 240.2 para las reclamaciones económico-administrativas y en el art. 241.4 para el recurso de alzada ordinario. En consecuencia, cuando se incumplan los plazos de tramitación para cada modalidad de recurso o reclamación administrativos, no se devengarán intereses por el plazo que media entre el día siguiente al último día para notificar la resolución y el día en que se notifica la misma. Conforme ha señalado de reiteradamente la jurisprudencia, las consecuencias establecidas por los preceptos mencionados y, en particular, el art. 26.4 de la LGT, *solamente se aplican a los procedimientos tramitados a partir del 1 de julio de 2004* (disposición transitoria 1ª, segundo apartado, de la LGT)<sup>45</sup>. En consecuencia, no cesará el devengo de intereses suspensivos, a pesar de incumplirse el plazo de tramitación, cuando se trate de recursos y reclamaciones administrativos interpuestos en una fecha anterior al 1 de julio de 2004. Eso explica, por ejemplo, como sucede en el supuesto que analiza la resolución del TEAC de 26 de abril de 2012, recurso 11951/2009 (FJ 3), que no resultara aplicable el art. 26.4 de la LGT a una deuda suspendida por el incumplimiento del plazo de un año para que el TEAR resolviera la reclamación económico-administrativa, habida cuenta que el escrito de interposición se presentó antes del 1 de julio de 2004. Sin embargo, respecto a esa misma deuda sí resultó aplicable el art. 26.4 de la LGT en relación a la tramitación del recurso de alzada ordinario ante el TEAC. Ello se debió a que el recurso de alzada ordinario se interpuso en una fecha posterior al 1 de julio de 2004.

Por lo que respecta a la *vía jurisdiccional*, no existe ningún precepto similar a los que prevé la LGT. Por lo tanto, durante todo el tiempo que dure la sustanciación del recurso judicial contra el acto impugnado, sea cual fuere dicho período, se devengarán intereses<sup>46</sup>. Y es que la LJCA no prevé un

<sup>44</sup> Vid. la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2007, recurso 8425/2004 y la resolución del TEAC de 23 de febrero de 2010, recurso 12157/2005.

<sup>45</sup> Vid. la jurisprudencia y las consideraciones realizadas en el epígrafe 2.1.2.2.3.2.

<sup>46</sup> MURILLO RUIZ (2006), "Ejecución de resoluciones", en *Revisión de actos tributarios*, coord. P. Herrera y A. Longás, CEF, Madrid, pág. 417.

plazo máximo para dictar sentencia. Por lo tanto, durante la sustanciación de los recursos en vía judicial no existen intervalos de tiempo en los que se paraliza el devengo de intereses suspensivos<sup>47</sup>.

Finalmente nos referiremos brevemente a una cuestión que puede afectar tanto a la vía administrativa como a la judicial. Nos referimos a aquellas deudas impugnadas respecto de las cuáles se está tramitando a mismo tiempo un procedimiento amistoso de los regulados en el Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa (RPA). Cuando nos encontremos ante esa situación, hay que tener en cuenta que la disposición adicional 1ª, apartado 5º, del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR), establece que “*durante la tramitación de los procedimientos amistosos no se devengarán intereses de demora*”. En la medida en que este precepto no establece excepción alguna, hay que entender que al liquidar los intereses suspensivos respecto de una deuda que ha sido objeto de procedimiento amistoso (PA) hay que excluir *necesariamente* el período de tiempo durante el cual se hubiera tramitado dicho procedimiento<sup>48</sup>.

Dicho período estaría comprendido desde que tiene lugar el comienzo de la tramitación del PA, sin que sea necesario, a tal efecto, como prevé el art. 26.4 de la LGT, que el PA exceda el plazo que, en su caso, esté previsto para su tramitación<sup>49</sup>. El cese del devengo de intereses se produce desde el primer día y no a partir de la fecha en que se incumple, si existe, el plazo de tramitación del PA.

Por otra parte, el cese del devengo de intereses se extiende, como señala la LIRNR, durante toda la tramitación del PA. Eso significa, refiriéndonos exclusivamente a los PA tramitados al amparo de un convenio para evitar la doble imposición, que no se devengarán intereses hasta que se produzca alguna de las causas que dan lugar a la terminación del PA según el art. 13 del RPA. Como consecuencia de ello, y quizás sea discutible que el Legislador haya adoptado esta opción, la paralización del devengo de intereses se produce incluso cuando el obligado tributario decide no aceptar el acuerdo adoptado en el seno del PA por las Administraciones tributarias de los Estados intervinientes. Es más, aunque resulte ciertamente sorprendente, tampoco se devengarían intereses, pues la LIRNR no distingue, cuando el PA termina porque el obligado tributario no facilita la información y documentación necesaria para solucionar el caso o cuando se produce una paralización del procedimiento por causas atribuibles al mismo (art. 13.1.c RPA).

Las consecuencias expuestas derivadas de la tramitación de un procedimiento amistoso son aplicables a cualquier liquidación de intereses de demora, y no sólo a las derivadas de la suspensión de una deuda. Entre ellas destacan las liquidaciones de intereses de demora del art. 26.5 de la LGT, a las que nos referiremos en un epígrafe posterior.

#### **2.1.2.2.5.2. Inicio del devengo de intereses**

---

<sup>47</sup> No obstante, en algún caso, por la excepcionalidad de los hechos, los Tribunales han considerado que la tardanza en resolverse el proceso judicial produce la paralización del devengo de intereses. Vid. la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2001, recurso 8007/1990.

<sup>48</sup> Sobre este tema, con mayor detalle, vid. VEGA BORREGO (2011), “Algunos aspectos sobre la regulación española de los procedimientos amistosos: suspensión e intereses de demora”, *Crónica Tributaria*, núm. 141, págs. 234 y ss.

<sup>49</sup> Consideramos que el cese del devengo de intereses se produce desde la fecha en que el obligado tributario solicita el comienzo del PA (arts. 6 y 25 RPA) siempre y cuando dicha solicitud sea objeto de admisión (arts. 8 y 26 RPA). Este momento no es propiamente cuando comienza el PA, conforme a lo que señalan los arts. 8.3 y 26.2 del RPA. No obstante, a efectos de la paralización del devengo de intereses la fecha relevante es la de la solicitud presentada por el obligado tributario, habida cuenta que la LIRNR señala que no se devengarán intereses de demora *durante la tramitación de los PA*. La tramitación del PA comienza desde la solicitud formulada por el obligado tributario, todo ello sin perjuicio de que el inicio del PA tenga lugar a partir del momento que indican los arts. 8.3 y 26.2 del RPA.

Los arts. 224.5 y 233.9 de la LGT establecen que se liquidarán intereses de demora por todo el período de suspensión. Como se puede comprobar, de forma expresa la Ley no señala ni la fecha de inicio ni la fecha de finalización.

El art. 66.6 del RGRVA desarrolla esta cuestión. La norma vuelve a distinguir en función de que la suspensión hubiese producido sus efectos en período voluntario o en período ejecutivo.

Cuando la suspensión hubiese producido efectos en *período voluntario*, el RGRVA señala que el devengo comienza “*el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario*”. La solución que adopta el reglamento es lógica, pues hasta que no haya transcurrido el período voluntario el obligado tributario no incurre en mora.

Cuando la suspensión hubiese producido sus efectos en *período ejecutivo*, el *dies a quo* coincide con la fecha en que surtió efecto la suspensión (art. 66.6.b RGRVA).

El cómputo del inicio en este último caso del “*interés suspensivo*” no plantea problemas relevantes. Sin embargo, la norma no resuelve qué sucede con los intereses que se devengarían entre la fecha en que finaliza el período voluntario de pago y la fecha del período ejecutivo en la que la suspensión comienza a tener efectos.

Si consideramos que la suspensión no alcanza a estos intereses, la Administración podría liquidarlos incluso antes de que la misma se levante o se resuelva la impugnación del acto objeto de la suspensión. Por el contrario, si consideramos que la suspensión alcanza también a estos intereses, lo correcto sería que se giraran intereses “*suspensivos*” sobre los mismos. Lo que no parecería adecuado es que los intereses girados durante este tiempo deban de tener la condición de “*intereses suspensivos*”, *porque los mismos se han devengado durante un período de tiempo en el que la deuda tributaria no estaba suspendida*. Lógicamente esta interpretación es desfavorable para el obligado tributario, porque la cantidad que se le liquidaría sería mayor, ya que sobre su importe se liquidaría además el “*interés suspensivo*”. Sin embargo, si fueran intereses suspensivos, su importe coincidiría.

*Ejemplo:* El período voluntario de pago de la deuda tributaria finaliza el 30 de junio de 2005. Por las razones que fuera, la suspensión tiene efectos a partir del 1 de agosto de 2005, fecha en la que la deuda tributaria lleva ya un mes en período ejecutivo. Imaginemos que los intereses por ese mes importan 100 €. La deuda tributaria permanece suspendida, a partir de su concesión, un año, siendo el interés de demora aplicable el 5 por 100. Si estos intereses fueran suspensivos, el interés devengado coincidiría con dicha cantidad. En cambio, si no tuvieran esta naturaleza, y la Administración no puede exigirselos al contribuyente porque la deuda está recurrida y suspendida, lo lógico es que deban entenderse incluidos dentro del importe de la deuda tributaria suspendida, debiéndose liquidar posteriormente el interés suspensivo sobre su importe. En este caso ascendería al 5 por 100 de 100 €, esto es, 5 €. Por lo tanto al final el contribuyente pagaría 105 €.

Esta cuestión no está resuelta expresamente por la normativa. No obstante, de la fecha que señala el art. 66.6.a) del RGRVA a partir de la cual se liquidan los “*intereses suspensivos*” –fecha en la que surtió efecto la suspensión- parece que estos intereses no estarían incluidos y que podrían liquidarse aparte, además de ser exigidos incluso antes de que se resuelva el recurso contra el acto impugnado y suspendido.

La sentencia del TSJ de Madrid de 7 de marzo de 2005, recurso 1299/2001, ha considerado que no es posible exigir intereses de demora por dicho período de tiempo. A juicio de este Tribunal, al estar

suspendida la liquidación impugnada, aunque fuera con efectos desde un momento en el que ya ha comenzado el período ejecutivo, la Administración debe aguardar a lo que resulte de los distintos recursos deducidos para determinar qué tipo de intereses procede liquidar en su caso: o los suspensivos, si los recursos fuesen totalmente desestimados; o los de demora, en los casos de estimación parcial; o incluso la total improcedencia de intereses si el resultado de la litis fuera la anulación de las liquidaciones.

Esta sentencia, aunque se refiere a la LGT de 1963, resulta plenamente aplicable en la actualidad, porque en este punto no existen diferencias sustanciales entre la normativa vigente y la anterior. En cualquier caso, *la sentencia no nos convence del todo*. Quizás la solución más acertada sea la que a continuación se expone y que precisa distinguir entre dos supuestos: a) la suspensión que se produce en período ejecutivo pero antes de la providencia de apremio; b) la suspensión que se produce en período ejecutivo pero una vez notificada la providencia de apremio.

*En el primer caso*, la normativa anterior y la actual permitirían liquidar intereses entre la fecha en que comienza el período ejecutivo y la que se acuerda la suspensión. No obstante, en la práctica no se van a poder exigir inmediatamente por la siguiente razón. Aquí se suspende el procedimiento ejecutivo en la fase en que se encuentre, procedimiento que posteriormente continuará tras la desestimación del recurso y el levantamiento de la suspensión. Pues bien, cuando se reanuda el período ejecutivo, y mientras no se dicte la providencia de apremio, el obligado tributario puede acudir al régimen del recargo ejecutivo del art. 28.2 de la LGT, que elimina la posibilidad de exigir intereses de demora. Por lo tanto, es correcto que la Administración no pueda liquidar dichos intereses hasta que se resuelva el recurso contra el acto impugnado y suspendido, pues existe la potencial posibilidad de no poder exigirlos si el obligado tributario tras la notificación de la resolución desestimatoria ingresa el importe total de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Obviamente, aunque no tenga que pagar intereses por el tiempo transcurrido entre el período voluntario originario y la fecha en que la suspensión tuvo efectos, sí deberá pagar intereses de demora suspensivos durante el tiempo en que la deuda tributaria impugnada estuvo suspendida, período de tiempo que comienza no con la finalización del período voluntario sino desde la fecha en que la concesión de la suspensión tuvo efectos.

Por lo que respecta al *segundo supuesto*, la providencia de apremio liquidará los intereses devengados desde la finalización del período voluntario hasta la fecha en que se dicta la misma. Por lo tanto, estos intereses ya estarán liquidados por la providencia de apremio, por lo que formarán parte de la base para luego calcular los intereses suspensivos. Respecto a los intereses que pudieran devengarse entre la providencia de apremio y la fecha en que se acuerda la suspensión de la misma, estos intereses consideramos que tampoco son “*suspensivos*”, y se liquidarán *a posteriori* una vez que se haya pagado la deuda apremiada, tal y como establece el art. 72.4 del RGR.

### **2.1.2.2.5.3. Finalización del devengo de intereses**

Los arts. 224.5 y 233.9 de la LGT establecen que se liquidarán intereses por todo el período de la suspensión. Aunque la Ley no señala cuándo termina el devengo de intereses, entendemos que una solución razonable es considerar que el devengo de los intereses suspensivos termina en la misma fecha en que finaliza la suspensión. Por lo tanto, para determinar cuándo finaliza el devengo de intereses es necesario verificar cuándo finaliza la suspensión.

El art. 233.7 de la LGT señala que la suspensión de la ejecución del acto impugnado se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo. Pues bien, si la suspensión se entiende que se mantiene durante la tramitación de todo el procedimiento, y este procedimiento se

entiende finalizado con la notificación de la resolución que lo resuelve, parece razonable pensar que la suspensión también finaliza en ese momento<sup>50</sup>. Esta conclusión se ve apoyada también por el hecho, como hemos visto en un epígrafe anterior (2.1.2.1.1.), de que con la notificación de esta resolución se “reanuda”, según cuando la suspensión haya tenido efectos, el período voluntario de pago o el procedimiento de apremio (art. 66.6 RGRVA).

En los casos en los que la suspensión se extienda a la vía judicial la conclusión es similar, aunque adaptada a este ámbito. En efecto, el art. 132 de la LJCA establece que las medidas cautelares estarán en vigor *hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se haya acordado*.

Siendo esto así, parece lógico que sólo procedería el devengo de intereses hasta la fecha en que se notifica la resolución administrativa o judicial que confirma el acto impugnado. Esta es, por ejemplo, la conclusión de la sentencia del TSJ de Madrid de 24 de mayo de 2004, recurso 353/2001<sup>51</sup>.

Pues bien, aunque las conclusiones expuestas son las que parecen derivarse del tenor de la LGT, a continuación veremos que no coinciden exactamente con lo establecido de forma expresa por el RGRVA.

Según dispone el art. 66.6.a) del RGRVA, “*si la suspensión hubiese producido efectos en período voluntario, el órgano que acordó la suspensión liquidará los intereses de demora por el período de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario y la finalización del plazo de pago en período 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*”. Como se puede comprobar, el RGRVA prevé una solución diferente a la que hemos apuntado anteriormente, toda vez que el *dies ad quem* del devengo del interés no coincide con la fecha de la notificación de la resolución que confirma el acto sino con la fecha en que finaliza el período voluntario de ingreso que abre dicha notificación o la fecha en que el contribuyente realiza el ingreso, si esta fecha es anterior. El *dies ad quem* que fija el RGRVA es siempre posterior al que se deriva de la interpretación directa de la LGT, teniendo como resultado que el obligado tributario deba pagar un importe mayor de “*intereses suspensivos*” porque, aunque sea por pocos días, se amplía el período de tiempo de referencia a efectos de la correspondiente liquidación de intereses.

Esta solución que contempla el RGRVA puede considerarse que es contraria a lo que establece la LGT. En particular podría considerarse que, además de con los arts. 224.5 y 233.9 de la LGT, tampoco se acomoda a lo que dispone el art. 26.3 de la LGT. Este precepto señala que el interés de demora resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado tributario. En nuestra opinión, el período de tiempo que se abre tras la notificación de la resolución que confirma el acto impugnado es un período voluntario de ingreso. En consecuencia, al tratarse de un período voluntario de ingreso, no parece razonable sostener que se devengan intereses durante este tiempo,

---

<sup>50</sup> Por eso la sentencia del TSJ de Madrid de 9 de marzo de 2006, recurso 1063/2002 anula la liquidación de intereses porque el fallo inicialmente notificado estimaba parcialmente la reclamación anulando el acto impugnado. Posteriormente el TEA aclaró que el fallo era completamente desestimatorio por haber incurrido la primera notificación en un error mecanográfico. La liquidación de intereses era improcedente porque se realizó antes de que se notificara esta aclaración.

<sup>51</sup> Aunque la sentencia aplica la normativa anterior, en particular el art. 74.12 del RPREA, consideramos que esta solución es trasladable al marco normativo actual, toda vez que este precepto se pronuncia en términos similares al art. 233.9 de la LGT. Por otro lado, la resolución del TEAC de 26 de junio de 1997, recurso 6659/1994, implícitamente llega a la misma conclusión, al señalar que los intereses de demora que cubre el aval aportado son los que se devengan desde el momento en que termina el período voluntario de pago, hasta que se levanta la suspensión de dicho acto, sin que pueda hacerse extensivo a los intereses generados a partir de ese momento.

porque el propio concepto de período voluntario de ingreso es incompatible con la existencia de un “retraso”. En cualquier caso, no podemos negar que esta cuestión es discutible, por lo que sería deseable que la propia LGT la hubiera regulado de modo más claro.

Antes de analizar lo que sucede cuando la suspensión hubiese producido efectos en período ejecutivo (art. 66.6.b RGRVA), nos detendremos brevemente en lo que prevé el art. 66.6.a) RGRVA, en su párrafo tercero. En particular se señala que “*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*”.

Esta previsión del reglamento resulta compleja de entender, además de que tiene difícil encaje en la LGT. También resulta en cierto modo incoherente porque no existe motivo alguno para establecer para el recurso de reposición una regla distinta que la prevista para las reclamaciones económico-administrativas. Consideramos que el *dies a quo* debería ser la fecha en que se notifica al obligado tributario la resolución por la que se desestima el recurso de reposición y no, como dice el reglamento, la fecha en que se dicta la resolución por la que se resuelve dicho recurso de reposición. Con todo, aunque ello fuera efectivamente como dice el RGRVA, tampoco se entiende esta regla, porque la que se establece por el propio reglamento para las reclamaciones económico-administrativas es distinta. En efecto, en este caso se hace coincidir el *dies ad quem* con la fecha de finalización del nuevo plazo voluntario de ingreso o la fecha del ingreso si es anterior.

Partiendo de que esta solución fuera la correcta o, más bien, la que tiene acomodo en la LGT, tampoco llegamos a comprender por qué en estos casos, por el mero hecho de haber acudido a la reclamación económica-administrativa, aunque sin solicitar suspensión, el *dies a quo* se sitúa en la fecha de la resolución del recurso de reposición. Obviamente, esta solución favorece al obligado tributario, porque el período de devengo será, toda vez que normalmente la fecha de notificación es posterior a la fecha de la resolución. En todo caso, lo que llama aún más la atención es que esta regulación también es contradictoria con el propio RGRVA, pues en el art. 25.10, que regula la suspensión en el marco del recurso de reposición, se señala que en los casos en que el recurso de reposición confirma el acto impugnado y suspendido, “*procederá la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarán hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que puedan devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto*” en el art. 26 de la LGT. Esta solución es la misma que el RGRVA establece para el caso de las reclamaciones económico-administrativas, por lo que no se entiende el inciso comentado previsto en el art. 66.6.a) de la misma norma. La única diferencia entre ambos supuestos es que después del recurso de reposición se acude a la reclamación económico-administrativa pero sin solicitar la suspensión durante la substanciación de la misma.

Sin lugar a dudas, como puede comprobarse, es discutible que la regulación de esta cuestión que prevé el RGRVA sea conforme con la LGT y, en todo caso, debemos advertir las importantes contradicciones internas con las que cuenta.

Por otra parte, por lo que respecta al período de tiempo de referencia cuando la suspensión tuvo efectos en período ejecutivo, parece razonable pensar que el *dies ad quem* debe coincidir también con la fecha en que se notifica la resolución que confirma el acto impugnado. Tampoco la solución que ofrece el RGRVA es ésta, pues su art. 66.6.b) indica que “*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*". No alcanzamos a entender por qué se hace coincidir el *dies ad quem* de la liquidación de intereses con la fecha de la resolución confirmatoria y no con su notificación, especialmente porque el procedimiento ejecutivo sólo se puede reanudar a partir de la fecha de la notificación de esa resolución. Sin lugar a dudas, esta previsión reglamentaria no parece acomodarse con la interpretación que se deriva de la LGT, además de ser contradictoria. La única cuestión positiva, desde la perspectiva del obligado tributario, es que la liquidación de intereses será por un tiempo menor.

Por último, el RGRVA contempla un párrafo similar al ya comentado con relación al *dies ad quem* de la liquidación de intereses cuando la suspensión hubiese producido efectos en período voluntario. Conforme a lo dispuesto por el segundo párrafo del art. 66.6.b) del RGRVA, "*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*". Consideramos que las mismas críticas que hemos formulado anteriormente pueden trasladarse sin problemas a este ámbito.

### **2.1.2.3. Devolución y cancelación de la garantía**

La LGT y el RGRVA supeditan, con carácter general, la suspensión del acto que da lugar al procedimiento de revisión a la aportación de una garantía<sup>52</sup>. La finalidad de la misma es permitir la ejecución del acto si finalmente se confirma.

La garantía aportada sólo se ejecutará si transcurrido el período voluntario de pago que se abre tras el acto resolutorio el obligado tributario no ingresa la deuda suspendida (art. 168.1 LGT). No obstante, la garantía también podrá ser ejecutada si a pesar de haberse ingresado el importe del acto impugnado, el obligado tributario no ingresa la liquidación de intereses suspensivos que se dicte a continuación. De hecho, con carácter general, la garantía que tiene que aportar el obligado tributario debe cubrir también los intereses de demora que genere la suspensión (art. 41.1 RGRVA)<sup>53</sup>.

Cuando el obligado tributario satisface el importe de la deuda suspendida, los intereses de demora y los recargos que pudieran proceder, sin que sea preciso ejecutar la garantía, tendrá derecho a que dicha garantía se le devuelva, siempre que por su naturaleza ello sea posible. En todo caso, una vez que se hayan satisfecho las cantidades garantizadas, lo lógico es que el obligado tributario proceda a la cancelación de la garantía, para lo cual, como se ha dicho, es preciso en algunos casos que la Administración la devuelva. Un ejemplo de ello es cuando la garantía aportada ha consistido en un aval.

A esta cuestión se refiere el art. 66.7 del RGRVA cuando señala "*que 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*". Lógicamente será procedente la devolución cuando el obligado tributario haya pagado la deuda suspendida y, en su caso, los intereses suspensivos y recargos que procedan, como señala el apartado séptimo 1.3.4.a) de la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005.

## **2.2. Anulación del acto impugnado sin que sea necesario dictar uno nuevo en ejecución del acto resolutorio**

---

<sup>52</sup> Vid. VEGA BORREGO (2006), *La suspensión...*, cit., págs. 61 a 84.

<sup>53</sup> VEGA BORREGO (2006), *La suspensión...*, cit., págs. 50 a 55.

### 2.2.1. Delimitación de este supuesto

El art. 66.5 del RGRVA establece que “*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*”.

En este supuesto que prevé el art. 66.5 del RGRVA, a pesar de lo que dice su tenor, lo relevante no es si se estima total o parcialmente el recurso o la reclamación, sino el hecho de que el acto impugnado se anula completamente. Además, *es preciso que la Administración no pueda dictar un nuevo acto en sustitución del anulado.*

Es en relación a este último requisito donde realmente se plantean los problemas de delimitación de este supuesto con otros que prevé el reglamento, fundamentalmente los de sus apartados 3 y 4 del art. 66.

Estos apartados se refieren a dos supuestos. *En primer lugar*, a los casos en los que el acto impugnado se anula parcialmente. Dicha anulación puede ser consecuencia de una estimación total o parcial del recurso, pero *lo relevante es que el acto impugnado, a pesar de la anulación (parcial), subsiste en parte.* En principio es irrelevante si la Administración puede volver a pronunciarse sobre la parte del acto que sí se ha anulado. Ello dependerá, lógicamente, del motivo que haya justificado su anulación. No obstante, si sobre la parte anulada la Administración pudiera volver a pronunciarse, nos encontraríamos en el segundo supuesto.

*Ejemplo:* Si la parte anulada es la liquidación de intereses, la Administración podrá volver a pronunciarse dependiendo del motivo que justifica su anulación. Posibles situaciones: a) anulación por falta de motivación (sí podrá volver a pronunciarse, salvo prescripción); b) materialmente improcedentes por diversas razones (aplicación de los recargos por declaración extemporánea, el pago no fue en período ejecutivo, etc.). No podrá volver a pronunciarse; y c) anulación por ser materialmente improcedente, pero sólo de forma parcial (por ejemplo, sí procede el pago de intereses, pero se ha aplicado el interés de demora en vez del interés legal, o se ha tenido en cuenta un período de tiempo mayor, etc.). Sí podrá volver a pronunciarse, salvo prescripción, corrigiendo el aspecto que no era conforme a Derecho.

El *segundo supuesto* se caracteriza porque el acto impugnado se anula completamente. Ello no significa que sea totalmente improcedente, pero concurren en él determinados vicios cuya corrección sólo puede ser subsanada anulando completamente el acto impugnado y dictando, en su caso, uno nuevo, bien como un mejor acto de ejecución del acto resolutorio, bien como consecuencia de que se haya acordado *expresamente* la retroacción del procedimiento del que emanó el acto anulado. Los vicios que provocan lo anterior pueden haber sido de fondo o de forma. Con todo, lo relevante es que el acto resolutorio no declara totalmente improcedente la actuación de la Administración, por lo que existe la posibilidad de que se reitere la actuación, bien en el marco de un nuevo procedimiento, un procedimiento “*retrotraído*” o directamente a través de un acto de ejecución del acto resolutorio. Lógicamente la determinación de si estamos o no ante esta situación depende de las circunstancias del caso concreto, tal y como se ha explicado en otras partes de este trabajo al analizar la posibilidad de que la Administración reitere sus actuaciones tras haber sufrido la anulación de un acto anterior.

Pues bien, a pesar de ello, lo que debemos advertir es que en muchos aspectos las consecuencias inmediatas de la ejecución del acto resolutorio en los supuestos del art. 66.5 del RGRVA son equivalentes a los que se contemplan en los apartados 3 y 4, del mismo precepto. Pensemos en los siguientes ejemplos:

- 1) La liquidación se anula porque el procedimiento de comprobación ha caducado: este supuesto puede caer tanto en el apartado 5, como en el 3 del art. 66 del RGRVA. Técnicamente esta anulación no precisa que se dicte un nuevo acto, todo ello sin perjuicio de que pueda iniciarse un nuevo procedimiento, particular que dependerá de si ha prescrito o no el derecho a ello. Pero, por otro lado, podría considerarse que el acto resolutorio del procedimiento de revisión entró en el fondo del asunto, provocando la anulación total de la liquidación. No obstante, podría cuestionarse si ese realmente era o no el fondo del asunto, porque el recurrente en su recurso es posible que discutiera, además de la caducidad del procedimiento, el tributo que se regularizó.
- 2) Una liquidación se anula porque la Administración no tenía completamente razón en cuanto al fondo. La corrección del error precisa la anulación de la liquidación anterior y el dictado de una nueva<sup>54</sup>. Este supuesto parece caer en apartado 3 del art. 66 del RGRVA, pues se entra en el fondo. Pero nada impide tampoco situarlo en el apartado 5, porque formalmente *“no es necesario dictar un nuevo acto”*. Aunque es claro que la Administración, salvo prescripción, podrá dictar un nuevo acto teniendo en cuenta las exigencias del fallo de la resolución de revisión, en principio dicho fallo no le obliga a ello. Formalmente no es posible un fallo que ordene dictar un nuevo acto y, aunque ello fuera posible, no existe modo alguno para que el órgano de revisión, administrativo o judicial, controle que efectivamente el mismo se produce. Y lógicamente, en este caso tampoco es probable que el obligado tributario reclame su cumplimiento, porque en la mayoría de los casos le será desfavorable<sup>55</sup>.
- 3) Se anula el acto que pone fin al procedimiento por un vicio formal que se produce durante el mismo. Así, por ejemplo, se solicita tasación pericial contradictoria y no se concede, no se motiva la resolución, no se concedió trámite de audiencia, se denegó la práctica de una prueba, etc. En estos casos, aunque no es imprescindible, la resolución de revisión anulará el acto impugnado y, en su caso, ordenará la retroacción de actuaciones. El hecho de que no se ordene la retroacción de actuaciones no es, en nuestra opinión, determinante, porque los actos y trámites no afectados por el vicio de forma conservarán su validez. La única diferencia práctica es que formalmente en vez de continuar un procedimiento ya iniciado, se incoaría uno nuevo. El hecho de que formalmente se incoe uno nuevo tampoco perjudica desde el punto de vista de la prescripción, porque los actos anteriores conservarán sus efectos interruptivos, tal y como hemos visto en otra parte del trabajo. Lo relevante aquí, con independencia que tras la retroacción o un nuevo procedimiento se dicte un nuevo acto, es que el acto impugnado se anula.

---

<sup>54</sup> Piénsese en una comprobación del IRPF respecto de la cual el acto resolutorio del procedimiento de revisión considera que parte de los gastos deducibles no admitidos por la Administración sí lo eran. En este caso, aunque la Administración tenga razón en parte respecto al fondo, no cabe una anulación parcial del acto, sino sólo que se dicte una nueva liquidación, con el fin de determinar cuál es la nueva cuota considerando como deducibles dichos gastos. Lo mismo podría suceder con una liquidación del Impuesto sobre Sociedades, de IVA o de cualquier otro tributo.

<sup>55</sup> Un supuesto en el que podría ser favorable sería el siguiente: el obligado tributario solicita una devolución o un reembolso (arts. 31-33 LGT) y la Administración le reconoce una cantidad menor. Impugna la decisión y se la estiman, condenando al pago de la diferencia. Pues bien, aún así, este supuesto técnicamente no es similar a los que estamos analizando, porque el acto resolutorio del procedimiento de revisión no anula el acto impugnado, sino que simplemente condena a dictar uno nuevo que reconozca la diferencia que el anterior no ha reconocido. Por lo tanto, el acto impugnado sí subsiste en este caso.

En suma, en aquellos casos en los que el acto impugnado se anula, sea cual fuera el motivo, quepa o no dictar un nuevo acto, las consecuencias *con relación a la ejecución del acto resolutorio que anula el acto impugnado* son siempre las mismas. Otra cosa es que en aquellos casos en que quepa dictar un nuevo acto, la ejecución del acto resolutorio pueda tener algunas consecuencias sobre ese nuevo acto.

Teniendo en cuenta estas aclaraciones, lo que aquí analizaremos son las consecuencias que se derivan respecto a la ejecución del acto resolutorio del procedimiento de revisión que anula completamente el acto impugnado<sup>56</sup>. *En otro epígrafe analizaremos la ejecución del acto resolutorio del procedimiento de revisión sobre el nuevo acto que se pueda dictar tras la anulación del anterior, que es una cuestión distinta*. En este sentido, las consideraciones que se efectúen sobre esto último son aplicables también a las anulaciones parciales, sobre la parte anulada, cuando la Administración pueda reiterar sus actuaciones.

Como veremos ahora, las consecuencias varían en función de que se hubiera ingresado la deuda exigida por el acto anulado o la misma hubiera estado suspendida durante el procedimiento de revisión.

## **2.2.2. El obligado tributario ingresó la deuda derivada del acto impugnado**

### **2.2.2.1. Devolución de ingresos indebidos**

En este caso estaríamos ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos. La Administración deberá devolver las cantidades ingresadas, más el interés de demora correspondiente. Además, si el ingreso hubiera sido como consecuencia de un procedimiento de apremio, el derecho a la devolución de ingresos indebidos también comprende las costas satisfechas (art. 16.b RGRVA).

Esta consecuencia la contempla el apartado 5 (anulación sin que sea necesario dictar un nuevo acto) y el apartado 4 (anulación por vicio de forma con retroacción de actuaciones) del art. 66 del RGRVA. No sucede lo mismo con el apartado 3 del mismo precepto, cuando se refiere a las anulaciones totales que precisan o permiten dictar un nuevo acto. Sólo establece que *“cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el art. 73 de la [LGT]”*. El hecho de que no indique expresamente la existencia de un derecho de devolución de ingresos indebidos no significa que ese derecho no exista. Es más, el hecho de que el reglamento mencione la compensación de oficio del art. 73 de la LGT presupone la existencia de un crédito a favor del obligado tributario –el derecho a la devolución de ingresos indebidos derivado de la anulación del acto cuyo importe se ingresó–; también presupone la existencia de una deuda: la que se deriva de la nueva liquidación dictada por la Administración<sup>57</sup>.

Tiene todo el sentido de que el RGRVA señale lo anterior, pues como ha indicado Ruiz Toledano, no parece razonable ni que se devuelva el primero antes de efectuar el ingreso del segundo, ni que

---

<sup>56</sup> Dentro de este supuesto incluimos el que se prevé en el art. 66.4 del RGRVA (vicio de forma que impide resolver el fondo, por cuyo motivo se ordena la retroacción de actuaciones), porque el nuevo acto que la Administración tiene que dictar es el resultado de la tramitación, de nuevo, del procedimiento.

<sup>57</sup> No obstante, la sentencia del TSJ de Canarias de 24 de febrero de 2005, recurso 992/2003, considera que la Administración incumplió el acto resolutorio que le condenaba a la devolución de ingresos indebidos porque tras acordar la devolución de dichas cantidades, ordenó también su compensación con otras liquidaciones dictadas contra el obligado tributario. En el mismo sentido se pronuncia la sentencia del TSJ de Extremadura de 8 de marzo de 2007, recurso 439/2005.

se efectúe el ingreso del segundo antes de devolver el primero<sup>58</sup>. Por ello se aplica la compensación y sólo se devuelve el exceso ingresado sobre el resultante de la liquidación. No obstante, conviene efectuar dos precisiones: a) que el hecho de que el reglamento prevea la posibilidad de la compensación no supone obstáculo alguno para que el obligado tributario solicite con anterioridad la devolución de ingresos indebidos –otra cosa es que la extinción del derecho derivado de la devolución de ingresos indebidos se efectuó por compensación; y b) que al realizar tal compensación la misma afectará también a los intereses que se hayan devengado por el ingreso indebido y los que, en su caso, sean exigibles por la nueva resolución.

#### **2.2.2.2. Reembolso del coste de las garantías para aplazar o fraccionar el pago de la deuda**

Si el obligado tributario hubiera solicitado el aplazamiento o el fraccionamiento, tendrá derecho, además de a la devolución de ingresos indebidos que hubiera realizado, al reembolso del coste de las garantías que hubiera aportado para obtener tal aplazamiento o fraccionamiento (art. 33 LGT).

El reembolso de estos costes se tramita y resuelve del acuerdo con el procedimiento que establece el RGRVA. Por eso su estudio lo posponemos al apartado correspondiente de este trabajo. Por otro lado, hay que tener en cuenta que el art. 48.10 del RGR señala que también “*se reembolsarán los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías a que se refiere*” el art. 82.1 de la LGT.

#### **2.2.2.3. Indemnización de otros conceptos**

La indemnización de cualquier concepto distinto de los anteriormente señalados se tramitará conforme al procedimiento de responsabilidad patrimonial que prevé la LRJAPPAC. Esta cuestión se analizará en el apartado dedicado al reembolso del coste de las garantías.

### **2.2.3. El obligado tributario obtuvo la suspensión de la deuda derivada del acto impugnado**

Cuando la deuda ha estado suspendida, la anulación del acto impugnado supone que la Administración no podrá exigirle la deuda correspondiente. No obstante, con esto último no se agotan las consecuencias que puede tener tal anulación.

#### **2.2.3.1. Devolución de ingresos indebidos: supuestos de suspensión parcial**

Si la deuda impugnada sólo fue suspendida con carácter parcial, la Administración tendrá que practicar la devolución de ingresos indebidos correspondiente por la parte que se haya ingresado. Lógicamente, ello será así cuando la anulación del acto impugnado también haya afectado a la parte que motivó el ingreso parcial.

#### **2.2.3.2. Devolución y cancelación de la garantía**

Otra de las consecuencias es la devolución de la garantía que haya prestado, en su caso, el obligado tributario para obtener la suspensión, siempre y cuando la naturaleza de la garantía lo permita<sup>59</sup>. Cuando la garantía aportada se trata de un aval, sí cabrá la devolución a la que se refiere el art. 66.7 del RGRVA. No sucederá lo mismo cuando la garantía aportada hubiera consistido, por ejemplo, en una hipoteca inmobiliaria.

---

<sup>58</sup> RUIZ TOLEDANO (2006), *El nuevo régimen...*, cit., pág. 1004.

<sup>59</sup> Vid. el art. 66.7 del RGRVA. El apartado séptimo 1.3.4.b) de la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005 establece que se procederá, de oficio, a la devolución de la garantía cuando se acredite “*la anulación total del acto de liquidación sin que proceda practicar nueva liquidación en ejecución de la resolución del Tribunal*”.

### **2.2.3.3. Reembolso del coste de las garantías**

La tercera consecuencia es la posibilidad de que el obligado tributario solicite el reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión, siempre que ello hubiera sido preciso. El reembolso de estos costes se tramita y resuelve del acuerdo con el procedimiento que establece el RGRVA. Por este motivo su estudio lo posponemos al apartado correspondiente de esta obra.

### **2.2.3.4. Indemnización de otros conceptos**

La indemnización de cualquier concepto distinto de los anteriormente señalados se tramitará conforme al procedimiento de responsabilidad patrimonial que prevé la LRJAPPAC. Sobre esta cuestión nos detendremos en el apartado dedicado al reembolso del coste de las garantías.

## **2.3. Anulación parcial del acto impugnado**

### **2.3.1. Delimitación de este supuesto**

A este supuesto se refiere el art. 66.3 del RGRVA al decir que *“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”*.

El principal problema que plantea este supuesto es determinar cuándo nos encontramos antes un caso de *“anulación parcial”*. Del apartado transcrito del reglamento se deduce que alguno o algunos de los elementos del acto impugnado deben quedar inalterados tras el acto resolutorio y *poder subsistir tras el mismo*. Los supuestos más habituales son aquellos en los que la deuda impugnada contiene varios componentes y sólo es objeto de anulación alguno de ellos, sin que su anulación afecte al resto. Existen varios ejemplos: a) deuda que comprende una cuota tributaria, intereses de demora y recargos: la anulación sería parcial si afecta a los intereses y/o a los recargos; b) deuda que además de los componentes anteriores incluye una sanción: la anulación sería parcial si afecta a la sanción o a algunos de los componentes anteriores, exceptuando la cuota<sup>60</sup>.

No siempre es posible la anulación parcial del acto impugnado, a pesar de que el acto resolutorio estime que es sólo *“parcialmente conforme (o contrario) a Derecho”*. En efecto, es perfectamente factible que para corregir aquellos aspectos incorrectos, por mínimos que sean, sea preciso volver a dictar un nuevo acto, para lo cual habrá que anular previamente, y totalmente, el anteriormente dictado. Piénsese en una liquidación del IRPF en la que el órgano revisor considera que del total de los gastos no admitidos por la Inspección al menos un 1 % debería ser admitido. En este caso no es posible la anulación parcial, porque al modificarse la base imponible del IRPF, también se modificará la cuota, siendo la cuota inicialmente liquidada por la Administración incorrecta, particular que sólo se puede resolver anulando la liquidación anterior y dictando una nueva. En el epígrafe siguiente nos ocuparemos de estos supuestos: anulación de un acto que precisa que se dicte uno nuevo.

---

<sup>60</sup> A pesar de la separación entre los procedimientos de comprobación y sancionador que introdujo la LDGC es posible la imposición de una sanción en el mismo acto por el que se liquida la deuda tributaria, habida cuenta que el obligado tributario puede renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador (art. 208 LGT).

No obstante, conviene significar que los supuestos de anulación parcial también puede ser supuestos de “*anulación total que precisan dictar un nuevo acto*”, con relación exclusivamente a la parte del acto impugnado que resulta anulada. Así, por ejemplo, la anulación de los intereses de demora, pero no de la cuota, da lugar a un supuesto de anulación parcial. Pero ello no quiere decir *necesariamente* que la Administración no pueda volver a liquidar dichos intereses, siempre que la razón de su anulación no sea su improcedencia en el caso concreto, sino el hecho de que se hayan liquidado incorrectamente<sup>61</sup>. En nuestra opinión, la nueva liquidación que se derive de la parte anulada –que no afecta, por lo tanto, a la totalidad del acto- debe seguir el mismo régimen que el previsto para la anulación total de los actos, cuando es preciso dictar uno nuevo para ejecutar el acto resolutorio. Este último supuesto, al ser similar al que analizaremos en el apartado siguiente (2.4), no lo expondremos aquí. *En este epígrafe sólo nos ocuparemos de la ejecución de la parte del acto que subsiste tras la anulación parcial.*

### **2.3.2. El obligado tributario ingresó la deuda derivada del acto impugnado o no obtuvo su suspensión**

#### **2.3.2.1. Devolución de ingresos indebidos**

Cuando se hubiera ingresado la deuda exigida, el obligado tributario podrá reclamar la devolución de ingresos indebidos, por la parte correspondiente. Si no hubiera realizado el ingreso, y tampoco el mismo se hubiera suspendido, las actuaciones de recaudación llevadas a cabo son plenamente válidas, sin perjuicio de que, como dice el art. 66.3 del RGRVA, deba adaptarse “*las cuantías de las trabas y embargos realizados*”. Lógicamente, si el importe de la deuda recaudada por la Administración supera al que se deriva de la parte del acto que subsiste, deberá devolverse la diferencia. Entendemos que dicha devolución, además de los intereses de demora, debe comprender la parte proporcional de las costas que, en su caso, se hubieran satisfecho, como consecuencia del procedimiento de apremio (art. 16.b RGRVA).

#### **2.3.2.2. Reembolso del coste de las garantías para aplazar o fraccionar el pago de la deuda**

Si el obligado tributario hubiera solicitado el aplazamiento o el fraccionamiento, tendrá derecho, además de a la devolución de ingresos indebidos que hubiera realizado, al reembolso de la parte proporcional del coste de las garantías que hubiera aportado para obtener tal aplazamiento o fraccionamiento (art. 33 LGT).

El reembolso de estos costes se tramita y resuelve del acuerdo con el procedimiento que establece el RGRVA. Por eso su estudio lo posponemos al apartado correspondiente de esta obra. Por otro lado, hay que tener en cuenta que el art. 48.10 del RGR señala que también “*se reembolsarán los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías a que se refiere*” el art. 82.1 de la LGT.

#### **2.3.2.3. Indemnización de otros conceptos**

La indemnización de cualquier concepto distinto de los anteriormente señalados se tramitará conforme al procedimiento de responsabilidad patrimonial que prevé la LRJAPPAC. Sobre esta cuestión nos detendremos en el apartado dedicado al reembolso del coste de las garantías.

### **2.3.3. El obligado tributario obtuvo la suspensión de la deuda derivada del acto impugnado**

---

<sup>61</sup> Pueden existir varios motivos: aplicación de un tipo de interés erróneo, falta de motivación de la liquidación de intereses, elección de un *dies a quo* o de un *dies ad quem* incorrecto, etc.

Las consecuencias que se derivan, *respecto a la parte no anulada*, de la anulación parcial del acto impugnado cuando el mismo ha estado suspendido son similares a las que se producen cuando se confirma íntegramente. Por este motivo aquí sólo recogeremos las singularidades que se producen cuando la anulación es parcial, remitiéndonos para todo lo demás a lo dicho en el epígrafe 2.1.

### 2.3.3.1. Plazos de ingreso

Cuando la deuda impugnada se anula parcialmente el obligado tributario deberá ingresar la deuda subsistente en el período voluntario que se abre como consecuencia de la notificación del acto resolutorio, siempre que el mismo no se impugne en una instancia ulterior y la suspensión se extienda a la misma. No obstante, en estos casos cabe solicitar la reducción proporcional de garantías en la instancia siguiente (art. 67 RGRVA)<sup>62</sup>. La garantía resultante de la reducción sólo deberá cubrir el importe de la parte del acto que subsiste tras la anulación parcial, los intereses de demora que genere su suspensión y los recargos que pudieran proceder (arts. 224.1 y 233.1 LGT y 41 RGRVA).

Por lo tanto, sólo la notificación del acto resolutorio abre los plazos de ingreso cuando la suspensión del acto impugnado no subsiste en la instancia siguiente. Las cuestiones que plantea la determinación de los plazos de ingreso las hemos analizado con detalle a la hora de estudiar el supuesto en que se confirma completamente (epígrafe 2.1.2.1). Por este motivo nos remitimos a lo allí dicho, sin perjuicio de la precisión que realizaremos a continuación.

Cuando analizamos el plazo de ingreso que se abre tras la confirmación del acto suspendido pusimos de relieve las dudas que existían sobre si era o no necesario que la Administración dictara un acto expreso tras el acto resolutorio confirmatorio para que se abriera el plazo de ingreso o si este plazo comenzaba con la mera notificación del acto resolutorio. Como vimos, del tenor literal del RGRVA la respuesta a esta pregunta parecía ser la segunda: *no era necesario dictar un nuevo acto, la notificación del acto resolutorio era suficiente*. Sin embargo, la interpretación que del RGRVA ha realizado la AEAT en su resolución de 21 de diciembre de 2005, suponía la necesidad de dictar un acto expreso cuando el acto confirmatorio procedía de un órgano judicial. Cuando el acto confirmatorio lo había dictado un órgano administrativo, la notificación del acto resolutorio abría los plazos de ingreso, pero dicha notificación debía acompañar una hoja informativa sobre los plazos de ingreso<sup>63</sup>.

*Este mismo problema se plantea cuando nos encontramos ante un supuesto de anulación parcial.*

En nuestra opinión, cuando se trata de una anulación parcial, es preciso siempre que la Administración dicte un “*acto de ejecución*” para que puedan comenzar los plazos de ingreso a partir de su notificación, y ello con independencia de que la anulación parcial la haya acordado un órgano administrativo o judicial. Parece lógico que ello sea así, porque desde un punto de vista práctico habrá que realizar las operaciones aritméticas necesarias para determinar cuál es el importe que resulta de la parte del acto que no ha sido anulada. Lógicamente se trata de una operación

---

<sup>62</sup> Corrobora esta afirmación lo dispuesto en el art. 52.3.c) del RGRVA que se refiere a un supuesto similar: cuando se interpone la reclamación económico-administrativa, sin que anteriormente se haya interpuesto recurso de reposición, y el órgano autor del acto lo anula parcialmente antes de enviar el expediente y el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa al Tribunal Económico-Administrativo. En particular señala dicho precepto que “*si se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto que se anula parcialmente, la ejecución del acto subsistente quedará igualmente suspendida siempre que se mantengan las circunstancias que permitieron acordarla, sin perjuicio del derecho a la reducción proporcional de las garantías aportadas para la suspensión del acto inicialmente impugnado*”.

<sup>63</sup> Vid. el apartado séptimo 1.1.2 de la Resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005.

sencilla –se trata exclusivamente de restar al importe inicial el importe de los componentes anulados-, pero al menos precisará que la Administración confeccione una nueva carta de pago, por el importe resultante, para que el obligado tributario pueda proceder materialmente a su ingreso. La dicción del art. 66.3 del RGRVA parece confirmar esta interpretación cuando dice que *“la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado”*. Del párrafo transcrito se deduce la necesidad de dictar un *“acto de ejecución”*, que lógicamente deberá ser notificado al obligado tributario, y cuyo objeto es reformar el acto parcialmente impugnado, determinando su importe económico tras la eliminación de las partes anuladas.

### **2.3.3.2. Liquidación de intereses de demora**

La liquidación de intereses suspensivos se practica en términos similares a los casos en que se confirma totalmente el acto impugnado (epígrafe 2.1.2.2). La única diferencia reseñable es que se modifica la base sobre la cual se determinan los intereses suspensivos. La base de cálculo de la deuda de intereses es el importe económico resultante de la parte no anulada del acto impugnado.

### **2.3.3.3. Devolución y cancelación de la garantía**

En este punto también debemos tener en cuenta las consideraciones realizadas al hilo del estudio del supuesto de confirmación total del acto impugnado. Procederá la devolución de la garantía, cuando la naturaleza de la aportada lo permita, si el recurrente paga la deuda impugnada que subsiste, los intereses y recargos que, en su caso procedan. Estas cuantías, como hemos visto, se modifican tras la anulación parcial, por lo que para la devolución de la garantía sólo es preciso que se ingrese la que se derive de la cuantía resultante de la anulación parcial del acto.

### **2.3.3.4. Reembolso del coste de las garantías**

Procederá el reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión, aunque sólo tendrá carácter parcial, como veremos en el epígrafe correspondiente, al no haberse declarado totalmente improcedente el acto impugnado.

### **2.3.3.5. Indemnización de otros conceptos**

La indemnización de cualquier concepto distinto de los anteriormente señalados se tramitará conforme al procedimiento de responsabilidad patrimonial que prevé la LRJAPPAC. Sobre esta cuestión nos detendremos en otro apartado de este trabajo. En este caso habrá que tener presente que el acto impugnado sólo se ha anulado en parte.

## **2.4. Anulación total del acto impugnado cuando como consecuencia del acto resolutorio la Administración puede reiterar sus actuaciones dictando un nuevo acto**

### **2.4.1. Delimitación de este supuesto**

La primera cuestión que debemos abordar, al igual que en casos anteriores, consiste en delimitar cuándo nos encontramos ante este supuesto.

El primer requisito que debe concurrir es sencillo: *el acto resolutorio debe anular completamente el acto impugnado*. Por lo tanto, el acto impugnado debe desaparecer tras el acto resolutorio. Ello no quiere decir que desaparezca también la validez de todos los actos y trámites que hayan precedido al acto anulado. Por eso señala el art. 66.3 del RGRVA que *“se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido”*. Esta referencia no es más que una aplicación al caso concreto del principio de conservación de actos y trámites que

prevé el art. 66 de la LRJAPPAC. De hecho el propio reglamento en su art. 66.2 señala de forma expresa que *“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”*.

No obstante, aunque el primer requisito sea fácil de constatar, el principal problema de este supuesto es determinar cuándo como consecuencia del acto resolutorio la Administración puede reiterar sus actuaciones dictando un nuevo acto.

El art. 66.3 del RGRVA señala en este sentido que para ello es preciso que el acto resolutorio haya entrado a conocer del fondo del asunto. Esa precisión, en nuestra opinión, no es el único elemento determinante. Lo relevante a estos efectos es que la anulación del acto impugnado no requiera que se vuelva a tramitar de nuevo el procedimiento del que deriva el mismo, a salvo del último trámite, que es justamente dictar ese acto. En aquellos casos en los que la anulación requiera que la Administración vuelva a tramitar el procedimiento, desde su inicio o alguna fase intermedia, nos encontraríamos realmente ante el supuesto previsto en el art. 66.4 del RGRVA: *“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”*.

*Ejemplo:* No estaríamos ante el supuesto del art. 66.4 del RGRVA en un caso como el que analiza la sentencia del TSJ de Andalucía 7 de febrero de 2003, recurso 809/2001. La resolución impugnada ordenaba la retroacción de las actuaciones a los solos efectos de la motivación del acta y de la liquidación, que se habían considerado insuficientes; no era procedente la realización de nuevas actuaciones de comprobación, tales como la solicitud de aportación de libros, facturas, etc.

*Ejemplo:* Tampoco estaríamos ante este supuesto en el caso que analiza la resolución del TEAC de 11 de octubre de 2001, recurso 4297/1998, que viene a señalar que no procede la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAR puesto que los pronunciamientos contenidos en su resolución permitían al órgano de gestión dictar una nueva liquidación sin necesidad de proceder a realizar una nueva actuación de comprobación.

Por este motivo, aunque no se trate específicamente del caso que prevé el art. 66.4 del RGRVA, tampoco estaremos ante este supuesto (anulación total del acto impugnado cuando en ejecución del acto resolutorio procede dictar uno nuevo), cuando, por ejemplo, se anule el acto impugnado por caducidad del procedimiento tributario del que resulta el acto impugnado. Aunque la Administración puede dictar un nuevo acto, siempre que no haya transcurrido el período de prescripción, el mismo no es el resultado del procedimiento del que deriva el acto anulado, sino de la incoación de un nuevo procedimiento. Como posteriormente veremos, las consecuencias de estar ante este último supuesto –el que prevé el art. 66.4 del RGRVA– o ante el que estamos analizando ahora son bien diferentes.

En este sentido, como ya hemos señalado en otro lugar (cfr. 2.2.1), la ejecución de la resolución que se pronuncia como prevé el art. 66.4 del RGRVA es igual que la ejecución de los actos resolutorios que anulan completamente el acto impugnado y no es necesario dictar uno nuevo (cfr. art. 66.5 RGRVA). Otra cosa es que en los casos del art. 66.4 del RGRVA, tras la tramitación del procedimiento resulte un nuevo acto, cuyos resultados dependerán de diversas circunstancias (de si

se impugna o no, de si se ingresa o no, de si se suspende o no, etc.). En todo caso, lo que interesa destacar es que el nuevo acto que se dicta se desvincula completamente del que resultó anulado, particular que no sucede, como veremos, en este supuesto.

En suma, *estaremos ante un supuesto de anulación total del acto impugnado que precisa de un nuevo acto, cuando el acto que deba de dictarse no precise de la tramitación del procedimiento que lo ha precedido, sin perjuicio de que el mismo deba dictarse conforme a los parámetros que haya señalado el acto resolutorio.* En este sentido, conviene precisar que para encontrarnos ante este supuesto *no es necesario que el acto resolutorio recoja expresamente la necesidad de que se dicte un nuevo acto, ni que señale de forma expresa que el mismo debe dictarse conforme a los parámetros señalados en la propia resolución o su fundamentación.* Basta que la Administración autora del acto pueda proceder de ese modo.

*Ejemplo:* El hecho de que la resolución de un órgano judicial que anula una liquidación del IRPF porque no se han admitido determinados gastos como deducibles, cuando sí lo eran, no señale expresamente que la Administración debe dictar una nueva liquidación teniendo en cuenta esos gastos que no admitió, no significa que la Administración no pueda dictarla. Podrá hacerlo siempre que no haya transcurrido el período de prescripción, para lo cual es relevante tener en cuenta que los actos y actuaciones, tanto de la Administración tributaria como del obligado tributario en relación al acto anulado conservan sus efectos sobre la interrupción de la prescripción.

Otra cosa es que la Administración proceda o no a dictar efectivamente el nuevo acto, lo que puede depender de multitud de circunstancias. Lógicamente, esta situación puede generar cierta inseguridad jurídica al obligado tributario afectado, porque aunque sabe que la Administración puede dictar el correspondiente acto, *no sabe cuándo va hacerlo*, todo ello sin perjuicio de los límites que imponen los plazos de prescripción.

Con excepción de la prescripción, la normativa tributaria (LGT y RGRVA) no prevé ninguna solución a este respecto, salvo para el caso en el que el acto anulado derive de un procedimiento de inspección. Se trata del supuesto que regula el art. 150.5 de la LGT<sup>64</sup>. Sin embargo, de su lectura se puede apreciar que realmente no afecta al supuesto que estamos analizando, pues no se ordena necesariamente la retroacción de actuaciones. Más bien afecta al caso que prevé el art. 66.4 del RGRVA, en el que de forma expresa se contempla tal retroacción.

Por otra parte, debemos señalar que *las consideraciones que realicemos a continuación también afectan a los supuestos de anulación parcial, cuando sobre la parte anulada la Administración puede volver a pronunciarse.* Lo que sucede con la parte que no resulta anulada ha sido objeto de estudio en el epígrafe anterior, por lo que no lo reiteraremos aquí.

Finalmente, queremos volver a destacar que no siempre es fácil determinar si nos encontramos ante este supuesto, circunstancia que en muchas ocasiones puede venir influenciada por cómo se pronuncia en el caso concreto el acto resolutorio. Porque es perfectamente posible que a pesar de

---

<sup>64</sup> Cuyo tenor es el siguiente: “*cuando una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución*”. Entendemos que este precepto introduce una garantía adicional, además del plazo de prescripción, porque el incumplimiento del plazo de tramitación que establece supone que se produzcan los efectos que contiene el art. 150.2 de la LGT, entre los que cabe destacar el de que desaparezca la interrupción de la prescripción provocada por el inicio del procedimiento de inspección originario, esto es, el procedimiento del que se derivó la liquidación que, tras su impugnación, deriva en una resolución judicial o económico-administrativa que ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras.

que el acto resolutorio anule el acto impugnado sin necesidad de que para la emisión del nuevo sea preciso realizar tramites adicionales en el procedimiento que lo precedió, que formalmente en el fallo del órgano de revisión ordene la retroacción de actuaciones. Piénsese en una resolución que anula la liquidación por IRPF porque no se han tenido en cuenta determinados gastos deducibles que, además de anularla, en el fallo se acuerda también lo siguiente: la retroacción de las actuaciones con el fin de que se dicte una nueva liquidación teniendo en cuenta los gastos que, en su fundamentación, sí se han admitido como deducibles. Como se puede apreciar, en este epígrafe el elemento común a todos los supuestos es que el acto resolutorio anula el acto impugnado y la Administración puede volver a reiterar su actuación, en el marco de un nuevo procedimiento o un procedimiento “*retrotraído*” o directamente en ejecución del acto resolutorio sin necesidad de tramitar procedimiento alguno.

## **2.4.2. El obligado tributario ingresó la deuda derivada del acto impugnado o no obtuvo su suspensión**

Al igual que en los supuestos anteriores, analizaremos a continuación cómo se ejecuta el acto resolutorio, distinguiendo en función de que el obligado tributario hubiera ingresado el importe de la deuda o hubiera obtenido la suspensión del acto impugnado. Lo particular de este supuesto, como se ha dicho, es que tras el acto resolutorio desaparece el acto impugnado y la Administración puede reiterar sus actuaciones dictando un nuevo acto vinculado con el que fue anulado.

### **2.4.2.1. Ingreso de la deuda derivada del nuevo acto y la devolución de ingresos indebidos derivada del acto anulado**

El primer dato relevante es que el acto impugnado se anula por la resolución del procedimiento de revisión. Cualquier ingreso realizado por el obligado tributario debe considerarse un ingreso tributario indebido, generándose por lo tanto un derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos, que debe comprender todos los conceptos a los que se refiere el art. 16 del RGRVA. Eso supone que también se devolverán las costas satisfechas cuando el ingreso indebido se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio.

Por otro lado, la Administración como consecuencia del acto resolutorio dictará el acto correspondiente corrigiendo aquellos aspectos que motivaron su anulación. Los plazos de ingreso de la deuda que se derive de ese nuevo acto se computarán a partir de su notificación, conforme a lo que establece el art. 62.2 de la LGT.

El nuevo acto que se dicte puede contener, además de la cuota de un tributo o la derivada de las obligaciones de realizar pagos a cuenta, una liquidación de intereses de demora (art. 26.2.b LGT). Cuando el acto anulado impusiera una sanción, o parte del mismo fuera una sanción, el nuevo acto que se dicte *no* podrá liquidar intereses de demora en relación al todo o la parte que es sanción, porque la obligación de pago de la sanción surge cuando se notifica el acto que la impone. Al haberse anulado el acto sancionador anterior, el sujeto afectado no ha podido incurrir en mora, por lo que no procede la exigencia de intereses. Los únicos intereses que podrían exigirse como consecuencia del nuevo acto, son los que se derivarían de no ingresar la sanción en período voluntario. Estos intereses no aparecen comprendidos en el acto sancionador, sino que se devengan por no ingresar en período voluntario el importe exigido por el mismo (art. 26.2.a LGT) –sobre esta cuestión volveremos en un epígrafe posterior.

En consecuencia, los intereses de demora que puede contener el nuevo acto se referirán a la cuota que, en su momento, pudo liquidar el acto anulado. Se trata de intereses que contiene la nueva

liquidación y no de intereses que se devengan por su no ingreso en período voluntario. Lógicamente, de no ingresarse la deuda en período voluntario, se devengarían intereses sobre el nuevo acto.

El art. 26.5 de la LGT se refiere a cómo deben liquidarse los intereses en estos casos. El art. 66.3 del RGRVA confirma que este es el precepto aplicable al señalar que *“en el caso de anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora por el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 26.5 de la LGT”*.

En este apartado no vamos a analizar con detalle el régimen de la liquidación de intereses del art. 26.5 de la LGT. El estudio completo de esta cuestión lo haremos al hilo del siguiente caso, esto es, cuando la deuda de la liquidación anulada fue suspendida. Ello se debe a que la determinación de los intereses de la nueva liquidación es similar en ambos supuestos, es decir, no hay variaciones significativas en función de que se haya ingresado o suspendido el acto anulado.

Conviene destacar, y eso es lo que hace que el art. 26.5 de la LGT sea un precepto especialmente controvertido, que a la hora de calcular los intereses se computa el tiempo transcurrido entre la liquidación anulada y la nueva liquidación que se dicta a raíz del acto resolutorio, a pesar de que el retraso que se produce durante este período de tiempo no parece, en principio, imputable al obligado tributario, pues quien provoca el retraso en el pago es la propia Administración, pues la necesidad de dictar una nueva liquidación es consecuencia de que la primera que dictó no era conforme a Derecho.

Con todo, lo que sí queremos resaltar aquí es que en este tipo de situaciones surge, por un lado, un derecho de devolución de ingresos indebidos a favor del obligado tributario, resultante de la anulación del acto anterior y, por otro, una deuda derivada del nuevo acto que pudiera dictar la Administración tributaria.

Para evitar que el obligado tributario perciba por un lado la devolución y que por otro tenga que pagar el importe de la nueva liquidación, es posible que la Administración a la hora de dictar la nueva liquidación practique la correspondiente compensación entre los importes de ambas. A ello se refiere el art. 66.3 del RGRVA cuando señala lo siguiente: *“cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista”* en el art. 73.1 de LGT. El saldo de esta compensación puede ser positivo o negativo en función de las cuantías de la devolución y de la nueva liquidación. Por lo tanto, la nueva liquidación que se dicte, tras practicar la compensación de oficio, puede suponer tanto la práctica de una devolución de ingresos indebidos a favor de obligado tributario, por la diferencia, o la exigencia del ingreso de la diferencia que resulte, en los plazos que contempla el art. 62.2 de la LGT.

#### **2.4.2.2. Reembolso del coste de las garantías para aplazar o fraccionar el pago de la deuda**

Si el obligado tributario hubiera solicitado el aplazamiento o el fraccionamiento, tendrá derecho, además de a la devolución de ingresos indebidos que hubiera realizado, al reembolso de la parte proporcional del coste de las garantías que hubiera aportado para obtener tal aplazamiento o fraccionamiento (art. 33 LGT).

El reembolso de estos costes se tramita y resuelve del acuerdo con el procedimiento que establece el RGRVA. Por eso su estudio lo posponemos al apartado correspondiente de esta obra. Por otro lado, hay que tener en cuenta que el art. 48.10 del RGR señala que también *“se reembolsarán los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías a que se refiere”* el art. 82.1 de la LGT.

No obstante, en relación a este reembolso queremos hacer ya aquí una precisión. Sólo procederá el reembolso por la parte proporcional en que la liquidación anulada se declara improcedente respecto de la segunda. Así, por ejemplo, si la cuota liquidada inicialmente fue de 100 y la que resulta de la nueva liquidación es de 80, el reembolso será del 20 por 100. No perjudica esta conclusión el hecho de que la nueva liquidación reclame, en su conjunto, un importe superior al de la anulada. Veamos el siguiente ejemplo para comprender mejor la afirmación anterior:

La liquidación originaria reclama una cuota de 100 €, más los intereses de demora de un año, que es el tiempo transcurrido desde que finalizó el plazo para presentar la autoliquidación –imaginemos que los intereses importan 10, partiendo de que el tipo del interés de demora fuera el 10 por 100- (piénsese una liquidación por el IRPF 2006, derivada de un procedimiento de comprobación limitada, que se dicta el 30 de junio de 2008). La deuda de 110 € se ingresa por el obligado tributario tras solicitar un aplazamiento, ascendiendo los gastos por la garantía aportada a 6 €. Trascurridos nueve años, tras atravesar diversas instancias administrativas y judiciales, se anula la liquidación porque fue incorrecto que no se admitieran, por ejemplo, determinados gastos. Admitiéndolos la cuota de la nueva liquidación sería 80 €. El importe global de esta nueva liquidación sería, sin embargo, de 160 €, porque incluiría los intereses de demora de 80 € (diez años al 10 por 100).

Pues bien, aunque el importe de la nueva liquidación sea superior, procede el reembolso parcial porque la cuota liquidada originariamente se ha declarado improcedente en un 20 por 100. Por lo tanto, procedería el reembolso de 1,20 €, que es el 20 por 100 del coste de la garantía utilizada para aplazar la deuda (6 €).

#### **2.4.2.3. Indemnización de otros conceptos**

La indemnización de cualquier concepto distinto de los anteriormente señalados se tramitará conforme al procedimiento de responsabilidad patrimonial que prevé la LRJAPPAC. Sobre esta cuestión nos detendremos en otro apartado de este trabajo.

#### **2.4.3. El obligado tributario obtuvo la suspensión de la deuda derivada del acto impugnado**

El hecho de que la liquidación impugnada es anulada incide significativamente en este supuesto en cuanto a la determinación de los plazos de ingreso, la liquidación de intereses y la devolución de la garantía. En cambio, las consecuencias que se pueden producir en torno al reembolso del coste de las garantías y la indemnización de otros conceptos no varían sustancialmente con respecto a los supuestos de anulación parcial.

##### **2.4.3.1. Plazos de ingreso**

La liquidación impugnada se anula por el acto resolutorio. Por lo tanto no se produce aquí el problema de determinar si la notificación del acto resolutorio supone o no la reanudación de los plazos de ingreso. El plazo de ingreso en período voluntario vendrá determinado por la fecha en que se notifique la nueva liquidación que, en su caso, dicte la Administración, de acuerdo con el art. 62.2 de la LGT. *Hasta que no se notifique la nueva liquidación no existe ninguna obligación de ingreso.*

##### **2.4.3.2. La liquidación de intereses de demora del art. 26.5 de la LGT (aplicable también a los casos en que se ingresó la deuda)**

### 2.4.3.2.1. Consideraciones generales

El art. 26.5 de la LGT es aplicable, fundamentalmente, cuando como consecuencia de un procedimiento de revisión, administrativo o judicial, el *acto resolutorio anula totalmente el acto impugnado*. También resultaría aplicable cuando el acto resolutorio *anula parcialmente el acto impugnado*, particular que solamente es posible cuando dicho acto contiene *elementos separables* cuya anulación no afecta al resto de sus componentes –si ello es así, el art. 26.5 de la LGT incidiría sobre la parte de acto anulada en la medida en que la Administración pueda volver a pronunciarse sobre la misma-. Este matiz es importante, pues, como ya hemos señalado, los conceptos de estimación parcial y anulación parcial no son equivalentes. Es perfectamente posible que el acto resolutorio estime parcialmente el recurso, pero que sea necesario anular totalmente el acto impugnado. De hecho es muy habitual que se plantee este tipo de situaciones. Dos ejemplos servirán para ilustrar lo anterior:

*Ejemplo 1:* Liquidación de la AEAT referida a un impuesto sobre la renta respecto de la cual el órgano de revisión admite como gastos deducibles en la base imponible solamente parte de los que la Administración rechazó como tales, y ello a pesar de que el obligado tributario en el recurso considera que todos son deducibles. Aunque no se estime totalmente el recurso (no se admiten todos los gastos), es preciso anular *totalmente* la liquidación porque la cuota consignada en ella, al modificarse la base imponible, es incorrecta, procediendo dictar una nueva en la que se fije la cuota derivada de computar en la base los gastos inicialmente rechazados. Como se puede observar, aquí la estimación parcial del recurso provoca la anulación total del acto impugnado.

*Ejemplo 2:* Se impugna una liquidación en la que además de discutirse la cuota, se cuestionan también los intereses. El acto resolutorio estima parcialmente el recurso porque confirma la cuota pero considera que hay que anular los intereses de demora porque no están suficientemente motivados. Aquí sí hay una anulación parcial, porque los intereses de demora constituyen un elemento separable. En este sentido, si el obligado tributario sólo cuestiona los intereses en su recurso, el acto resolutorio también acordará la anulación parcial, sin perjuicio de que técnicamente el recurso deba entenderse estimado totalmente, porque la petición de anulación parcial era la única pretensión.

En suma, el art. 26.5 de la LGT exige que el acto impugnado se anule total o parcialmente. Además, es preciso que *la Administración pueda volver a pronunciarse sobre aquello que es anulado total o parcialmente*. En algunos casos lo anterior será consecuencia de las amplias posibilidades de reiniciar o retrotraer actuaciones que se han analizado en otra parte del trabajo. En otros, como sucede en el *ejemplo 1*, el motivo tendrá su origen en una estimación parcial en cuanto al fondo que provoca la anulación total del acto, siempre que sea posible dictar uno nuevo ajustando su contenido a lo dispuesto por el acto resolutorio.

Por el contrario, el art. 26.5 de la LGT *no es aplicable* cuando el *acto se anula completamente y la Administración no puede volver a pronunciarse*. Ello sucederá fundamentalmente cuando el acto resolutorio estima que el obligado tributario tiene razón en cuanto al fondo y cuando el acto impugnado incurre en un vicio formal que encaja en los supuestos de nulidad de pleno derecho con el resultado de que, por el largo tiempo transcurrido, se produce la prescripción. Otro supuesto sería cuando el vicio formal es de mera anulabilidad, pero resulta que la Administración ya ha incurrido anteriormente dos veces en idéntico vicio. Cuando estamos ante cualquiera de estas situaciones, las consecuencias del acto resolutorio son las que se han descrito en el epígrafe 2.2.

*Tampoco es aplicable el art. 26.5 de la LGT cuando el acto impugnado se confirma íntegramente*. Aquí lo que procederá es que la Administración exija el pago, si es que no lo ha hecho ya, y, de

haber estado suspendido el acto, que liquide los intereses devengados durante el tiempo en que la deuda impugnada estuvo suspendida, en los términos que hemos expuesto en el epígrafe 2.1. Cuando la liquidación suspendida se anula, como sucede cuando es aplicable el art. 26.5 de la LGT, desaparece la posibilidad de exigir *intereses suspensivos* en aplicación de la letra “c” del art. 26.2 de la LGT.

En este sentido, hay que destacar que los intereses del art. 26.5 de la LGT son técnicamente distintos a los intereses suspensivos del art. 26.2.c), como consecuencia de que se calculan sobre bases diferentes, variando también el *dies a quo* y el período del devengo. Esto último (espacio de tiempo durante el cual se devengan intereses) es el elemento más controvertido del art. 26.5 de la LGT. Y ello porque si bien es cierto que cuando se trata de la cuota de un tributo autoliquidable la misma es exigible desde que finaliza el período de autoliquidación al que se refiere el art. 26.2.b) de la LGT, no puede perderse de vista que el retraso en el pago, al menos por el período de tiempo que transcurre entre el acto anulado y el nuevo, es imputable a la Administración tributaria, existiendo por lo tanto una situación de mora del acreedor (*mora accipiendi*). En efecto, si el acreedor, que en este caso es la Administración tributaria, hubiera dictado la primera liquidación respetando el ordenamiento jurídico, no hubiera sido necesario dictar una nueva, evitando al obligado tributario los intereses de demora devengados durante el tiempo que necesitó para lograr el acto resolutorio que declare que la Administración no actuó conforme a Derecho.

El art. 26.5 de la LGT permite, *a priori*, tomar en cuenta ese período de tiempo. En este punto la LGT de 2003 ha recogido la doctrina del Tribunal Supremo de su sentencia de 28 de noviembre de 1997, recurso 9163/1996<sup>65</sup>. La doctrina científica ha sido muy crítica con la posición del Tribunal Supremo utilizando un argumento similar al aquí expuesto: no se puede computar el período de tiempo entre la liquidación anulada y la que se dicta en sustitución suya porque estamos ante un supuesto de *mora accipiendi* que debería excluir el devengo de intereses por el tiempo que transcurre entre la primera liquidación, que es objeto de impugnación, y la nueva que se dicta como consecuencia de que la primera se anula posteriormente tras la sustanciación del recurso o los recursos pertinentes<sup>66</sup>.

Sin embargo, el hecho es que el art. 26.5 de la LGT está vigente y *en principio* tiene que ser aplicado por los operadores jurídicos, destacando en primer lugar la Administración tributaria. Además, el propio art. 66.3 del RGRVA lo invoca expresamente en materia de ejecución de actos resolutorios que anulan un acto total o parcialmente cuando dice lo siguiente: “*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 [art. 26.5 LGT]*”.

Pues bien, en los epígrafes siguientes analizaremos todos los pormenores de estas liquidaciones de intereses, comenzando en primer lugar delimitando su ámbito de aplicación, para concretar tres

---

<sup>65</sup> Vid. también las sentencias del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2008, recurso 816/2007, 11 de marzo de 2010, recurso 8360/2004 y de 12 de mayo de 2011, recurso 1984/2007.

<sup>66</sup> Vid., entre otros, FERREIRO LAPATZA (2004), *La nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, pág. 165, GARCÍA NOVOA (2004), “Elementos de cuantificación...”, cit., pág. 287, MEDRANO IRAZOLA (2004), “Las obligaciones tributarias accesorias...”, cit., págs. 179 y 180 y SÁNCHEZ PEDROCHE (2004), “Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas”, en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, dir. C. Palao, CEF, Madrid, págs. 639 a 641. Este último autor recoge, además, la posición crítica del Consejo para la Defensa del Contribuyente de la doctrina del Tribunal Supremo de 1997 y su reflejo en la LGT 2003.

aspectos: si es aplicable a cualquier tipo de tributo, si es aplicable a todos los elementos que conforman la deuda tributaria definida en el art. 58 de la LGT y si es aplicable o no a las sanciones tributarias.

Finalmente hay que señalar aquí que el art. 26.5 de la LGT es aplicable tanto si el importe del acto anulado fue pagado por el obligado tributario como cuando fue objeto de suspensión. Conforme a lo señalado en un apartado anterior, si dicho importe se ingresó caben dos posibilidades: a) que la Administración practique en primer lugar una devolución de ingresos indebidos y luego liquide de nuevo; y b) que dicte primero la nueva liquidación y a continuación acuerde la compensación con la devolución de ingresos indebidos (art. 67.3 RGRVA). Por otra parte, cuando el acto anulado estuvo suspendido, no procede exigir intereses suspensivos, si bien el nuevo acto liquidará los intereses conforme al art. 26.5 de la LGT, todo ello sin perjuicio de que proceda un reembolso total o parcial de las garantías aportadas para obtener la suspensión.

#### **2.4.3.2.2. Ámbito de aplicación del art. 26.5 LGT: tributos a los que es aplicable en función de su sistema de gestión, componentes de la deuda tributaria y sanciones tributarias**

La principal consecuencia del art. 26.5 de la LGT es la posibilidad de exigir intereses de demora durante el espacio de tiempo transcurrido entre el acto anulado y el nuevo acto. A la vista de su tenor, estas consecuencias resultarían aplicables a cualquier acto en materia tributaria, con independencia del tributo o del componente de la deuda tributaria que resultara afectado. También podría aplicarse a las sanciones, en la medida en que las mismas cuando se cuantifican también tienen que ser “liquidadas”.

Pues bien, como veremos en los epígrafes siguientes, a pesar de que el art. 26.5 de la LGT no recoge distinción alguna, los efectos de este precepto se limitan significativamente cuando se trata de “tributos no autoliquidables”, sanciones tributarias y componentes de la deuda tributaria diferentes de la cuota.

##### **2.4.3.2.2.1. Tributos autoliquidables, declarables y en los que la autoliquidación es opcional**

###### **2.4.3.2.2.1.1. Tributos gestionados por el sistema de autoliquidación**

El sistema de autoliquidación es el método habitual de gestión de los tributos en España y en la mayoría de ordenamientos de nuestro entorno. El Tribunal Supremo ha señalado en múltiples ocasiones que en estos tributos “*las obligaciones nacen [cuando se realiza el hecho imponible] y además con la obligación de autoliquidarlas, lo que significa que al término del plazo reglamentario son líquidas, exigibles y vencidas, de manera que si la declaración-autoliquidación no es correcta, la Administración debe exigir, sobre la diferencia entre lo ingresado y la cuantía cierta nacida de la Ley, los correspondientes intereses de demora, porque los contribuyentes han incurrido en mora, tanto si no existe culpa alguna, como si han incurrido en negligencia, culpa o dolo, en cuyo caso, además de los intereses de demora, habrán cometido infracción*”<sup>67</sup>.

Conforme a ello, cuando se produzca el supuesto de hecho al que se refiere el art. 26.5 del la LGT en relación a un tributo autoliquidable, la nueva liquidación calculará los intereses de demora devengados por la cuota desde la fecha en que finalizó el plazo para presentar la autoliquidación.

###### **2.4.3.2.2.1.2. Tributos gestionados por el sistema de declaración**

---

<sup>67</sup> Vid. FJ 5 de la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2002, recurso 9874/1997 y los pronunciamientos posteriores que comenta BOSCH CHOLBI (2011), “A vueltas con la posibilidad de ordenar judicialmente la retroacción de actuaciones tributarias cuando se anula una liquidación tributaria”, en *VII Congreso Tributario*, AEDAF, Madrid, págs. 138-140.

#### 2.4.3.2.2.1.2.1. Aspectos generales

Cuando se trata de tributos gestionados por el sistema de declaración, la nueva liquidación que se dicte en sustitución de la anulada no podrá girar intereses de demora por el período de tiempo transcurrido entre ellas. El motivo se debe a que en los tributos declarables, a diferencia de los tributos autoliquidables, la obligación tributaria no es líquida, exigible y vencida *hasta* que la Administración practica la liquidación correspondiente<sup>68</sup>.

El Tribunal Supremo, en diversas ocasiones<sup>69</sup>, ha señalado de forma expresa que los tributos que se gestionan por el sistema de declaración del obligado tributario y posterior liquidación de la Administración, la obligación tributaria sólo es líquida, vencida y exigible a partir de la notificación de la respectiva liquidación, de modo que en esta modalidad no existen, en principio, intereses de demora por el período de tiempo que va desde la fecha del devengo hasta la fecha de la liquidación. En consecuencia, cuando una liquidación derivada de un tributo declarable es anulada, la nueva liquidación no puede exigir intereses desde que finalizó el período voluntario de pago de la primera (la anulada), hasta el dictado de la nueva<sup>70</sup>.

De lo anterior se desprende que *el art. 26.5 de la LGT no es aplicable a los tributos declarables*: no podrán exigirse intereses de demora por el período de tiempo transcurrido entre la liquidación anulada y la que se dicte en su sustitución. En materia de tributos declarables, conforme al tenor de los arts. 27.2 y 129.3 de la LGT, realmente sólo procederá la liquidación de intereses cuándo se haya presentado la declaración fuera de plazo. No obstante, esos intereses se referirán exclusivamente al período de tiempo que media entre la finalización del plazo para presentar la declaración y la fecha en que la misma se presenta<sup>71</sup>.

#### 2.4.3.2.2.1.2.2. Tributos que encajan en este sistema de gestión

Los tributos gestionados *exclusivamente* por este sistema a los que se ha referido la jurisprudencia para excluir la aplicación del art. 26.5 de la LGT son fundamentalmente los siguientes: la tasa suplementaria de productos lácteos<sup>72</sup>, el Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>73</sup> y el gravamen de las importaciones en el Impuesto especial sobre Hidrocarburos<sup>74</sup>. Por la claridad de la argumentación merece la pena reproducir aquí parte del FJ 3 de la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2009, recurso 253/2006:

*“Primera.- [La] la sentencia de 28 de Noviembre de 1997 se refiere a los supuestos de autoliquidación, pero no a los casos de liquidación administrativa., [En los tributos*

---

<sup>68</sup> Vid. el FJ 5 de la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2002, recurso 9874/1997.

<sup>69</sup> Vid., entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2006, recurso 4686/2001 y de 25 de mayo de 2007, recurso 1251/2005.

<sup>70</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA (2008), “La improcedencia de intereses, en los supuestos de liquidación administrativa, cuando la liquidación inicial se anula: una interpretación del art. 26.5 de la nueva LGT”, *Quincena Fiscal*, núm. 3, pág. 7.

<sup>71</sup> No obstante, si la declaración se ha presentado fuera de plazo pero de forma espontánea, se exigirá el recargo por declaración extemporánea que proceda del art. 27 LGT.

<sup>72</sup> Vid. las sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 2006, recurso 4686/2001, 11 de julio de 2007, recurso 1819/2002 y 26 de octubre de 2009, recurso 253/2006.

<sup>73</sup> Vid. tres sentencias del Tribunal Supremo de 7 de marzo de 2011 con los siguientes números de recurso: 216/2007, 325/2007 y 338/2007.

<sup>74</sup> Vid. la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2004, recurso 2314/1999 y el trabajo de ALONSO ARCE (2005), “Intereses de demora en los tributos no exigibles por autoliquidación”, disponible en la base de datos Westlaw, referencia BIB 2005\2189.

declarables] la obligación tributaria ya devengada sólo es líquida, vencida y exigible a partir de la notificación de la respectiva liquidación, de modo que en esta modalidad no existen, en principio, intereses de demora, por el periodo de tiempo que va desde la fecha de devengo del Impuesto hasta la fecha de liquidación, sin que se pronuncie por el periodo comprendido entre la liquidación inicial y la definitiva, en caso de estimación parcial de la impugnación. [...]

*Tercera.- Avala esta conclusión la finalidad y naturaleza de los intereses de demora. En efecto, siendo indemnizatoria la finalidad de los intereses de demora, no cabe en dicha finalidad que se devenguen intereses por una exigencia del acreedor más allá de lo debido, y mientras no se determine la cuantía de la deuda de forma definitiva, al estar vinculados a la denominada mora debitoris o mora del deudor, que responde precisamente al plazo de tiempo que media entre el ingreso de una deuda tributaria y el momento en que debería haberse producido la misma. Por tanto, si la Administración es la causante del retraso en el pago, por haber cometido errores, es ella quién debe hacerse única responsable del mismo, sin que pueda trasladarse dicha responsabilidad al deudor, por lo que la nueva liquidación, en la fecha en que se practique, es la única que debe tomarse en cuenta a la hora de calcular los intereses de demora. Mantener lo contrario y, por tanto, entender que es la liquidación originaria la que es necesario tomar, supondría tanto como validar una liquidación, que fue anulada, y que conlleva una nueva.*

*Cuarta.- Esta solución [coincide] con los principios que inspiran la regulación contenida [en el art. 26 LGT 2003 en la] que el interés de demora es una prestación accesoria que se [...] 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 al efecto establecido en la normativa vigente, y establecer, por su parte, el art. 129.3, sobre tramitación del procedimiento iniciado mediante declaración, que en las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en periodo voluntario. Por otro lado, la nueva Ley dispone que la exigencia del interés de demora cesa por la "mora accipiendi", al señalar [los arts. 26.4, 150.3 y 240.2], que tanto en vía de gestión e inspección, como en la económico-administrativa no se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla alguno de los plazos establecidos en la propia Ley para dictar resolución por causa a ella imputable [...].*

*Finalmente, en cuanto el periodo de cómputo de intereses de demora, cuando la liquidación es anulada y sustituida por otra, [el art. 26.5 LGT dice] que en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación, por haberse procedido a la anulación de la anterior, se exigirán intereses de demora desde la fecha originaria de la primera liquidación, pero siempre que existan actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, lo que permite entender que los conceptos de deuda afectados por la controversia no generan intereses de demora, pues habrán de ser objeto de nueva liquidación siguiendo los pronunciamientos del órgano que haya puesto fin a la controversia”.*

#### **2.4.3.2.1.3. Tributos en los que el obligado tributario puede optar entre la autoliquidación y la declaración**

Este supuesto tiene su origen en la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2002, recurso 9874/1997. La doctrina de esta sentencia se ha confirmado en otras sentencias posteriores del mismo Tribunal como son las de 31 de octubre de 2006, recurso 4686/2001 y 25 de mayo de 2007, recurso 1251/2005.

La sentencia de 17 de diciembre de 2002 se refiere al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tributo en el que, en *algunas* Comunidades Autónomas de régimen común, el obligado tributario puede optar entre los dos sistemas posibles de gestión, esto es, bien presentar declaración, y esperar a que la Administración liquide el impuesto, bien autoliquidar el impuesto. Se trata de las siguientes<sup>75</sup>:

CCAA de régimen común con régimen de autoliquidación <i>opcional</i>	CCAA de régimen común con régimen de autoliquidación <i>obligatoria</i>
Cantabria, Castilla-La Mancha, Extremadura, La Rioja, Madrid y Valencia	Andalucía, Aragón, Principado de Asturias, Islas Baleares, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia y Murcia

Cuando el obligado tributario, *pudiendo* presentar una mera declaración, decide optar por autoliquidar el ISD, podría sostenerse que el régimen de los intereses de demora, incluido el art. 26.5 de la LGT, es el mismo que el de los tributos autoliquidables (vid. epígrafe 2.4.3.2.2.1.1).

Pues bien, el Tribunal Supremo, en las sentencias mencionadas, introduce una doctrina que equipara en materia de intereses de demora el supuesto anterior al régimen de los tributos declarables. O dicho de otra de otra manera, el art. 26.5 de la LGT no se aplica al obligado tributario que presenta una autoliquidación de un tributo cuando este régimen es opcional. El ISD es un ejemplo de este tipo de tributos, aunque no en todas las CCAA. En cualquier caso, hay que entender que esta doctrina se puede *extender a cualquier otro tributo* donde se prevea el *sistema de declaración con autoliquidación opcional*.

Para el Tribunal Supremo cuando el obligado tributario opta por el sistema de autoliquidación, no procede que la Administración exija intereses de demora si posteriormente corrige esa autoliquidación, liquidando una deuda tributaria mayor a la ingresada por el contribuyente. No obstante, para que ello pueda ser así, según la doctrina del Tribunal Supremo, la corrección solamente debe consistir en una diferencia interpretativa de la normativa aplicable, lo que presupone que el contribuyente ha declarado correctamente los hechos y los ha valorado acertadamente aplicando alguno de los medios del art. 52 de la LGT 1963 (precepto que se corresponde con el art. 57 LGT).

Aunque las sentencias del Tribunal Supremo citadas resuelven supuestos en los que no estaba en vigor la LGT 2003, entendemos que esta doctrina es aplicable en el marco de la LGT vigente, porque no existe ningún precepto que expresamente la contradiga. En definitiva, cuando efectivamente nos encontremos ante tributos en los que el obligado tributario puede optar entre ambos sistemas de gestión, la segunda liquidación que se dicte no podrá liquidar intereses de demora, negando por lo tanto la posibilidad de aplicar las consecuencias del art. 26.5 de la LGT.

#### **2.4.3.2.2. Sanciones**

<sup>75</sup> Cuadro elaborado a partir de lo dispuesto en el art. 34.3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

#### 2.4.3.2.2.1. Supuestos generales

La obligación de pago de las sanciones pecuniarias surge a raíz de que se dicta el acto en virtud del cual se acuerda su imposición. Solamente si el interesado deja transcurrir el período voluntario de pago abierto tras la notificación del acto sancionador se comenzarían a devengar intereses de demora (art. 26.2.a LGT).

En materia sancionadora, aunque con más limitaciones, es posible que se den también casos en los que a pesar de que un acto resolutorio ha anulado la sanción impuesta por un acto sancionador, la Administración puede volver a dictar otro con el mismo objeto. Aquí, en la medida en que la sanción anterior fue anulada, es evidente que no cabría liquidar intereses suspensivos (art. 26.2.c LGT), toda vez que el acto sancionador que fue objeto de suspensión ha sido anulado. La liquidación de intereses suspensivos solamente procede cuando el acto objeto de recurso ha estado suspendido durante el tiempo de tramitación del procedimiento de revisión y el mismo resulta confirmado íntegramente tras ese procedimiento o, al menos, solamente son anulados elementos del mismo que tengan carácter separables. La principal especialidad que tienen en este punto las sanciones, es que durante la vía administrativa se suspenden sin necesidad de aportar garantías y no se devengan intereses de demora (art. 212.3 LGT).

Pues bien, cuando la sanción impugnada ha sido anulada, la Administración no podrá exigir en el acto sancionador que pudiera dictar a continuación intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del período voluntario del acto sancionador anulado y la fecha del nuevo acto sancionador. El argumento que sustenta esta afirmación es que la obligación de pago de las sanciones solamente surge a raíz de la notificación del acto sancionador. Si este acto se anula desaparece tal obligación de pago, lo cual explica la imposibilidad de que se devenguen intereses en relación a una deuda que ha desaparecido precisamente por la anulación del acto sancionador.

Aunque no existen muchos pronunciamientos que aborden esta materia, cabe citar, entre otros, la resolución del TEAC de 26 de mayo de 2009, recurso 3664/2007, en cuyo FJ 3 señala lo siguiente – esta doctrina se reitera en la resolución de 26 de abril de 2012, recurso 4081/2009:

*“Tal devengo [intereses de demora suspensivos] sólo puede producirse en el caso de que la sanción impugnada haya sido confirmada en todas las instancias, lo que no es el caso; [en este caso aunque la procedencia de la sanción y su calificación ha sido confirmada] en todas las instancias, el importe definitivo de la sanción no ha sido calculado sino hasta el acto de rectificación de errores de 18 de junio de 2007 del acto de ejecución, por lo que no es correcto entender que la finalización de la vía administrativa a los efectos del [art. 212.3 LGT] se hubiera producido con anterioridad, a la finalización del plazo de pago voluntario una vez dictada la resolución de este [TEAC]. Si se precisa un nuevo acto de determinación de la cuantía de la sanción como ha sucedido en el presente caso, ha de ser la finalización del periodo de pago voluntario de la misma una vez notificada lo que determine precisamente el inicio del devengo de los correspondientes intereses de demora. El diferente tratamiento, en cuanto a los intereses de demora, que se ha de dar a las liquidaciones por cuotas y a las sanciones está determinado por el propio [art. 26.2.c) LGT]. Dado que se notificó a la interesada el importe de la sanción el 3 de julio de 2007, y que el pago de la misma se efectuó el 20 de agosto siguiente, éste se efectuó dentro del periodo voluntario, por lo que no se ha devengado interés alguno”.*

La posición del TEAC pone de relieve justamente lo que acabamos de decir: *en las sanciones pecuniarias la obligación de pago surge a raíz del acto sancionador*. Por este motivo, si la sanción se anula, no es posible que el nuevo acto sancionador exija intereses de demora durante el período transcurrido entre ambos actos sancionadores. De ahí que el TEAC señale que *“si se precisa un*

*nuevo acto de determinación de la cuantía de la sanción [...] ha de ser la finalización del periodo de pago voluntario de la misma una vez notificada lo que determine precisamente el inicio del devengo de los correspondientes intereses de demora*". El TEAC también pone de relieve el hecho de que la obligación de pago de las sanciones no surge *ex lege*, en la medida en que esta obligación de pago solamente es líquida, vencida y exigible cuando la Administración despliega la actividad necesaria para imponer y notificar la sanción al obligado tributario, con apertura del plazo de ingreso voluntario correspondiente. Si esto es así, no es posible exigir intereses de demora cuando dicha obligación se ha anulado y se ha sustituido por otra obligación distinta, como sucede cuando la Administración puede volver a dictar el acto sancionador tras la anulación del anterior.

Además de la resolución citada del TEAC, debe mencionarse la sentencia de la Audiencia Nacional de de 2 de febrero de 2011, recurso 34/2008, que se posiciona en la misma dirección. Aludiremos a esta sentencia en los dos epígrafes siguientes.

#### **2.4.3.2.2.2. Un supuesto específico: sanciones que se revisan por la aplicación retroactiva de una normativa posterior más favorable**

Un supuesto en el que es controvertido si se ha producido o no una anulación total es cuando el acto resolutorio acuerda la revisión de una sanción tributaria por la *aplicación retroactiva de un régimen sancionador posterior más favorable* (art. 10.2 LGT). Este supuesto es complejo porque materialmente aquí es preciso volver a cuantificar la sanción, lo que provoca, al menos formalmente, la desaparición del acto sancionador anterior y su sustitución por uno nuevo. Las consecuencias de considerar que *no hay una anulación*, ni total o parcial, o de que *sí la hay*, son bien significativas y, particularmente, desde el punto de vista de los intereses de demora. Veamos las tres situaciones que se pueden dar en función de cuál sea la respuesta a esta pregunta:

*Situación 1: La aplicación retroactiva produce la anulación total de la sanción anterior.* Aquí la obligación de pago de la sanción surge del nuevo acto sancionador, por lo que no podrán exigirse intereses de demora de ningún tipo, con independencia de que la misma hubiera estado o no suspendida. Si se hubiera pagado la sanción anulada (importe de la sanción y en su caso intereses), habría que devolver todo su importe, sin perjuicio de que el monto que represente pueda ser compensado con el importe de la sanción resultante de la aplicación retroactiva del nuevo régimen.

*Situación 2: La aplicación retroactiva produce la anulación parcial de la sanción anterior.* En este caso el acto que se dicte tras la anulación *no sería realmente un "nuevo acto sancionador"*. Se trataría simplemente de una rectificación parcial del acto sancionador anterior, de acuerdo con el nuevo régimen más favorable. Brevemente cabría destacar que en caso de suspensión sí sería posible liquidar intereses suspensivos, sin perjuicio de que la base de la deuda de intereses cambiaría. Si la sanción no se hubiera ingresado y tampoco hubiera estado suspendida, los actos de recaudación realizados son válidos, sin perjuicio de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados (art. 66.3 RGRVA). Si la sanción se hubiera ingresado, procedería la devolución de ingresos indebidos de la diferencia.

*Situación 3: La aplicación retroactiva no produce la anulación de la sanción anterior.* Las consecuencias de este supuesto, en nuestra opinión, coinciden materialmente con las del anterior, por lo que debe resolverse del mismo modo. Y ello porque será siempre necesario que se dicte algún tipo de acto de rectificación para determinar el nuevo importe de la sanción. Ese acto producirá los mismos efectos que la resolución que debe dictarse cuando la anulación es parcial.

La jurisprudencia existente sobre la aplicación retroactiva de las normas sancionadoras no se ha ocupado, con carácter general, de esta cuestión. No obstante, existen algunos pronunciamientos del TSJ de Castilla y León que señalan que la aplicación retroactiva del nuevo régimen sancionador no provoca la anulación de las sanciones impuestas, sino solamente la *pérdida sobrevenida de sus efectos ejecutorios sobre la parte correspondiente*<sup>76</sup>. Este Tribunal considera que difícilmente puede hablarse aquí de anulación, pues se trata de un acto que, en el momento de dictarse, respetó la normativa que era aplicable. El hecho de que pueda verse modificado por la aplicación retroactiva de una norma sancionadora más favorable, técnicamente no sería un supuesto de anulación. No aclaran estos pronunciamientos del TSJ de Castilla y León, por lo menos no de forma expresa, qué sucede en relación a los intereses de demora y a otras cuestiones que pueden plantearse, como hemos visto en los ejemplos anteriormente expuestos.

También existen algunos pronunciamientos del TSJ de Castilla-La Mancha sobre esta cuestión. Este Tribunal ha considerado que aquí no se produce la anulación de la sanción, sino simplemente se procede *“a la revisión de la misma”*<sup>77</sup>. No obstante, con carácter general y al igual que en el caso del TSJ de Castilla y León, el TSJ de Castilla-La Mancha no ha delimitado qué consecuencias tiene el hecho de que la aplicación retroactiva de un régimen sancionador más favorable no provoque la anulación del acto sancionador. No obstante, a pesar de que no se haya realizado por este Tribunal un pronunciamiento global sobre las consecuencias que se derivan tras la aplicación retroactiva, sí es cierto que en una ocasión abordó uno de los aspectos que pueden plantearse. Se trata de si es posible liquidar intereses suspensivos cuando la sanción que se *“reforma”* tras la aplicación del nuevo régimen sancionador estuvo suspendida durante la sustanciación de la impugnación en vía judicial<sup>78</sup>. Este pronunciamiento permite sostener que este Tribunal, a pesar de utilizar la expresión revisión, considera que los efectos de la aplicación retroactiva no anulan la sanción originaria, o por lo menos sólo la anulan parcialmente, lo que, desde un punto de vista material, es prácticamente irrelevante pues las consecuencias en uno y otro caso, como hemos visto, son idénticas.

Por otra parte, la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 2 de febrero de 2004, recurso 828/200, se refiere a una liquidación de intereses suspensivos en relación a una sanción que durante su impugnación, en la cual estuvo suspendida, fue reducida por la aplicación de un régimen sancionador posterior más favorable<sup>79</sup>. Sintéticamente el razonamiento de la sentencia es el siguiente: *los intereses suspensivos siguen las vicisitudes del acto administrativo cuya ejecución se haya suspendido*. Por lo tanto, si el mismo se anula, no es posible exigir intereses de demora suspensivos. En este caso, a juicio de la sentencia, no ha sucedido lo anterior sino que simplemente el TEA aplicó, en beneficio del obligado tributario, una cuantía a la sanción que resultaba inferior a la que se había impuesto en su día por mor de la aplicación retroactiva de una norma sancionadora más favorable. Por lo tanto, la liquidación no puede entenderse modificada por la resolución del TEA, no procediendo abrir un nuevo período voluntario de pago, sino liquidar los intereses suspensivos, todo ello sin perjuicio de que se modifique (por la reducción de la sanción), la base

---

<sup>76</sup> Entre otras, vid. las sentencias del TSJ de Castilla y León de 15 de diciembre de 2004, recurso 121/2003 y 18 de febrero de 2005, recurso 441/2003.

<sup>77</sup> Entre otras, vid. las sentencias del TSJ de Castilla-La Mancha de 1 de septiembre de 2004, recurso 178/2001 y 7 de enero de 2005, recurso 260/2001.

<sup>78</sup> Como hemos visto en el epígrafe 2.1.2.2.4.1, a pesar de que sea una cuestión controvertida, las sanciones tributarias sí devengan intereses de demora cuando están suspendidas en vía judicial siempre y cuando, claro está, que tras la sustanciación de la impugnación se confirmen completamente.

<sup>79</sup> Es relevante que los otros pronunciamientos que aquí hemos mencionado lo que resuelven son los recursos contra las propias sanciones, demandando su *“revisión”* por la existencia de un régimen posterior más favorable. Esta sentencia tiene la particularidad de que lo que resuelve es la impugnación de la liquidación de intereses suspensivos que resulta tras la revisión de un acto sancionador en cumplimiento de una resolución de revisión que acuerda la aplicación del régimen sancionador posterior más favorable.

sobre la que se calculan los mismos<sup>80</sup>. Como puede verse, esta sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha sostiene que la aplicación retroactiva produce sólo la anulación parcial de la sanción.

Finalmente, es reseñable la resolución del TEAC de 2 de abril de 1998, recurso 591/1997, que sin referirse de forma expresa a esta cuestión, de su argumentación cabe extraer que se pronuncia a favor de la mera existencia de una anulación de carácter parcial. En la resolución del TEAC establece que los actos dictados durante el apremio de una sanción que se reduce por la aplicación retroactiva de una norma sancionadora más favorable no pierden su validez, sin perjuicio de que deba variar su importe.

Pues bien, nosotros no podemos estar de acuerdo con ninguno de los pronunciamientos indicados, en la medida en que consideramos que la posición que debe prevalecer, a la vista de nuestro ordenamiento jurídico, es la que hemos llamado más atrás “*situación 1*”.

La revisión del acto sancionador por la aplicación de una norma posterior más favorable produce su anulación. Es cierto que tal anulación se debe a una circunstancia sobrevenida, pero no por ello puede negarse que la misma tenga lugar. Y ello porque la normativa que resulta aplicable a la determinación de la sanción provoca que la inicialmente impuesta no sea ya conforme a Derecho. Si esto es así, debe admitirse que la sanción inicialmente impuesta se anula sin perjuicio de que la Administración proceda, a continuación, a imponer de nuevo la sanción, pero teniendo en cuenta el régimen posterior más favorable.

Al anularse la sanción anterior desaparece también la obligación de pago inherente al acto por el cual se impuso, en la medida en que el acto sancionador tiene efectos constitutivos a ese respecto. Por este motivo, si la sanción se anula, la misma no ha podido producir el devengo de intereses de demora de ningún tipo: bien porque no se pagó en período voluntario, bien porque ha estado suspendida durante la vía contencioso-administrativa. La única obligación de pago que existe a continuación surge como consecuencia de la nueva sanción que se impone al aplicar el régimen posterior más favorable. Sólo si esta “*nueva sanción*” no se paga en período voluntario o se suspende en vía contencioso-administrativa procedería exigir intereses de demora.

A este respecto, debemos traer a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de febrero de 2011, recurso 34/2008, que se pronuncia con rotundidad en el mismo sentido que nosotros –de hecho condena en costas a la Administración por su “*intento*” de liquidar intereses de demora-. El único matiz que hay que advertir es el hecho de que esta sentencia no se pronuncia sobre una sanción sino sobre un recargo por declaración extemporánea (art. 27 LGT). En particular se trata de un recargo por declaración extemporánea que fue objeto de anulación por la aplicación retroactiva de la modificación que introdujo la Ley 25/1995 en la LGT 1963. El TEAC anuló el recargo impuesto por la Administración por ser más favorable el régimen de recargos previsto en la Ley 25/1995. La Administración, al liquidar el nuevo recargo al amparo de la normativa posterior, exigió al obligado tributario el pago de intereses de demora sobre el propio recargo por el espacio de tiempo transcurrido desde la finalización del período voluntario de la liquidación originaria del recargo, hasta la fecha de la mencionada liquidación del nuevo recargo.

---

<sup>80</sup> La sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 2002, recurso 316/1995, señala la posibilidad de liquidar intereses cuando la modificación de la sanción es consecuencia del motivo analizado. No obstante, de esta sentencia es criticable su razonamiento, porque considera que en estos casos estamos ante un supuesto del actual art. 26.5 LGT. Si ello fuera así, *que no lo es*, no procedería exigir intereses de demora, porque la obligación de pago de la sanción nace del acto sancionador, y si este se anula, respecto del nuevo que se pueda dictar en su sustitución, no se podrán exigir intereses. Sólo proceden los intereses si el acto anterior no se anula, por lo menos totalmente, que es lo que hemos sostenido nosotros aquí.

La sentencia de la Audiencia Nacional anula la liquidación de intereses de demora utilizando el mismo razonamiento que hemos puesto anteriormente de manifiesto: la obligación de pago de la sanción (el recargo) surge del acto que lo impone, por lo que si se anula no procede exigir intereses de demora de ninguna clase en el nuevo acto sancionador (de imposición de recargo) que en su caso proceda a continuación establecer. Por ello, quizás uno de los aspectos más importantes de esta sentencia es que sostiene que la aplicación retroactiva de un nuevo régimen sancionador (de recargos) más favorable produce la anulación del acto sancionador correspondiente (de imposición de recargo). Al ser ello así, es evidente que el nuevo acto sancionador no puede exigir intereses de demora por el tiempo transcurrido entre el acto anulado y el que se dicta a continuación. De este modo, también cuando se trata de sanciones que se revisan por la aplicación retroactiva de un régimen sancionador más favorable, no será posible exigir intereses de demora del art. 26.5 de la LGT, *ni de ningún tipo*, cuando se dicta el nuevo acto sancionador.

#### **2.4.3.2.2.3. Recargos por declaración extemporánea**

Las consideraciones realizadas en el epígrafe anterior sobre las sanciones son perfectamente aplicables a los recargos del art. 27 de la LGT. Cuando se anula un acto por el que se liquida un recargo por declaración extemporánea y es factible que la Administración pueda volver a imponerlo, el nuevo acto de imposición del recargo no puede exigir intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la fecha en que terminó el período voluntario para ingresar el recargo anulado y la fecha en que se dicta el nuevo acto de imposición de recargo.

*Desarrollo:* Aunque no serán frecuentes los casos en los que se anula un recargo del art. 27 de la LGT *existiendo la posibilidad de volverlo a imponer*, es posible que esos casos existan. A título de ejemplo se pueden citar los casos en los que se anulan por falta de motivación o porque el recargo se ha cuantificado incorrectamente porque procedía imponer otro de cuantía inferior. Ello puede deberse, bien a que se aplicó el art. 27 de la LGT incorrectamente, bien por la aplicación retroactiva de un régimen posterior más favorable en materia de recargos.

El motivo que justifica esta conclusión es el mismo que en el ámbito sancionador: la obligación de pago surge del acto de imposición del recargo y no de la realización del supuesto de hecho del art. 27 de la LGT. Si el acto se anula desaparece la obligación de ingreso, lo que excluye la posibilidad de que devenguen intereses de demora. Así lo ha considerado la Audiencia Nacional en la sentencia ya citada de 2 de febrero de 2011, recurso 34/2008: *“la obligación plasmada en el recargo únicamente es líquida, vencida y exigible cuando la Administración despliega la actividad necesaria para establecerlo y notificarlo al interesado, con apertura del plazo de ingreso voluntario correspondiente, razón que excluye de toda posibilidad de girar los intereses moratorios”* (FJ 6).

En suma, de lo expuesto se puede concluir que el art. 26.5 de la LGT no es aplicable a los recargos del art. 27 de la LGT.

#### **2.4.3.2.2.4. Recargos del período ejecutivo**

Las conclusiones expuestas sobre los recargos por declaración extemporánea del art. 27 de la LGT son aplicables también a los recargos del art. 28 de la LGT. Los obligados tributarios no tienen la obligación de *“autoliquidar”* estos recargos. La obligación de ingreso surge del acto dictado por la Administración reclamando su pago. Dicho acto, cuando se trate de los recargos de apremio y de apremio reducido, será normalmente la providencia de apremio. Cuando es aplicable el recargo

ejecutivo del cinco por ciento la Administración deberá dictar un “*acto de liquidación*” del mismo al margen de cualquier providencia de apremio.

En suma, también en los recargos del período ejecutivo la obligación plasmada en el recargo únicamente es líquida, vencida y exigible cuando la Administración despliega la actividad necesaria para establecerlo y notificarlo al interesado, con apertura del plazo de ingreso voluntario correspondiente<sup>81</sup>. Como consecuencia de ello, si estos recargos se anulan y es posible que la Administración pueda volver a imponerlos, no será posible aplicar el art. 26.5 de la LGT sobre los mismos cuando se vuelven a “*liquidar*”.

#### **2.4.3.2.5. Intereses de demora**

Al referirse el art. 26.5 de la LGT a los intereses de demora podría resultar extraño que hayamos incluido un epígrafe para analizar si a los propios intereses de demora les son aplicables “*los intereses de demora del art. 26.5 LGT*”. Pues bien, a pesar de esta aparente contradicción, podría plantearse la posible aplicación del art. 26.5 de la LGT respecto de la propia liquidación de intereses de demora que recoge un acto que es objeto de anulación y respecto del cual, sobre la propia liquidación de los intereses, la Administración puede, en su caso, volver a pronunciarse. Algunos ejemplos ilustrarán lo anterior:

*Ejemplo 1:* Tras confirmarse en vía administrativa o judicial una liquidación de una deuda tributaria que estuvo suspendida, la Administración dicta la liquidación de los intereses suspensivos. El obligado tributario impugna esta liquidación de intereses suspensivos y consigue que sea anule por cualquiera de los motivos siguientes: no está suficientemente motivada, aplica el interés de demora cuando procedería el interés legal (art. 26.6 LGT), incluye determinados períodos de tiempo por los que no se devengan intereses en virtud del art. 26.4 LGT, etc. En todos estos casos es posible que la Administración tributaria dicte una nueva liquidación de intereses corrigiendo el defecto de la “*liquidación de intereses*”.

*Ejemplo 2:* El obligado tributario impugna una liquidación de una deuda tributaria derivada de un tributo autoliquidable compuesta de la cuota correspondiente y los intereses de demora devengados desde el día siguiente a la terminación del plazo para autoliquidar dicho tributo. En vía de revisión, administrativa o judicial, se confirma la cuota pero se anulan los intereses porque no están bien motivados o se han calculado mal –por ejemplo, se ha incluido como bisiestos un año que no lo era, o se ha aplicado un tipo de interés erróneo-. Aquí la Administración ante la anulación parcial de la liquidación podría dictar una nueva corrigiendo exclusivamente el tema de los intereses.

Las liquidaciones de intereses, bien de forma independiente, bien en el marco de una liquidación que contiene otros elementos de la deuda tributaria, adquieren cierta sustantividad propia<sup>82</sup>. En este sentido, la obligación de pago de los intereses, aunque surge de la Ley, con carácter general no se convierte en una deuda líquida vencida y exigible hasta que la Administración dicta un acto expreso cuantificando la deuda de intereses. Por consiguiente, la deuda de intereses no es autoliquidable a diferencia de lo que sucede con la cuota de los tributos autoliquidables. Si esto es así, en materia de intereses de demora nos encontraríamos en una situación equivalente a la expuesta para las sanciones y los recargos. Ahí, como vimos, no era aplicable el art. 26.5 de la LGT porque la

---

<sup>81</sup> Cuando se trate de los recargos de apremio y apremio reducido el plazo para el pago es el del art. 62.5 LGT. En el caso del recargo ejecutivo del cinco por ciento hay que entender que el plazo voluntario de pago es el previsto en el art. 62.2 LGT.

<sup>82</sup> Vid. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (1999), *El interés...*, cit., pág. 104.

obligación de pago surgía del acto que imponía la sanción o el recargo. Dicha obligación desaparecería si el acto era anulado. Conforme a ello, en la medida en que sucede lo mismo en materia de intereses, cuando se produzcan situaciones como las descritas en los ejemplos anteriores, la Administración dictará la nueva liquidación de intereses, corrigiendo el defecto en el que incurrió la liquidación que fue anulada, pero “*sin que pueda exigir intereses sobre la propia deuda de intereses*” por el tiempo transcurrido entre el acto que fue anulado y el que lo sustituye.

En este sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en su auto de 22 de julio de 2010, recurso 809/2000<sup>83</sup>. Este auto se refiere a una liquidación de intereses que fue anulada por sentencia al no estar bien motivada. La Administración en ejecución de sentencia dictó el nuevo acuerdo liquidatorio de intereses, corrigiendo el defecto apuntado, si bien pretendió tomar como período temporal, además de aquél que tuvo en cuenta la liquidación anulada, todo el tiempo transcurrido desde que la misma se dictó hasta que se dictó la nueva liquidación de intereses. La Audiencia Nacional negó la posibilidad de computar el segundo espacio de tiempo mencionado, basando su decisión en los principios de prohibición de la *reformatio in peius* y la existencia de un caso de mora del acreedor. En nuestra opinión, sin negar la idoneidad de los argumentos utilizados por la Audiencia Nacional, creemos que el argumento clave en este caso hubiera sido el mismo que se ha expuesto para negar la aplicación del art. 26.5 de la LGT a los tributos declarables (con o sin opción de autoliquidación), sanciones y recargos: solamente pueden devengarse intereses si la obligación de pago es líquida, vencida y exigible, particular que no sucede en este caso porque para que ello sea así es preciso que la Administración dicte un “*acto expreso de liquidación*” (de la cuota, de la sanción, de los recargos) –en relación a estos conceptos el contribuyente no tiene la obligación de autoliquidarlos-. Si ello es así, difícilmente puede sostenerse que procede exigir intereses de demora respecto de una deuda que *a posteriori* se comprueba que no era ni vencida, ni líquida ni exigible, ya que el acto que dotó a la misma de dichas características fue objeto de anulación.

Por todo ello se puede concluir aquí también que el art. 26.5 de la LGT tampoco es aplicable a las propias liquidaciones de intereses de demora.

#### **2.4.3.2.2.6. Conclusiones y posibles reacciones contra el art. 26.5 LGT**

##### **2.4.3.2.2.6.1. Consideraciones previas**

Como hemos expuesto en los epígrafes anteriores, *técnicamente el art. 26.5 de la LGT se proyecta exclusivamente sobre los intereses de demora que se devengan sobre la cuota de los tributos autoliquidables*. Aunque es cierto que con ello se restringen significativamente los efectos de dicho precepto, no hay que perder de vista que todavía queda un *amplio y muy importante* ámbito de aplicación. Ante ello no debe pasarse por alto algo que hemos repetido hasta la saciedad: la causa del retraso tiene su origen en una conducta de la Administración contraria a Derecho. Además, la mora del acreedor puede llevar a que el importe de la nueva liquidación sea superior al montante de la liquidación anulada, precisamente por cómo se calculan los intereses según el art. 26.5 de la LGT. Como consecuencia de ello consideramos que es necesario buscar vías para evitar o limitar estos efectos que son, precisamente, las que se exponen en el siguiente epígrafe.

##### **2.4.3.2.2.6.2. Posibles reacciones**

###### **2.4.3.2.2.6.2.1. Negar el devengo de intereses entre la liquidación anulada y la nueva liquidación por concurrir la mora del acreedor**

---

<sup>83</sup> Este auto es objeto de un comentario por BAEZA DÍAZ-PORTALES (2010), “Proscripción de aplicación de nuevos intereses de demora en los supuestos de previa anulación de liquidaciones de intereses”, *Tribuna Fiscal*, núm. 240, págs. 27 a 29. El contenido del auto puede consultarse en CALDERÓN GONZÁLEZ (2011), *La ejecución de sentencias en el proceso contencioso-administrativo*, Aranzadi, Cizur Menor, págs. 133 a 138.

Esta posición tiene un difícil escollo en la propia redacción del art. 26.5 de la LGT. A pesar de ello, creemos que existen argumentos de peso para excluir los intereses por el período de tiempo que transcurre entre la liquidación anulada y la nueva. Estos argumentos, aunque no sin cierta dificultad, podrían encajarse en el tenor del art. 26.5 de la LGT. No hay que olvidar que este precepto existe y, por consiguiente, no puede ser desconocido en tanto en cuanto no se modifique, derogue o se declare inconstitucional.

En los epígrafes 2.4.3.2.2.1.2 y 2.4.3.2.2.1.3 vimos que el Tribunal Supremo había excluido la posibilidad de aplicar el art. 26.5 de la LGT –o las consecuencias equivalentes en la normativa anterior al amparo de la sentencia del propio Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997, recurso 9163/1996- a los *tributos declarables* (con o sin autoliquidación opcional) con el argumento de que *hasta que la Administración no liquidaba no existía una obligación líquida, vencida y exigible*.

Si nos fijamos *exclusivamente* en este extremo, es evidente que esta doctrina del Tribunal Supremo no es aplicable a los tributos autoliquidables al suceder justamente lo contrario: como la Ley impone al contribuyente la obligación de autoliquidar el tributo, la obligación tributaria es líquida, vencida y exigible desde que finaliza el período de autoliquidación. No obstante, no podemos perder de vista que todas las sentencias del Tribunal Supremo sobre los tributos declarables justifican su decisión añadiendo otro argumento: no se pueden exigir intereses de demora por existir *mora accipiendi*<sup>84</sup>.

En nuestra opinión, el argumento de la *mora accipiendi* que utiliza el Tribunal Supremo para excluir *en el ámbito de los tributos declarables* los intereses de demora es *innecesario*. Si la obligación tributaria es líquida, vencida y exigible solamente a partir de que se dicta la liquidación, es evidente que si este acto de liquidación se anula no pueden exigirse intereses de demora posteriormente cuando se dicta otro con el mismo objeto. Para sostener que el segundo acto de liquidación no puede exigir intereses de demora no era necesario esgrimir, como hace el Tribunal Supremo, la existencia de *mora accipiendi*, en la medida en que ese efecto se produce por la anulación del acto de liquidación, para lo cual es completamente irrelevante si *el acreedor incurrió o no en mora*. Como consecuencia de ello, creemos que las razones que llevan al Tribunal Supremo a traer a colación el argumento de la *mora accipiendi* son bien distintas y poco tienen que ver con el comienzo del devengo de intereses en los tributos declarables. En este sentido, se podría sostener, que si se esgrimen estas razones es porque se reconoce que la institución de los intereses moratorios es incompatible con la posibilidad de exigir intereses al deudor cuando hay *mora accipiendi*. Si ello es así, no hay obstáculo alguno para aplicar esta misma doctrina a los tributos autoliquidables, porque si bien es verdad que la obligación tributaria es líquida, vencida y exigible desde que

---

<sup>84</sup> No podemos aquí transcribir aquí el razonamiento de todas las sentencias citadas en los epígrafes 2.4.3.2.2.1.2 y 2.4.3.2.2.1.3, si bien hay que significar que siempre se repite una argumentación similar a la que recoge el FJ 6 de la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2007, recurso 1819/2002: “*siendo indemnizatoria la finalidad de los intereses de demora, no cabe en dicha finalidad que se devenguen intereses por una exigencia del acreedor más allá de lo debido, y mientras no se determine la cuantía de la deuda de forma definitiva, al estar vinculados a la denominada mora debitoris o mora del deudor, que responde precisamente al plazo de tiempo que media entre el ingreso de una deuda tributaria y el momento en que debería haberse producido la misma. Por tanto, si la Administración es la causante del retraso en el pago, por haber cometido errores, es ella quién debe hacerse única responsable del mismo, sin que pueda trasladarse dicha responsabilidad al deudor, por lo que la nueva liquidación, en la fecha en que se practique, es la única que debe tomarse en cuenta a la hora de calcular los intereses de demora. Mantener lo contrario y, por tanto, entender que es la liquidación originaria la que es necesario tomar, supondría tanto como validar una liquidación, que fue anulada, y que conlleva una nueva*”.

finaliza el período de autoliquidación, también es cierto que *la mora del acreedor limita la posibilidad de exigir intereses a pesar de que concurren las tres características mencionadas*.

Consideramos que esta interpretación no supone, por el contrario, equiparar los tributos autoliquidables con los declarables, al menos en materia de intereses de demora. Tampoco supone desconocer el tenor del art. 26.5 de la LGT. En las liquidaciones de intereses de tributos autoliquidables, en aplicación del art. 26.5 de la LGT, seguiría siendo posible exigir los intereses de demora devengados desde la finalización del período de autoliquidación hasta la fecha de la liquidación anulada. Estos intereses se pueden exigir porque, como ha dicho el Tribunal Supremo en reiteradas ocasiones, se trata de una obligación líquida, vencida y exigible y, añadimos nosotros, no concurre mora del acreedor. Por el contrario, *no se devengarán intereses a partir de la liquidación anulada por concurrir mora del acreedor, circunstancia que excluye la posibilidad de exigir intereses con independencia del sistema de gestión del tributo*. Si esto es así, la doctrina de la *mora accipiendi* no equipararía los tributos declarables con los autoliquidables, en la medida en que en los primeros, con carácter general, no es posible exigir intereses de demora desde la finalización del período de declaración hasta la fecha en que se dicta la liquidación (sea o no posteriormente anulada) tal y como señala el art. 129.3 de la LGT: *“en las liquidaciones que se dicten en este procedimiento no se exigirán intereses de demora desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo para el pago en período voluntario, sin perjuicio de la sanción que pueda proceder de acuerdo con lo dispuesto en el [art. 192 LGT]”*.

Consideramos que la interpretación que acabamos de exponer tiene encaje en el art. 26.5 de la LGT, no es contradictoria con la doctrina del Tribunal Supremo sobre los tributos declarables y es coherente, además, con la institución de los intereses moratorios en el ordenamiento jurídico privado. En particular el Tribunal Supremo podría introducir en su jurisprudencia los matices aquí expuestos, señalando que si bien en los tributos autoliquidables la obligación tributaria es líquida, vencida y exigible desde que termina el período de autoliquidación, ello no impide la posibilidad de excluir o limitar el devengo de intereses cuando concurren elementos externos como es la propia mora del acreedor. Por otra parte, desde un punto de vista constitucional, la introducción de este matiz contribuiría a equilibrar la posición que ocupan aquí los derechos y deberes que colisionan entre sí. Es más, se trata de algo imprescindible, sobre todo a raíz de las amplias posibilidades con la que cuenta la Administración para reiniciar o reiterar sus actuaciones cuando otras con el mismo objeto han sido previamente anuladas. En consonancia con lo anterior, ello contribuiría a otorgar un satisfactorio equilibrio entre la posición que ocupa, por un lado, el deber de contribuir de los obligados tributarios, y, por otro lado, el deber de la Administración de actuar conforme a la Ley y al Derecho.

Pues bien, si miramos a la doctrina científica<sup>85</sup> y a la jurisprudencia se puede advertir el comienzo de una corriente a favor de algo tan razonable como a lo que aquí nos estamos refiriendo: que no se devenguen intereses de demora cuando el retraso es imputable al acreedor.

En este sentido, es imprescindible referirse a la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 2010, recurso 7/2005. Lo primero que hay que destacar es que *esta sentencia se pronuncia sobre un tributo autoliquidable* (el Impuesto sobre Sociedades)-. Este asunto tiene su origen en un procedimiento por comprobación de valores que se anula por falta de motivación, procedimiento que se pretende reiniciar posteriormente. Aunque el Tribunal Supremo considera que este vicio formal es de mera anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho, confirmando la ausencia de

---

<sup>85</sup> Vid., entre otros trabajos, BAEZA DÍAZ-PORTALES (2010), “Consideraciones sobre la posibilidad de reiteración de actos tributarios anulados judicialmente y la correlativa exigencia de intereses de demora”, *Tribuna Fiscal*, núm. 233, 2010, págs. 13 a 20, BOSCH CHOLBI (2011), “A vueltas...”, *cit.*, págs. 138 a 143 y TEJERIZO LÓPEZ (2012), “Alcance constitucional de la problemática de la reiteración de actos administrativos de naturaleza tributaria anulados judicialmente”, texto de la ponencia presentada al VIII Congreso AEDAF/CGPJ, págs. 20 a 24.

prescripción, señala finalmente en un misterioso párrafo, justo al final del FJ 3, lo siguiente: *“Finalmente sí cabe señalar que la fecha de la liquidación consecuyente de la nueva comprobación de valores puede, eventualmente, representar el dies a quo del devengo de intereses, ya que solo entonces cabría considerar existente una deuda líquida que fuera exigible”*. Este párrafo se complementa con el voto particular con el que cuenta la sentencia, que dice lo siguiente: *“Comparto íntegramente esta argumentación, pues en otro caso el obligado tributario podría verse sorprendido por una nueva liquidación de intereses muy superior a la inicial como consecuencia de la anulación, a pesar de haber incurrido la Administración en un acto disconforme a Derecho”*.

Esta sentencia, aunque no con la claridad que sería deseable, mantiene la imposibilidad de exigir intereses de demora a partir de la liquidación anulada hasta el dictado de la nueva. No obstante, las posibilidades de que esta doctrina se consolide son inciertas, porque existen otros pronunciamientos posteriores, que si bien no abordan la cuestión con gran detenimiento, parecen responder afirmativamente a la posibilidad de exigir intereses durante el período de la controversia (vid. FJ 5 de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2011, recurso 1984/2007). Pues bien, aunque ello sea así, la sentencia indicada tiene cierto valor, pues es un ejemplo del *“descontento”* que, dentro del propio Tribunal Supremo, se está empezando a poner de manifiesto por las consecuencias perniciosas en materia de intereses de demora que se derivan del art. 26.5 LGT y de la doctrina sentada en su día por su sentencia de 28 de noviembre de 1997, recurso 9163/1996<sup>86</sup>. Dicho descontento se ha puesto de manifiesto también en los votos particulares con los que cuentan las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2010, recurso 2841/2005, y de 23 de mayo de 2011, recurso 250/2008. En el voto particular de la sentencia de 28 de junio de 2010 se llega a decir que *“no es admisible en un Estado de Derecho que las infracciones de las normas tributarias que cometa el administrado tengan consecuencias irremediabiles (recargos, intereses, sanciones) mientras que las infracciones cometidas por la Administración y así declaradas en resolución del Tribunal competente no sólo no tengan consecuencias para la Administración infractora, sino que, además, perjudiquen al administrado que, por defender con razón su derecho, ve ampliado su tiempo de inseguridad jurídica”*.

En este contexto parece claro que *el art. 26.5 de la LGT reclama de modo urgente un pronunciamiento expreso del Tribunal Supremo, que permita limitar sus efectos sobre el devengo de intereses cuando el acreedor incurre en mora*. Este pronunciamiento no supondría, al menos a nuestro juicio, un cambio sustancial en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Más bien se trataría de traer al ámbito de los tributos autoliquidables las consecuencias de la *mora accipiendi*, particular que ya había hecho el Tribunal Supremo para los tributos declarables, si bien no era estrictamente necesario. El tener en cuenta los efectos de la mora del acreedor a la hora de calcular los intereses de demora en nada contradice la doctrina consolidada del Tribunal Supremo referida a que las obligaciones tributarias derivadas de los tributos autoliquidables son líquidas, vencidas y exigibles desde que termina el período voluntario de autoliquidación. Con todo, lo cierto es que ese pronunciamiento del Tribunal Supremo que reclamamos todavía no se ha producido, si bien esperamos que pronto tenga lugar, sobre todo porque existen argumentos jurídicos suficientes para ello.

#### **2.4.3.2.2.6.2.2. La prohibición de la *reformatio in peius***

El argumento de la prohibición de la *reformatio in peius* también está cobrando cierto protagonismo para limitar los efectos del art. 26.5 de la LGT. Son ya varias las resoluciones administrativas y

---

<sup>86</sup> Vid. BOSCH CHOLBI (2011), “A vueltas...”, *cit.*, pág. 141 y CALDERÓN GONZÁLEZ (2011), *La ejecución de sentencias...*, *cit.*, págs. 64 y 65.

judiciales que lo han invocado de forma expresa<sup>87</sup>. No obstante, hay que tener en cuenta que también existen otros pronunciamientos que han negado que el art. 26.5 de la LGT provoque una situación de *reformatio in peius*, incluso cuando el importe de la deuda tributaria de la segunda liquidación supera el montante de la primera, como consecuencia de que los intereses se calculan por un período de tiempo más amplio. Buen ejemplo de ello es la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2011, recurso 1984/2007, FJ 5, que niega la existencia de *reformatio in peius* amparándose exclusivamente en la sentencia de 28 de noviembre de 1997, recurso 9163/1996. Como hemos indicado aquí ya varias veces, es en esta sentencia en la que se inspiró el Legislador para redactar el art. 26.5 de la LGT<sup>88</sup>.

La escasa argumentación que ofrece el Tribunal Supremo en la sentencia de 12 de mayo de 2011 no es suficiente, al menos en nuestra opinión, para excluir la aplicación de este principio al art. 26.5 de la LGT. Prueba de ello es que los propios Tribunales Económico-Administrativos han utilizado este argumento, destacando principalmente la primera resolución dictada por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina del TEAC (art. 243 LGT), esto es, la de 24 de noviembre de 2010, recurso 1/2010. Esta resolución es bien conocida porque abordó las consecuencias derivadas de la anulación de las liquidaciones de IVA giradas por períodos anuales cuando procedía su determinación y liquidación por meses o trimestres. Esta resolución permite a la Administración reiterar sus actuaciones para corregir el defecto señalado, si bien pone como límite que se produzca una *reformatio in peius*. Aunque aquí el FJ 8 de la resolución no es todo lo claro que debería de ser, al menos se deduce del mismo que el importe de las nuevas liquidaciones, sumando la cuota y los intereses, no puede ser superior al de las liquidaciones anuladas<sup>89</sup>.

En nuestra opinión, el principio de la prohibición de la *reformatio in peius* es un argumento válido para limitar los efectos del art. 26.5 de la LGT, especialmente por las dificultades que existen para encajar en este precepto las consecuencias derivadas de la *mora accipiendi*. Sin embargo, debemos destacar algunas desventajas de este argumento.

La principal desventaja es que este principio solamente impediría que el importe de la nueva liquidación fuera superior al montante de la que fue anulada. Ello no excluiría, por lo tanto, que la segunda liquidación comprendiera parte (o la totalidad) de los intereses devengados desde la fecha de la liquidación anulada, siempre y cuando el importe de dichos intereses, más la nueva cuota, no superen el monto de la primera liquidación. Un ejemplo aclarará lo anterior:

*Ejemplo:* La deuda tributaria por el IRPF 2007 (6.390,32 €) de la primera liquidación estaba compuesta por una cuota de 6.000 € más unos intereses de 390,32 € (se trata de los intereses devengados desde la finalización del período voluntario de autoliquidación hasta la fecha de la liquidación, en este caso, el 1 de julio de 2009). Esta liquidación se anula y la nueva liquidación, que se dicta el 1 de julio de 2011, recoge una cuota de 3.000 € y unos intereses, calculados desde el 1 de julio de 2008 hasta la fecha de la liquidación, que ascienden a 495,16 €. Aquí no habría *reformatio in peius* porque el importe de la nueva liquidación (3.495,16 €) es inferior al de la liquidación anulada (6.390,32 €). No obstante, hay que tener en cuenta que dentro de la segunda liquidación están computados los intereses devengados desde el 1 de julio de 2009 hasta el 1 de julio de 2011, que ascienden en este caso a 300,41 €. Durante este espacio de tiempo, a pesar de existir mora del acreedor, el principio de

---

<sup>87</sup> Vid., entre otras, las sentencias de la Audiencia Nacional de 2 de febrero de 2011, recurso 34/2008, 14 de abril de 2011, recurso 238/2010 y 23 de abril de 2011, recurso 306/2008 y la resolución del TEAC de 18 de mayo de 2011, recurso 1329/2010.

<sup>88</sup> Vid. también la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha de 30 de junio de 2009, recurso 505/2005.

<sup>89</sup> No obstante, es verdad que a veces la resolución parece decir que lo que hay que comparar no es la deuda tributaria de la liquidación anulada con la deuda tributaria de la liquidación dictada en sustitución suya, sino la cuota y los intereses de cada una de ellas, de forma individual y entre sí.

prohibición de la *reformatio in peius* no exoneraría al obligado tributario de la carga de soportar esos intereses.

En nuestra opinión, como hemos reiterado en los epígrafes anteriores, no es razonable ni coherente con la configuración que tienen en nuestro ordenamiento los intereses de demora que el deudor deba soportar la mora del acreedor. Si esto es así, el principio de prohibición de la *reformatio in peius* constituiría un argumento complementario pero no definitivo a la hora de resolver esta problemática que se plantea en nuestro ordenamiento. En cualquier caso, no podemos desdeñar su utilidad, y debe utilizarse en la práctica, habida cuenta de los problemas que puede tener encajar en el art. 26.5 de la LGT los efectos limitativos de la concurrencia de *mora accipiendi*.

#### **2.4.3.2.2.6.2.3. Responsabilidad patrimonial de la Administración pública**

Aquí el obligado tributario afectado por la liquidación de intereses del art. 26.5 de la LGT reclamaría a la Administración una indemnización. Su importe coincidiría con los intereses devengados desde la fecha de la liquidación anulada. Esta indemnización se reclamaría al amparo del régimen de responsabilidad patrimonial de la Administración pública previsto en los arts. 139 y ss. de la LRJAPPAC.

Hay que reconocer la complejidad de que esta reclamación prospere. Es cierto que se podría justificar la existencia de un funcionamiento anormal de la Administración pública (art. 139.1 LRJAPPAC): se ha dictado un acto que no es conforme a Derecho, que ha provocado que el acto de liquidación correcto se posponga en el tiempo con el consiguiente aumento del periodo temporal de cálculo de los intereses. No obstante, hay que tener en cuenta que el art. 141.1 de la LRJAPPAC señala que sólo “*serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley*”. Conforme a ello, resulta complejo que por esta vía se pueda obtener una indemnización por un daño que deriva precisamente de la Ley, esto es, del art. 26.5 de la LGT –siempre y cuando no se introduzca las consecuencias de la *mora accipiendi* en su interpretación-.

Con todo, si este importante escollo se pudiera superar, podría obtenerse a través de esta vía el “*remedio contra el mal*” provocado *a priori* por el art. 26.5 de la LGT. Para ello habría que plantear la solicitud dentro del plazo de un año que establece el art. 142 LRJAPPAC. Este plazo no comenzaría a computarse desde la fecha en que se anuló la primera liquidación (art. 142.4 LRJAPPAC) sino desde la fecha en que se notifica al obligado tributario la liquidación del art. 26.5 de la LGT. Ello es así porque ese es el momento en el que se produce el acto que motiva la indemnización (art. 142.5 LRJAPPAC). El *dies a quo* de este plazo no se puede vincular con la fecha en que se pagan los intereses del art. 26.5 de la LGT, porque sometería el cómputo del plazo al devenir de estado recaudatorio de la deuda, estado que puede variar sensiblemente en función de las circunstancias que, en su caso, concurren: aplazamiento, fraccionamiento, apremio, suspensión, compensación, etc. En cualquier caso, para que pueda reconocerse la indemnización es necesario probar que el daño es efectivo (art. 141.3 LRJAPPAC), particular que pasa por acreditar dentro del procedimiento de responsabilidad patrimonial que se han pagado los intereses del art. 26.5 de la LGT que ahora se reclaman como indemnización.

Terminamos reconociendo de nuevo que se trata de una vía en la que será complejo tener éxito. Con todo, este camino siempre queda abierto y, a diferencia del analizado en el epígrafe anterior (prohibición de la *reformatio in peius*), tiene como virtud el que permite “*eludir*” de forma completa los intereses devengados desde la fecha de la liquidación anulada. Por el contrario, la

prohibición de la *reformatio in peius* simplemente excluía la posibilidad de que el monto de la nueva deuda fuera superior al de la deuda anulada.

#### **2.4.3.2.2.6.3. Consideración final**

La redacción del art. 26.5 de la LGT dificulta seriamente excluir del cómputo de los intereses el tiempo que transcurre entre la liquidación anulada y la nueva liquidación, a pesar de que durante este espacio temporal es claro, evidente y palmario que concurre la mora del acreedor. Las tres vías expuestas sirven para reaccionar contra lo anterior. Las dos primeras parece que se están abriendo camino en la jurisprudencia a pesar del importante escollo que supone la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997, recurso 9163/1996 y el propio tenor del art. 26.5 de la LGT. En cualquier caso, de acuerdo con lo que se ha expuesto en los epígrafes anteriores, creemos que *existen argumentos suficientes para encajar en el art. 26.5 de la LGT la exclusión del devengo de intereses cuando concurre la mora del acreedor*.

Si ello es así, este trabajo de investigación debería terminar aquí. A pesar de ello, creemos necesario analizar el resto de elementos que afecta al art. 26.5 de la LGT, pues la posición expuesta no es la que mantienen en la actualidad, al menos no con la claridad que sería deseable, nuestros Tribunales. Es por esta razón por la que tiene sentido completar el estudio del art. 26.5 de la LGT, prestando especial atención a otro de los aspectos de esta norma que resultan controvertidos, esto es, el *dies ad quem* del devengo de intereses (epígrafe 2.4.3.2.5). Ahí veremos que la LGT, *aunque de forma muy limitada*, recoge algunas de las consecuencias derivadas de la *mora accipiendi*.

#### **2.4.3.2.3. Base de la deuda de intereses**

El art. 26.5 LGT establece que los intereses de demora se calcularán “*sobre el importe de la nueva liquidación*”. En nuestra opinión, en la medida en que este precepto solamente es aplicable a los tributos autoliquidables y, en particular, sólo para calcular los intereses devengados por la cuota no declarada en el período voluntario de autoliquidación, la base de esta liquidación de intereses coincidirá con la *cuota* consignada en el acto de liquidación. Por las razones expresadas en los epígrafes 3.2.2 a 3.2.5, es del todo improbable que el importe de la “*nueva liquidación*” pueda estar formado por magnitudes distintas a la de la cuota del tributo correspondiente.

#### **2.4.3.2.4. Inicio del devengo de intereses**

La fecha de inicio del devengo de los intereses cuantificados por la nueva liquidación es una cuestión poco o nada controvertida. A estos efectos el art. 26.5 de la LGT establece que “*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*”.

De los supuestos del apartado segundo del art. 26 de la LGT a los que se remite su art. 26.5 hay que tomar, fundamentalmente, el previsto en la letra “*b*”. Este precepto se refiere al devengo de los intereses de demora en los tributos autoliquidables que, como hemos visto, es en los que tiene aplicación el art. 26.5 de la LGT, dado que no es aplicable en materia de tributos declarables, recargos y sanciones.

Conforme a todo lo anterior, el cómputo de los intereses de demora de la nueva liquidación comenzará *el día siguiente a la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación*.

#### **2.4.3.2.5. Finalización del devengo de intereses**

##### **2.4.3.2.5.1. Consideraciones generales**

Como se ha explicado en el epígrafe 2.4.3.2.2.1, *los intereses del art. 26.5 LGT solamente pueden exigirse cuando el acto anulado se refiere a una liquidación de la cuota de un tributo autoliquidable*. No pueden exigirse cuando afectan a otros elementos de la deuda tributaria o a las sanciones.

Según el art. 26.5 de la LGT, los intereses devengados por la cuota tributaria de un tributo autoliquidable se calculan desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación (art. 26.2.b LGT) *hasta el momento en que se dicta la nueva liquidación que sustituye a la anteriormente anulada*. De lo anterior se desprende que el *dies ad quem* de los intereses coincide con la fecha de la *nueva* liquidación y no con la fecha en que se dicta la resolución administrativa o judicial que anula la primera liquidación. Con anterioridad a la LGT 2003, la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 1997, recurso 9163/1996, había llegado a la misma conclusión.

Esta solución, con independencia de que pueda parecer o no la más correcta, tiene el siguiente riesgo: que la Administración se demore en exceso a la hora de dictar la nueva liquidación, con el consiguiente aumento del período por el que se devengan intereses. Para evitar lo anterior, el art. 26.5 de la LGT ha establecido un límite temporal al devengo de intereses que se concreta del modo siguiente: *el final del cómputo de intereses de demora no puede ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución*.

La aplicación de este aspecto del art. 26.5 de la LGT plantea una serie de problemas. Parte de esos problemas tienen su origen en la propia redacción del precepto, que no ofrece siempre una respuesta adecuada a toda la casuística que tiene lugar en torno a la ejecución de actos resolutorios que anulan las actuaciones de la Administración cuando es posible que la misma pueda volver a actuar. Por este motivo en este epígrafe analizaremos tres aspectos relativos al *dies ad quem* de los intereses de demora del art. 26.5 de la LGT que pueden resultar controvertidos.

Finalmente debemos advertir que los problemas que plantea la aplicación de este aspecto del art. 26.5 de la LGT no se producirían si fructifica la posición mantenida por nosotros, esto es, la imposibilidad de exigir de intereses entre la liquidación anulada y la que se dicta en sustitución suya. Si ello fuera así, solamente podrían exigirse los intereses devengados hasta la fecha de la liquidación anulada, particular que despejaría todas las dudas sobre el *dies ad quem*. La realidad ante la que nos encontramos no es esa, particular que nos obliga a estudiar detalladamente este extremo del art. 26.5 de la LGT que en cierto modo supone tener en cuenta, aunque de forma muy limitada, la existencia de *mora accipiendi*.

#### **2.4.3.2.5.2. Fecha relevante: ¿la fecha en que se dicta la nueva liquidación o la fecha en que se notifica la misma al obligado tributario?**

El art. 26.5 de la LGT señala que “*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*”. Para que la Administración eluda la aplicación de este límite al devengo de intereses de demora es preciso que ejecute el acto resolutorio *antes* de que transcurra el plazo previsto a tal efecto. *La ejecución del acto resolutorio tiene lugar cuando se dicta la nueva liquidación*. Sin embargo, para que la ejecución se materialice dentro del plazo del art. 26.5 de la LGT se podría plantear la duda, al igual que sucede en otros ámbitos, si este plazo es solamente para *dictar la nueva liquidación* o también para *notificarla*.

En nuestra opinión, aquí no tiene trascendencia alguna la discusión acerca de si la fecha relevante es el día en que se dicta la liquidación o el día en que se notifica. Ello es así porque la fecha final del devengo de intereses viene marcada siempre por el plazo para ejecutar el acto resolutorio. Por consiguiente, tanto si la liquidación se dicta o se notifica dentro o fuera del término del plazo de ejecución, los intereses no se devengarán más allá del transcurso del mismo. Es más, si la liquidación se dicta antes de que haya transcurrido el plazo de ejecución, los intereses que se liquiden tomarán como fecha final una fecha anterior al transcurso de tal plazo. En efecto, es probable que la liquidación calcule los intereses hasta el día en que se dicta la misma.

En suma, con independencia de la fecha en que se notifique la liquidación, los intereses de demora no se devengarán más allá del día en que haya transcurrido el plazo para ejecutar el acto resolutorio. Cuando la liquidación se dicte antes de que haya finalizado ese plazo, los intereses se liquidarán hasta el día en que se haya dictado la misma. Finalmente, cuando la liquidación se dicte una vez haya concluido el plazo de ejecución del acto resolutorio, los intereses solamente podrán exigirse hasta la fecha en que finaliza tal plazo.

#### **2.4.3.2.5.3. El plazo para ejecutar el acto resolutorio**

La fecha límite marcada por el art. 26.5 de la LGT es el día en que finaliza el plazo para ejecutar el acto resolutorio. Este precepto no establece, sin embargo, cuál es ese plazo. Al no hacerlo debemos acudir a la normativa correspondiente para determinarlo. Como veremos, este plazo varía en función de que el acto resolutorio haya sido dictado por un TEA o por un órgano judicial. Abordaremos este tema de forma separada, analizando los preceptos correspondientes del RGRVA y de la LJCA.

##### **2.4.3.2.5.3.1. Actos resolutorios dictados por los Tribunales Económico-Administrativos**

El RGRVA, a diferencia de la normativa anterior (RPREA<sup>90</sup>), no establece con toda claridad cuál es el plazo máximo para ejecutar los actos resolutorios dictados por lo TEA. El art. 110.2 del RPREA establecía un plazo de quince días: “*si como consecuencia de la resolución algún organismo, centro o dependencia debiera rectificar el acto administrativo que fuera objeto de reclamación, lo verificará dentro del plazo de quince días*”.

El RGRVA es menos claro, si bien puede entenderse que el plazo para ejecutar el acto resolutorio es de un mes a la vista del art. 66.2 del RGRVA: “*los actos resultantes de la ejecución de la resolución [...] deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución*”. Así lo han considerado también la doctrina científica<sup>91</sup> y un buen número de resoluciones y sentencias<sup>92</sup>.

El órgano competente para ejecutar el acto resolutorio y, en este caso, particularmente, para dictar la liquidación que sustituye a la que fue anulada, tiene un plazo de un mes para llevar a efecto la misma. Este plazo de un mes comienza a computarse, como indica el art. 66.2 del RGRVA, desde que el acto resolutorio “*tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución*”. Al

---

<sup>90</sup> Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

<sup>91</sup> Vid. CHICO DE LA CÁMARA (2004), “La relación jurídico-tributaria y las obligaciones tributarias”, en *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, dir. C. Palao, CEF, Madrid, págs. 96 y 97 y DE DIEGO RUIZ/MEJÍAS LÓPEZ/MESTRE GARCÍA/PLAZA ALONSO/RUIZ GÓMEZ (2005), *Guía de recursos...*, cit., pág. 261.

<sup>92</sup> Vid., entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2009, recurso 1270/2006, la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de abril de 2011, recurso 138/2008 y las resoluciones del TEAC de 15 de junio de 2006, recurso 2845/2002 y de 26 de abril de 2012, recurso 11951/2009.

término de este plazo de un mes, computado de este modo, cesará el devengo de los intereses de demora de la liquidación que, en su caso, sustituya a la que fue objeto de anulación.

Respecto al *dies a quo* de este plazo hay que señalar que los epígrafes 1.3.1 y 2.2 del apartado 7 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la AEAT concretan el art. 66.2 de la RGRVA estableciendo que el plazo comienza desde que el acto resolutorio “*tenga entrada en el registro correspondiente a la sede del órgano que dictó el acto impugnado*”. El matiz que incorpora esta resolución pretende aclarar situaciones como las analizadas por la sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de marzo de 2010, recurso 264/2008. Se trata de un caso donde la sede en la que se ubicaba el órgano que dictó el acto impugnado existían otros órganos. Todos ellos compartían un registro general además de que cada uno contaba con un registro auxiliar. Como dice la sentencia, aplicando la Resolución de 2005, el plazo comienza cuando el acto resolutorio tiene entrada en el registro general de la sede y no en el registro particular del órgano: “*Debe equipararse a la entrada en el órgano mismo destinado a resolver la presentación de la solicitud de que se trate en el registro general habilitado al efecto, máxime cuando [en dicha] dependencia radica, además, en el mismo edificio donde tiene su sede la propia Inspección, lo que hace inaudita la tardanza de tres días en acceder el documento a su destino final y, más aún, la imputación al interesado de la carga económica, a título de intereses, de esa demora exclusivamente atribuible al desorden administrativo*” (FJ 6).

Finalmente hay que significar que en el ámbito económico-administrativo, a diferencia de lo que sucede en el ámbito judicial, los actos resolutorios de los TEA son, con carácter general, ejecutables aunque no sean firmes. En efecto, el art. 66.1 del RGRVA establece que “*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*”<sup>93</sup>. Como veremos en el siguiente epígrafe, aquí la ejecución de los actos resolutorios de los TEA y de los órganos judiciales difiere de forma importante, habida cuenta de que las sentencias judiciales no son ejecutables, con carácter general, hasta que no son firmes (art. 104 LJCA). Es clara la importancia de esta diferencia pues provoca que se posponga en el tiempo la fecha a partir de la cual comienza el cómputo del plazo para proceder a la ejecución de la sentencia judicial. Un ejemplo ilustrará lo anterior:

*Ejemplo 1:* El TEAR dicta un acto resolutorio que anula una liquidación dictada por una Comunidad Autónoma sobre tributos cedidos, ordenando que se dicte una nueva de acuerdo con lo señalado en el fallo. Imaginemos que la resolución del TEAR es recurrida en vía judicial, bien por el contribuyente, bien por la propia Comunidad Autónoma. A pesar de que el acto resolutorio del TEAR no sea firme, el plazo de un mes establecido por el art. 66.2 del RGRVA que tiene la Comunidad Autónoma para ejecutar dicho acto resolutorio comenzará a computarse desde que la Comunidad Autónoma reciba la notificación del TEAR.

*Ejemplo 2:* Una sentencia de un TSJ anula la liquidación dictada por la AEAT ordenando dictar una nueva. Imaginemos que esta sentencia se recurre ante el Tribunal Supremo, bien por el contribuyente, bien por la Administración. A pesar de que la AEAT haya recibido la notificación de la sentencia del TSJ, el plazo para ejecutarla no comenzará hasta que sea firme, siempre y cuando, como parece lógico, esta sentencia no sea revocada por el Tribunal Supremo.

---

<sup>93</sup> Vid. LOZANO BELTRÁ (1997), “Ejecución de resoluciones”, en *Las Reclamaciones Económico Administrativas*, Aranzadi, Pamplona, 1997, pág. 810 y TORRES ROMO (2006), “Ejecución de resoluciones...”, cit., pág. 2020.

#### 2.4.3.2.5.3.2. Actos resolutorios dictados por órganos judiciales

Cuando se trata de una sentencia judicial, hay que acudir a la LJCA para verificar cuál es el plazo para proceder a su ejecución. Los apartados primero y segundo del art. 104 de la LJCA regulan esta cuestión en los siguientes términos<sup>94</sup>:

*“1. Luego que sea firme una sentencia, el Secretario judicial lo comunicará en el plazo de diez días al órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso, a fin de que, recibida la comunicación, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo, y en el mismo plazo indique el órgano responsable del cumplimiento de aquél.*

*2. Transcurridos dos meses a partir de la comunicación de la sentencia o el plazo fijado en ésta para el cumplimiento del fallo conforme al artículo 71.1.c), cualquiera de las partes y personas afectadas podrá instar su ejecución forzosa”.*

Estos apartados ponen de relieve, como señalamos en el epígrafe anterior, que la ejecución de una sentencia judicial no es posible, con carácter general, hasta que no es firme. En consecuencia, hasta que no se produzca la firmeza de la sentencia no podrá comenzar a correr el plazo para proceder a su ejecución<sup>95</sup>.

Dado el tenor del art. 104 de la LJCA, el *dies a quo* del plazo para ejecutar la sentencia comienza a partir de que se comunica al órgano que hubiera dictado el acto anulado la firmeza de la sentencia. Nótese que el inicio de este plazo no se refiere a la fecha en que se notifica la sentencia sino a *la fecha en que se comunica su firmeza*. Es importante este matiz porque entre ambos momentos puede existir un dilatado paréntesis.

Respecto a la duración del plazo, la *duda* que se podría plantear es si ese plazo es de *diez días* o de *dos meses*. Dada la redacción del art. 104 de la LJCA lo procedente es considerar que el plazo es de dos meses, pues hasta que no ha transcurrido este período las partes y las personas afectadas por la sentencia no pueden solicitar su ejecución forzosa. Se trata, por lo tanto, del plazo que tiene la Administración para ejecutar voluntariamente la sentencia. El plazo de diez días del apartado primero del art. 104 de la LJCA no puede considerarse como el plazo para la ejecución de resoluciones judiciales. En efecto, este plazo no se refiere tanto a la ejecución de la sentencia, sino al plazo que tiene la Administración autora del acto impugnado para acusar recibo al órgano judicial de la comunicación de la declaración de firmeza de la sentencia<sup>96</sup>. El objetivo principal de este trámite es que la Administración identifique el órgano que es responsable del cumplimiento de los pronunciamientos de la sentencia<sup>97</sup>.

Esta es la interpretación que han mantenido de forma reiterada los numerosos pronunciamientos judiciales que existen sobre la materia, esto es, *el plazo para ejecutar la sentencia es de dos meses*,

---

<sup>94</sup> La redacción transcrita del art. 104 de la LJCA es la dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal. Las consideraciones que aquí haremos sobre el art. 104 de la LJCA son plenamente válidas antes y después de las modificaciones previstas en la Ley 37/2011.

<sup>95</sup> Es improbable que en este tipo de casos –se anula la liquidación pero la Administración puede dictar otra– alguna de las partes del proceso contencioso-administrativo solicite la ejecución provisional de la sentencia (arts. 84.1 y 91.1 LJCA).

<sup>96</sup> CALDERÓN GONZÁLEZ (2011), *La ejecución...*, cit., pág. 14.

<sup>97</sup> VVAA (2007), *Jurisdicción contencioso-administrativa. Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid, 3ª ed., pág. 938.

*plazo que se computa desde la comunicación de la firmeza de la sentencia*<sup>98</sup>. De hecho, las resoluciones judiciales citadas analizan esta cuestión precisamente en el marco de ejecuciones donde se plantea cuál es la fecha final del devengo de los intereses de demora de la nueva liquidación dictada por la Administración tras la anulación de la anterior por la sentencia que se estaba ejecutando.

Pues bien, aunque esta sea la interpretación que han seguido nuestros Tribunales de Justicia, no podemos dejar de mencionar aquí que *el TEAC, en ocasiones, ha mantenido una posición bien diferente* que, como inmediatamente se comprobará, es más favorable, al menos, para el obligado tributario afectado por la sentencia. *El TEAC ha considerado que el plazo para ejecutar los actos resolutorios judiciales no es de dos meses sino de diez días*<sup>99</sup>. Las resoluciones citadas no explican con detalle los motivos que justifican esta interpretación. Con toda probabilidad, esta posición se debe a una interpretación errada del art. 104 de la LJCA, que ha llevado al TEAC a identificar el plazo de ejecución con el que alude el apartado primero (diez días) y no, como parece lógico, con el de dos meses que prevé el apartado segundo.

Pues bien, el TEAC ha modificado (recientemente) esta doctrina en virtud de sus resoluciones de 30 de marzo de 2012, recurso 3090/2010 y 26 de abril de 2012, recurso 4081/2009. En ellas se mantiene, como parece lógico, que el plazo de ejecución de las resoluciones judiciales es de dos meses. En el FJ 6 de la segunda resolución se señala lo siguiente: *“Remitiéndonos nuevamente al citado [art. 104 LJCA], la fecha determinante del cómputo de este plazo de dos meses, será [...] 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 referido artículo 104 LJCA”*.

En suma, de lo expuesto se puede apreciar que el plazo para ejecutar el acto resolutorio es de un mes o de dos meses dependiendo de que el acto resolutorio sea administrativo o judicial. El distinto origen del acto resolutorio también incide en el *dies a quo* de dicho plazo, tal y como se recoge en el cuadro siguiente que resume lo anteriormente expuesto.

<b>Plazo para ejecutar los actos resolutorios según su procedencia</b>		
Tribunales Económico-Administrativos	1 mes (art. 66.2 RGRVA).	Cómputo: desde que la notificación del acto resolutorio del TEA tiene entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No es necesario que el acto resolutorio sea firme.
Órganos judiciales	2 meses (art. 104.2 LJCA).	Cómputo: desde la comunicación de la firmeza de la sentencia.

<sup>98</sup> Vid., entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2009, recurso 1270/2006, las sentencias de la Audiencia Nacional de 26 de noviembre de 2009, recurso 297/2006 y de 13 de abril de 2011, recurso 138/2008 y la sentencia del TSJ de Madrid de 22 de marzo de 2011, recurso 1085/2008.

<sup>99</sup> Vid., entre otras, las resoluciones del TEAC de 14 de mayo de 2004, recurso 2226/2003, de 13 de julio de 2006, recurso 5142/1997, de 3 de diciembre de 2008, recurso 40/2003 y de 13 de mayo de 2009, recurso 1288/2005.

#### **2.4.3.2.5.4. Ámbito objetivo de aplicación del límite temporal del art. 26.5 LGT respecto a la fecha final del devengo de intereses de demora**

##### **2.4.3.2.5.4.1. Consideraciones previas**

La tercera cuestión que plantea el art. 26.5 de la LGT en cuanto al *dies ad quem* del devengo de intereses es, en nuestra opinión, la más importante. Así, puede afirmarse que es claro que este precepto establece un límite al período temporal de devengo de intereses de demora, con el fin de evitar que el retraso injustificado en la ejecución del acto resolutorio suponga para el obligado tributario un incremento de tales intereses. Ahora bien, lo que no regula con claridad el art. 26.5 de la LGT es el ámbito objetivo de aplicación de este límite temporal. O dicho de otra manera, a qué supuestos se aplica el límite del art. 26.5 de la LGT, habida cuenta de que son múltiples, y muy diferentes entre sí, “*los casos en que [resulta] necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial*”. Esta cuestión merece un análisis exhaustivo a la vista de la importancia que puede tener y tiene en la práctica.

En otra parte de este trabajo se ha expuesto la existencia de múltiples casos en los que tras la anulación de un acto la Administración podía reiniciar o reiterar su actuación dictando una nueva liquidación. Aquí, con el objetivo de abordar el *dies ad quem* de las liquidaciones de intereses del art. 26.5 de la LGT, reconduciremos dichos casos a tres modalidades de supuestos que se analizarán separadamente.

##### **2.4.3.2.5.4.2. Primer supuesto: el acto resolutorio ordena expresamente que se dicte la nueva liquidación, sin que se produzca una retroacción de actuaciones o del procedimiento**

Este primer supuesto se refiere a los casos en los que el acto resolutorio, además de anular el acto impugnado, acuerda u *ordena expresamente* a la Administración a que dicte uno nuevo teniendo en cuenta lo establecido en el fallo y la fundamentación de dicho acto resolutorio. Normalmente aquí el acto resolutorio no acordará expresamente la retroacción del procedimiento en el que se ha dictado el acto anulado. Tampoco la Administración precisará incoar un nuevo procedimiento para dictar la resolución que ejecuta el acto resolutorio. En consecuencia, tras la decisión del TEA o del órgano judicial lo que sucederá habitualmente es que la Administración dictará un nuevo acto cumpliendo lo dispuesto por el acto resolutorio. Así, como señala el art. 66.2 del RGRVA, aquí se produce un acto de ejecución que no forma parte del procedimiento en el que tuvo su origen el acto que fue originariamente objeto de impugnación. Los siguientes ejemplos tratan de ilustrar esta modalidad.

*Ejemplo 1:* Se anula la liquidación por falta de motivación, ordenando el acto resolutorio que se dicte una nueva corrigiendo este defecto. A continuación la Administración dicta la liquidación motivando aquellos aspectos en los que concurría el defecto.

*Ejemplo 2:* Se anula la liquidación porque el órgano de revisión admite como exentas, deducibles o reducibles determinadas partidas de un tributo que la AEAT había excluido como tales. La resolución del TEA o del órgano judicial ordena que se dicte una nueva liquidación calculando la cuota admitiendo las partidas meritadas. A continuación la AEAT dicta una liquidación calculando de nuevo la cuota conforme a lo señalado por el acto resolutorio.

*Ejemplo 3:* El mismo supuesto anterior, pero además aquí se había impuesto una sanción. Al modificarse la cuota, el acto resolutorio ordena, además de liquidar de nuevo la cuota, a

dictar un nuevo acto sancionador ajustado a la nueva cuota. En ejecución del acto resolutorio la AEAT dicta la nueva liquidación y un nuevo acto sancionador.

*Ejemplo 4:* Se anula una sanción porque el acto resolutorio considera que no es aplicable un criterio de graduación empleado por la Administración. El acto resolutorio ordena que se cuantifique de nuevo la sanción sin aplicar ese criterio de graduación.

La aplicación en este supuesto del límite temporal que establece el art. 26.5 de la LGT al devengo de intereses no plantea dificultades relevantes. Como señala este precepto, “*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*”. Conforme a ello, la fecha de la nueva liquidación marcará la fecha final del devengo de intereses. Cuando en el momento de dictar la liquidación hubiera transcurrido el plazo para ejecutar la resolución, el *dies ad quem* del devengo de intereses vendrá determinado por una fecha anterior, esto es, el día en que hubiera transcurrido el plazo para la ejecución del acto resolutorio. Como vimos en el epígrafe 2.4.3.2.5.3, este plazo varía dependiendo de que se trate de la ejecución de un acto resolutorio procedente de un TEA o de un órgano judicial.

Finalmente, antes de analizar el segundo supuesto, conviene señalar que el límite temporal del art. 26.5 de la LGT para el devengo de intereses de demora no tendría ningún efecto en el ejemplo 4. Al tratarse de una sanción, de acuerdo con lo expuesto en el epígrafe 2.4.3.2.2.2, el art. 26.5 de la LGT no es aplicable. De ahí que no sea posible exigir intereses de demora cuando en ejecución del acto resolutorio hay que volver a dictar un acto sancionador tras la anulación del anterior. Esta misma conclusión sería aplicable al ejemplo 3, si bien aquí solamente a la parte de la ejecución que se refiere a la sanción.

#### **2.4.3.2.5.4.3. Segundo supuesto: el acto resolutorio ordena expresamente la retroacción de actuaciones o del procedimiento**

El segundo supuesto es similar al primero en el sentido de que el acto resolutorio, además de anular el acto impugnado, acuerda u *ordena expresamente* a la Administración a que dicte uno nuevo teniendo en cuenta lo establecido en el fallo y en la fundamentación de dicho acto resolutorio. Sin embargo, aquí el acto resolutorio acuerda también *de forma expresa* la retroacción del procedimiento en el que se dictó el acto anulado a un determinado momento, para que a partir del mismo se vuelva a tramitar ese procedimiento. Tras el acto resolutorio nos encontramos, por lo tanto, no ante un nuevo procedimiento, sino ante *el mismo que se desarrolló anteriormente*, sin perjuicio de que es preciso volver a tramitarlo desde una fase o un punto determinado.

Como se puede observar, en estos casos *nos encontramos ante una auténtica retroacción de actuaciones*, en la medida en que es el propio acto resolutorio el que ordena volver a un determinado momento del procedimiento<sup>100</sup>. En principio, *este tipo de situaciones solamente tiene lugar técnicamente cuando de forma expresa el acto resolutorio acuerda tal retroacción de procedimiento*. Si tal pronunciamiento expreso no se ha producido, no podremos hablar de que ha tenido lugar técnicamente un caso de retroacción de actuaciones. No obstante, el hecho de que tal acuerdo de retroacción no haya existido *no excluye* necesariamente la posibilidad de que la Administración pueda dictar los actos correspondientes o, incluso, como veremos en el tercer supuesto, iniciar un nuevo procedimiento.

---

<sup>100</sup> Vid. las sentencias de la Audiencia Nacional de 19 de enero de 2011, recurso 10/2008 (FJ 4) y de 7 de diciembre de 2011, recurso 446/2008 (FJ 3).

En principio, la retroacción de actuaciones cuando el órgano de revisión es un TEA solamente se puede acordar en el caso previsto en el art. 239.3 de la LGT: “*Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto forma*”<sup>101</sup>. Cuando el acto resolutorio es de carácter judicial, la LJCA no establece nada al respecto, si bien es cierto que *para que formalmente exista un supuesto de retroacción de actuaciones es preciso que el fallo así lo señale expresamente*<sup>102</sup>, particular que pasa por el que alguna de las partes así lo hayan solicitado en el momento procesal oportuno del procedimiento contencioso-administrativo.

Pues bien, cuando nos encontramos ante casos en los que *formalmente se produce una retroacción de actuaciones*, la ejecución del acto resolutorio será una combinación de actos propiamente de ejecución y de actos que supongan la tramitación del “*procedimiento retrotraído*” desde el momento que se haya indicado. Algunos ejemplos ilustrarán lo anterior.

*Ejemplo 1:* Se anula una liquidación porque durante el procedimiento de comprobación no hubo trámite de alegaciones. El TEA (o el órgano judicial) anula la liquidación ordenando la retroacción del procedimiento a dicho momento. A continuación la Administración acuerda “*reiniciar*” el procedimiento desde esa fase.

*Ejemplo 2:* Se anula una liquidación derivada de un procedimiento de inspección porque no se admitieron determinadas pruebas del obligado tributario antes de la redacción de las actas. El TEA (o el órgano judicial) anula la liquidación ordenando la retroacción del procedimiento a dicho momento. A continuación la Administración acuerda “*reiniciar*” el procedimiento desde esa fase<sup>103</sup>.

Cuando el acto resolutorio, además de anular el acto impugnado, acuerda *formalmente* la retroacción expresa del procedimiento, hay que entender que *también es aplicable el límite temporal del art. 26.5 de la LGT en cuando al cese de intereses*. Debe aplicarse este límite porque nos encontramos ante un supuesto en el que, además de ser similar al primero (epígrafe 2.4.3.2.5.4.2), encaja perfectamente en el art. 26.5 de la LGT, pues su propio tenor se refiere a aquellos casos en los que “*resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial*”. Es evidente que aquí se ha producido una anulación de la liquidación por resolución

---

<sup>101</sup> El art. 66.4 RGRVA desarrolla este precepto del modo siguiente: “[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 [...]*”.

<sup>102</sup> Vid. la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2011, recurso 2376/2010 (FJ 2) y la resolución del TEAC de 30 de marzo de 2012, recurso 78/2003 (FJ 3), que destacan que para que exista una verdadera retroacción de actuaciones es imprescindible que así lo disponga expresamente el acto resolutorio. No obstante, no podemos desconocer que se trata de una cuestión controvertida, como se desprende de la lectura del siguiente trabajo LÓPEZ CANDELA (2012), “Una adecuada exégesis del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación (Estudios Financieros)*, núm. 350, págs. 143 y ss.

<sup>103</sup> Aunque se trata de un tema que se analiza con más detenimiento en otra parte de esta obra, no podemos dejar de mencionar que otra cuestión que se plantea aquí es determinar el plazo que tiene la Administración para tramitar el “*procedimiento retrotraído*”. Cuando la retroacción tiene lugar en relación a un procedimiento de inspección hay que estar a lo dispuesto en el art. 150.5 de la LGT –aquí el plazo que tiene la Administración es el que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones y, cuando fuera inferior a seis meses, como mínimo tendrá seis meses. Cuando se trata de un procedimiento distinto al de inspección sujeto a un plazo de tramitación, hay que considerar que la Administración solamente contará con el tiempo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones. Como consecuencia de ello, si se trata, por ejemplo, de un procedimiento de comprobación limitada, y la retroacción se produce a un momento en el que a la Administración solamente le quedaba un mes para resolver y notificar dicho procedimiento -hasta completar el plazo de seis meses que prevé el art. 104.1 de la LGT-, ese es el plazo (un mes) que le quedaría a la Administración.

administrativa o judicial que requiere de la práctica de una nueva liquidación, si bien la misma no puede ser inmediata porque es necesario que vuelva a tramitarse parte del procedimiento del que resultó el acto anulado.

La duda que plantea en este punto el art. 26.5 de la LGT es cómo debe computarse el plazo cuyo transcurso acarrea el cese del devengo de intereses, dado que aquí existirían al menos dos posibles interpretaciones. Antes de analizarlas, hay que partir de la premisa de que la Administración autora del acto anulado siempre tendrá que dictar una resolución ordenando la retroacción de las actuaciones para, entre otros aspectos, comunicar al obligado tributario el reinicio del procedimiento desde el momento señalado por el acto resolutorio (art. 66.4 RGRVA). Por este motivo la primera interpretación posible sería que el límite del art. 26.5 de la LGT solamente se aplicaría si la Administración dicta este “*acto de reinicio de las actuaciones*” una vez transcurrido el plazo para ejecutar el acto resolutorio. Si el “*acto acordando la retroacción de actuaciones y reinicio del procedimiento*” se dicta en el plazo indicado, no se aplicaría el efecto previsto por el art. 26.5 de la LGT, a pesar de que la liquidación que ponga fin al procedimiento retrotraído se dicte en una fecha posterior, en la que ya habría transcurrido el plazo para la ejecución del acto resolutorio. Algunos ejemplos ayudarán a ilustrar lo anterior.

*Ejemplo 1:* El acto resolutorio del TEA se notifica a la AEAT el 5 de octubre de 2011. En el mismo, además de anular el acto impugnado, se ordena retrotraer el procedimiento de comprobación limitada del que resultó dicho acto al momento de formular alegaciones. En dicho punto a la AEAT le quedaba todavía cuatro meses para tramitar tal procedimiento. La AEAT dicta el acuerdo reiniciando el procedimiento el 3 de noviembre de 2011. Finalmente la AEAT notifica la liquidación derivada del procedimiento retrotraído el 15 de diciembre de 2011. Aquí, conforme a la primera interpretación posible, no se aplicaría el límite en cuanto al devengo de intereses del art. 26.5 de la LGT porque el acuerdo reiniciando el procedimiento se dictó antes del 5 de noviembre de 2011, que es cuando vencía el plazo de un mes para ejecutar el acto resolutorio del TEA (art. 66.2 RGRVA). El hecho de que la liquidación se notifique el 15 de diciembre de 2011 no tendría ninguna consecuencia a este respecto.

*Ejemplo 2:* Aquí el supuesto de hecho sería el mismo, si bien el acto reiniciando el procedimiento se notifica el 15 de noviembre en vez del 3 de noviembre de 2011. Al haberse incumplido el plazo de ejecución, no podrían exigirse intereses de demora en la liquidación a partir del 6 de noviembre de 2011, que es justo el día siguiente a aquél en el que terminaba el plazo para proceder a la ejecución.

Esta interpretación que acabamos de exponer –referir el límite del devengo de intereses al hecho de que el acuerdo de reinicio de ejecución se dicte o no dentro del plazo de ejecución–, si bien puede parecer razonable, tiene mal encaje en el tenor del art. 26.5 de la LGT. En efecto, este precepto establece que “*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*”. Como se desprende de lo anterior, esta norma conecta el *dies ad quem* con la fecha en que se dicta la *nueva liquidación* y no con la fecha del *acuerdo de retroacción de actuaciones*. Por este motivo, si la Administración quiere impedir que se produzca el efecto previsto por el art. 26.5 de la LGT, tendría que tramitar dentro del plazo de ejecución del acto resolutorio, no solamente el acto acordando el reinicio, sino también el conjunto del procedimiento retrotraído, que incluiría como parece lógico el dictado de la nueva liquidación.

Es evidente que en la mayoría de los casos no va a ser posible lo anterior, por lo que con toda probabilidad la nueva liquidación se dictará y notificará fuera del plazo de ejecución. Ello provocará que no puedan exigirse intereses de demora a partir del transcurso de ese plazo. Eso es precisamente lo que sucedía en los dos ejemplos que hemos utilizado anteriormente, toda vez que la liquidación del procedimiento retrotraído se notificaba cuando ya había transcurrido sobradamente el plazo de ejecución del acto resolutorio.

Una vez señalado anterior, podemos pasar al *tercer supuesto* que es, sin lugar a dudas, el más difícil de resolver a la vista de la redacción del art. 26.5 de la LGT.

#### **2.4.3.2.5.4.4. Tercer supuesto: aunque el acto resolutorio no ordena expresamente ni que se dicte un nuevo acto ni la retroacción de actuaciones o del procedimiento, la Administración podría volver a actuar**

Como hemos visto, en un buen número de casos el acto resolutorio que anula la actuación de la Administración señala cómo debe dictarse el nuevo acto administrativo o acuerda expresamente la retroacción del procedimiento. Sin embargo, si bien la casuística es múltiple, en otros muchos casos el acto resolutorio se limita a declarar contrario a Derecho el acto impugnado pero sin ordenar ninguno de los extremos indicados –cómo debe dictarse el nuevo acto o la retroacción de actuaciones-. Dada la posición que han venido manteniendo nuestros Tribunales, a pesar de dicha ausencia, existe la posibilidad de que la Administración pueda volver a actuar de nuevo, especialmente cuando ha sido un vicio de forma y no de fondo el que ha motivado tal anulación<sup>104</sup>. A ello se le suma el hecho de que con toda probabilidad no habrá prescrito el derecho a iniciar un nuevo procedimiento, toda vez que el Tribunal Supremo ha declarado que se mantienen los efectos interruptivos de la prescripción cuando la anulación del acto se ha producido en base a un motivo de anulabilidad y no de nulidad de pleno Derecho.

En este contexto, el hecho de que el acto resolutorio que anuló el acto impugnado no disponga nada no impedirá a la Administración volver a actuar, produciéndose, al menos materialmente, una *situación equivalente* a la que describe el art. 26.5 de la LGT. En principio, la nueva actuación de la Administración precisará de la incoación de un nuevo procedimiento. Este procedimiento, dada la doctrina de nuestros Tribunales, podrá iniciarse dentro del plazo de prescripción de cuatro años, plazo que se computaría a partir de la notificación del acto resolutorio que anuló el primer acto. Algunos ejemplos ilustrarán lo anterior.

*Ejemplo 1:* Un TEA dicta en 2011 un acto resolutorio que anula una liquidación derivada de una comprobación de valores por falta de motivación, *sin señalar nada más*. La Administración en 2014 –por lo tanto dentro del plazo de prescripción de cuatro años– notifica el inicio de un nuevo procedimiento de comprobación de valores, pretendiendo exigir en la liquidación los intereses devengados por la cuota desde la fecha en que terminó el plazo para autoliquidar el tributo hasta la fecha de esta segunda liquidación.

*Ejemplo 2:* El mismo supuesto anterior, si bien el defecto formal apreciado que llevó a la anulación podría ser cualquiera de los siguientes: utilización incorrecta del método de estimación indirecta, ausencia del trámite de alegaciones, falta del documento que acredite el apoderamiento a favor de la persona que actuó como representante del contribuyente, etc.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> BOSCH CHOLBI (2010), “Los efectos de la nulidad de pleno derecho o anulabilidad de una liquidación”, *Tribuna Fiscal*, núm. 233, pág. 31.

<sup>105</sup> Como ha señalado BOSCH CHOLBI (2010), “Los efectos de la nulidad...”, cit., pág. 31, el listado de supuestos calificados como vicios de forma “*sigue aumentando día a día, y ha abocado, en la práctica, su aplicación desmesurada y preferente ante cualquier otro vicio del acto para, de este modo, permitir a la Administración la corrección de la*

*Ejemplo 3:* Un TSJ dicta en marzo de 2011 una sentencia anulando una liquidación de IRPF/IS/IRNR porque la AEAT había impedido indebidamente la deducción de determinados gastos. Aquí se anula la totalidad de la liquidación, a pesar de que parte de la conducta de la AEAT se considera ajustada a Derecho, porque la admisión de determinados gastos suponía que la cuota calculada originariamente fuera incorrecta. La sentencia anula la liquidación pero no señalada nada más –imaginemos que es así porque el recurrente se hubiera limitado a solicitar en su demanda la anulación de la liquidación, sin añadir ninguna otra petición en el suplico-. La AEAT en diciembre de 2011, bien directamente, bien incoando previamente el correspondiente procedimiento, pretende dictar una nueva liquidación, calculando la cuota admitiendo los gastos señalados por el acto resolutorio. Imaginemos que en la parte que se refiere a los intereses, la liquidación pretende calcularlos desde la fecha en que terminó el plazo para autoliquidar el tributo hasta la fecha de esta segunda liquidación.

*Ejemplo 4:* En marzo de 2011 la AEAT inicia un procedimiento de comprobación limitada por el IRPF 2009 –el plazo de autoliquidación terminó el 30 de junio de 2010-. En enero de 2012 notifica al contribuyente la liquidación derivada de dicho procedimiento. El contribuyente recurre ante el TEA y obtiene en marzo de 2014 una resolución que anula la liquidación habida cuenta de que el procedimiento de comprobación limitada se resolvió cuando el mismo había caducado al haber transcurrido el plazo de seis meses previsto en el art. 104.1 de la LGT. La AEAT inicia antes del 1 de julio de 2014 un nuevo procedimiento de comprobación limitada con el mismo objeto que el que motivó la anulación de la meritada liquidación, procedimiento que ahora sí se tramita en plazo y que pretende exigir, además de la cuota correspondiente, los intereses de demora devengados desde el 1 de julio de 2010 hasta la fecha de la nueva liquidación<sup>106</sup>.

La principal duda que plantean todos estos supuestos, desde la perspectiva del art. 26.5 de la LGT, es si resulta aplicable el límite temporal al devengo de los intereses de demora que marca esta norma.

En una primera aproximación, cabría afirmar que dicho límite también debería aplicarse porque a pesar de que el acto resolutorio que anula el acto impugnado no señala nada al respecto, la situación de hecho que tiene lugar es equivalente a lo que sucede en los supuestos analizados en los epígrafes 2.4.3.2.5.4.2. y 2.4.3.2.5.4.3. Si se permitiera en este tercer supuesto la liquidación de intereses de demora por todo el tiempo, se estaría favoreciendo la mora del acreedor en términos idénticos a los que el propio art. 26.5 de la LGT pretende evitar (limitadamente) estableciendo la regla que estamos analizando.

Aunque desde un punto de vista material parece razonable extender el art. 26.5 de la LGT a estos supuestos, quizás podría encontrarse algún escollo a esta interpretación en la propia redacción de este precepto, toda vez que dado su tenor podría sostenerse que solamente resultaría aplicable cuando el acto resolutorio dispone la necesidad de dictar una nueva liquidación (*“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”*). En nuestra opinión, sin

---

*irregular actuación administrativa”*. Vid. también las consideraciones que realiza el mismo autor en BOSCH CHOLBI (2011), “A vueltas...”, cit., págs. 143 a 147.

<sup>106</sup> Aquí a pesar de que el procedimiento caducado no interrumpe la prescripción (art. 104.5 LGT), el nuevo procedimiento se inicia antes de que se haya producido la prescripción del derecho a liquidar computado el respectivo plazo desde la fecha originaria (art. 67.1 LGT).

embargo, consideramos que la redacción actual del art. 26.5 de la LGT no excluiría la extensión del efecto ahí previsto al supuesto que estamos analizando, máxime cuando la situación que de hecho se produce es equivalente a los casos en los que es claro que se aplica. Además, este precepto debe interpretarse a la luz del art. 26.4 de la LGT, que establece un principio general de no devengo de intereses de demora cuando es la Administración la que incumple los plazos establecidos por el ordenamiento tributario. También hay que reparar que el art. 26.5 de la LGT no exige que el acto resolutorio contemple la obligación de que se dicte una nueva liquidación, sino solamente que sea necesario o posible que la misma se dicte.

Pues bien, si partimos de la premisa de que el art. 26.5 de la LGT también es aplicable a los supuestos en los que a pesar de que formalmente no se indica nada sobre una nueva actuación de la Administración –supuestos primero y segundo estudiados en los epígrafes 2.4.3.2.5.4.2. y 2.4.3.2..5.4.3- existe materialmente la posibilidad de que la misma tenga lugar, son varias las consideraciones las que habría que realizar sobre la aplicación del límite temporal al devengo de intereses de demora.

La *primera consideración* coincide con la efectuada al estudiar el segundo supuesto (epígrafe 2.4.3.2..5.4.3), esto es, si dentro del plazo de ejecución del acto resolutorio es suficiente con notificar el inicio del nuevo procedimiento o si también es preciso notificar la liquidación para evitar el cese del devengo de intereses. En nuestra opinión, dada la redacción del art. 26.5 de la LGT, la interpretación aquí debe ser la misma: el devengo de intereses se paraliza si dentro del plazo de ejecución del acto resolutorio no se dicta la nueva liquidación. Ello provocará que en la mayoría de los casos se aplique el límite temporal que prevé el art. 26.5 de la LGT, porque difícilmente habrá tiempo material para tramitar dentro del plazo de ejecución del acto resolutorio el nuevo procedimiento.

La *segunda consideración* tiene que ver con lo siguiente. Es probable que el procedimiento que inicie la Administración coincida en extensión y alcance con el procedimiento del que derivó el acto anulado. Si es así, es claro que el límite establecido del art. 26.5 de la LGT se aplica al conjunto de la nueva cuota que sea objeto de liquidación. Sin embargo, sería también posible que la Administración decidiera iniciar el nuevo procedimiento ampliando su extensión y/o alcance (arts. 148 LGT y 164.1 y 178 RGI). Ello implicará que el nuevo procedimiento pueda comprender *obligaciones tributarias distintas* –se amplía, por lo tanto, la extensión del objeto del procedimiento-. Al mismo tiempo, en relación a la *misma obligación tributaria* del procedimiento anterior, el nuevo procedimiento podría tener *alcance general*, a pesar de que el procedimiento anterior hubiera tenido alcance parcial. Finalmente, también sería posible que el nuevo procedimiento, *manteniendo* el *alcance parcial* del procedimiento anterior, *incluya aspectos* de esa misma obligación tributaria *adicionales* a los que fueron objeto de comprobación en el primer procedimiento. Algunos ejemplos ilustrarán lo anteriormente expuesto.

*Ejemplo 1. El nuevo procedimiento se extiende a obligaciones tributarias distintas:* En el procedimiento del que derivó la liquidación anulada se comprobó el IS 2007. Tras la anulación la AEAT inicia un nuevo procedimiento en el que se incluye, además del IS 2007, el IS 2008. Este procedimiento termina con una liquidación que regulariza ambos ejercicios (art. 176.3 RGI).

*Ejemplo 2. El nuevo procedimiento tiene alcance general cuando el anterior tenía alcance parcial:* El procedimiento del que derivó la liquidación anulada tuvo carácter parcial ya que solamente se refería a los rendimientos del capital inmobiliario del IRPF 2009. Tras el acto resolutorio la AEAT inicia un nuevo procedimiento por el IRPF 2009 con alcance general. Termina con una liquidación que regulariza lo ya regularizado dentro de los términos del

acto resolutorio y también otros aspectos que no formaron parte del alcance del primer procedimiento.

*Ejemplo 3. El nuevo procedimiento amplía su alcance en relación al procedimiento anterior, aunque mantiene su alcance parcial:* El procedimiento del que derivó la liquidación anulada tuvo carácter parcial ya que solamente se refería a los rendimientos del capital inmobiliario del IRPF 2009. Tras el acto resolutorio la AEAT inicia un nuevo procedimiento por el IRPF 2009 con alcance parcial que comprende, además de los rendimientos del capital inmobiliario, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se integran en la base del ahorro. Termina con una liquidación que regulariza lo ya regularizado dentro de los términos del acto resolutorio y también otros aspectos referidos a su nuevo alcance (ganancias y pérdidas patrimoniales).

En nuestra opinión, cuando se produce este tipo de situaciones, el límite del art. 26.5 de la LGT no debe aplicarse al conjunto de la liquidación o liquidaciones que se puedan dictar en el marco del nuevo procedimiento. Este límite solamente debe aplicarse a la parte de la cuota que se corresponda con el objeto del procedimiento del que derivó la liquidación que fue anulada. Esta posición se justifica porque es en esos aspectos donde se produce una situación *de mora del acreedor* que exige la paralización del devengo de intereses de demora. Conforme a ello, la solución de los ejemplos expuestos sería la siguiente:

*Ejemplo 1:* El art. 26.5 de la LGT se aplicaría a la cuota del IS 2007 pero no a la cuota del IS 2008.

*Ejemplo 2:* El art. 26.5 de la LGT solamente sería aplicable a la cuota del IRPF 2009 derivada de los aspectos de los rendimientos del capital inmobiliario que son objeto de regularización. Es evidente que en estos casos la determinación de la cuota para calcular los intereses sería compleja. No obstante, se podría resolver calculando en primer lugar la cuota de la liquidación incluyendo todos los aspectos que se regularizan y posteriormente restando la cuota derivada de regularizar exclusivamente lo que constituyó el objeto del procedimiento anulado (rendimientos del capital inmobiliario).

*Ejemplo 3:* La solución coincide con la del ejemplo 2.

Otra duda que plantea la cuestión que acabamos de analizar es qué sucede, desde la perspectiva del art. 26.5 de la LGT, cuando en el nuevo procedimiento, en relación a aquellos aspectos que hubieran conformado el objeto del procedimiento anterior, la Administración decide, *si ello fuera legalmente posible*<sup>107</sup>, regularizar otros aspectos que, *pudiendo haber sido cuestionados en el primer procedimiento*, no lo fueron. En nuestra opinión, en la medida en que aquello que es regularizado por primera vez se hubiera podido comprobar en el primer procedimiento, debe soportar también las consecuencias del art. 26.5 de la LGT respecto al límite temporal del devengo de intereses. Solamente así se evitaría que la Administración se viera beneficiada por su propia

---

<sup>107</sup> La regulación actual hará difícil que se produzca esta situación. Si el procedimiento anulado fuera un procedimiento de comprobación limitada difícilmente sucederá lo anterior, incluso si concurren los requisitos del art. 140.1 LGT: “La Administración tributaria no podrá efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado [...] salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en dicha resolución”. Por otra parte, si el procedimiento anterior hubiera sido un procedimiento de inspección, y la liquidación dictada hubiera tenido carácter definitivo, no sería posible cuestionar los aspectos no discutidos en base al carácter definitivo de la liquidación. Cuando la liquidación sea provisional, solamente cabría lo anterior si concurren las circunstancias descritas en los arts. 101.4.a) LGT y 109.6 RGI.

mora, que en este caso se proyecta no sólo en el hecho de que la primera liquidación fue anulada, sino también porque dejó de comprobar algo que podía haber comprobado. Un ejemplo ilustrará lo anterior.

*Ejemplo:* El procedimiento de verificación de datos (arts. 131-133 LGT) del que derivó la liquidación anulada tuvo carácter parcial ya que solamente se refería a los rendimientos del capital inmobiliario del IRPF 2009. Tras el acto resolutorio la AEAT inicia un nuevo procedimiento por el IRPF 2009 con el mismo alcance. Imaginemos que en el procedimiento anulado no se cuestionó la deducibilidad de determinados gastos (por ejemplo, el seguro del inmueble y determinadas obras de reparación). Sin embargo, en el nuevo procedimiento sí se cuestionan. La liquidación que finalmente se dicta, además de regularizar lo anteriormente regularizado, dentro del marco señalado por el acto resolutorio, excluye la deducción de los gastos señalados. El límite al devengo de intereses de demora que establece el art. 26.5 de la LGT debería aplicarse al conjunto de la nueva cuota exigida por la segunda liquidación, y ello a pesar de que esa cuota proceda en parte de un aspecto que en el primer procedimiento no fue cuestionado, pero que pudo serlo.

Terminaremos haciendo una última consideración relacionada con el ejemplo 4 que pusimos al comienzo de este epígrafe para explicar el supuesto tercero. Se trataba de un caso en que la liquidación se anulaba tras verificar el acto resolutorio que la misma se había dictado en el curso de un procedimiento que había caducado. Pues bien, entendemos que todo lo dicho aquí debe aplicarse también cuando se trata de procedimientos caducados, porque en cierto modo se produce también, cuando es posible iniciar un nuevo procedimiento por no haber prescrito el derecho a liquidar, una situación de mora de la Administración tributaria, que de haber cumplido el plazo de tramitación en el primer procedimiento, no habría pospuesto en el tiempo la liquidación de la deuda correspondiente, evitando así el incremento de los intereses de demora. Como parece lógico, aquí también se aplicaría la cuestión que analizamos en los párrafos inmediatamente anteriores, esto es, el límite del art. 26.5 de la LGT solamente se aplicaría a la cuota liquidada en el procedimiento anulado que se corresponda con aquellos aspectos en los que coincidan su extensión y alcance.

#### **2.4.3.2.6. Tipo de interés aplicable: el interés de demora y el interés legal**

El art. 26.5 LGT establece que el tipo de interés será el *interés de demora*. El interés de demora aparece definido en el art. 26.6 LGT: es 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. Por su parte, el art. 26.6 de la LGT prevé la aplicación a determinados supuestos un tipo de interés diferente e inferior como es el *interés legal*: 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.

En una primera aproximación, dada la redacción de los apartados cinco y seis del art. 26 de la LGT, podría sostenerse que a las liquidaciones de intereses del art. 26.5 de la LGT solamente se aplicaría el interés de demora y nunca, por lo tanto, el interés legal. Ello podría ser así, por un lado, porque el apartado cinco se refiere al interés de demora y no al interés legal y, por otra parte, porque el supuesto del art. 26.5 de la LGT no encajaría en ninguno de los casos en los que el apartado seis prevé la aplicación del interés legal.

Nosotros, sin embargo, no podemos compartir esta posición y entendemos que debe realizarse una interpretación sistemática de ambos apartados con el fin de no hacer de mejor condición a aquellos obligados tributarios cuyo acto resolutorio confirma íntegramente el acto dictado por la Administración, respecto de aquellos otros obligados tributarios que logran que el acto de la

Administración se anule, todo ello sin perjuicio de que la misma pueda reiterar o reiniciar sus actuaciones. Utilizaremos dos ejemplos para explicar nuestro razonamiento.

*Ejemplo 1.A. Aplazamiento y fraccionamiento. Confirmación de la liquidación:* La AEAT dicta una liquidación por el IRPF 2008 consignando una deuda tributaria por importe de 1.050,14 € (cuota 1.000 € / intereses de demora 50,14 €). La liquidación se dicta y se notifica el 1 de julio de 2010. El obligado tributario impugna esta liquidación. Además solicita pagar su importe de forma aplazada, aportando una de las garantías a las que se refiere el art. 26.6 de la LGT. La deuda se aplaza hasta el 1 de julio de 2011, fecha en la que se paga con el interés legal devengado del art. 26.6 de la LGT<sup>108</sup>. Por su parte, el recurso contra la liquidación sigue su tramitación y, bien en vía administrativa o en la judicial, dependiendo hasta donde se haya llegado, el obligado tributario obtiene un acto resolutorio que confirma la legalidad de la liquidación. Aquí es evidente que el acto resolutorio no precisa de ejecución alguna, porque la liquidación no estuvo suspendida y su importe ya se ha pagado.

*Ejemplo 1.B. Aplazamiento y fraccionamiento. Anulación de la liquidación e intereses del art. 26.5 de la LGT:* Los datos de este ejemplo serían los mismos que el anterior, salvo que el TEAR al resolver la reclamación contra la liquidación, a principios de junio de 2013, anula la liquidación porque considera que algunos de los gastos no admitidos por la AEAT como deducibles debieron ser tenidos en cuenta. El TEAR ordena que se dicte una nueva liquidación. El 1 de julio de 2013 la AEAT dicta la nueva liquidación, consignando una nueva cuota de 500 €, que es el resultado de admitir los gastos señalados, y los intereses de demora, aplicando el *interés de demora* vigente en cada momento durante el siguiente período: desde el 1 de julio de 2009, fecha en que finalizó el período de autoliquidación del IRPF 2008 hasta el 1 de julio de 2013, fecha de la liquidación<sup>109</sup>: la deuda tributaria ascendería a 600 € (cuota de 500 € e intereses 100 €<sup>110</sup>). Lógicamente esta liquidación se compensaría con la devolución de ingresos indebidos de la deuda tributaria pagada (1.050,14 €), los intereses del aplazamiento (42,29 €), cantidades que, a su vez, habrán devengado intereses de demora desde la fecha de ingreso. Lo relevante aquí es que si se aplica el interés de demora a la nueva cuota durante todo el período de devengo de intereses, el obligado tributario soportará dicho tipo de interés, en vez del interés legal, durante un período de tiempo, que de haberse confirmado la liquidación, no habría tenido lugar. Ese período de tiempo es el período de aplazamiento. En este caso, si se hubiera aplicado el interés legal y no el interés de demora entre el 1 de julio de 2010 y el 1 de julio de 2011, la deuda de intereses hubiera sido de 95 € y no de 100 €. Habría un ahorro de 5 €.

*Ejemplo 2.A. Suspensión. Confirmación de la liquidación:* La AEAT dicta una liquidación por el IRPF 2008 consignando una deuda tributaria por importe de 1.050,14 € (cuota 1.000 € / intereses de demora 50,14 €). La liquidación se dicta y se notifica el 1 de julio de 2010. El obligado tributario impugna esta liquidación y solicita la suspensión aportando una de las garantías a las que se refiere el art. 26.6 LGT. Por su parte, la reclamación contra la liquidación sigue su curso y, bien en vía administrativa o judicial, el obligado tributario obtiene un acto resolutorio que confirma la legalidad de la liquidación. Tras el acto

---

<sup>108</sup> El importe de la deuda tributaria pagada es de 1.050,14 €. Los intereses por el aplazamiento, aplicando el *interés legal* sobre el conjunto de la deuda anterior, ascenderían a 42,29 €.

<sup>109</sup> Por las fechas indicadas la liquidación se habría dictado durante el plazo de ejecución del acto resolutorio, en los términos que hemos analizado en el epígrafe 2.4.3.2.5.3.1 de este trabajo.

<sup>110</sup> La deuda de intereses se han calculando partiendo de la premisa de que en 2012 y 2013 el interés de demora coincide con el de 2011, esto es, el 5 por 100.

resolutorio la AEAT, además de exigir el importe de la deuda suspendida (1.050,14 €), liquida los intereses de demora suspensivos, si bien durante todo el tiempo de la suspensión en vez de aplicar el interés de demora aplica el interés legal.

*Ejemplo 2.B. Suspensión. Anulación de la liquidación e intereses del art. 26.5 de la LGT:* Los datos de este ejemplo serían los mismos que el anterior, salvo que el TEAR al resolver la reclamación contra la liquidación, a principios de junio de 2013, anula la liquidación porque considera que algunos de los gastos no admitidos por la AEAT como deducibles debieron ser tenidos en cuenta. El TEAR ordena que se dicte una nueva liquidación. El 1 de julio de 2013 la AEAT dicta la nueva liquidación, consignando una nueva cuota de 500 €, resultado de admitir los gastos señalados, y los intereses de demora, aplicando el interés de demora vigente en cada momento durante el siguiente período: desde el 1 de julio de 2009, fecha en que finalizó el período de autoliquidación del IRPF 2008 hasta el 1 de julio de 2013, fecha de la liquidación: la deuda tributaria ascendería a 600 € (cuota de 500 € e intereses 100 €<sup>111</sup>). Pues bien, si se aplica el interés de demora durante todo el período de tiempo señalado, el obligado tributario estaría soportando el interés de demora (y no el interés legal) por un espacio de tiempo que, de haberse confirmado la liquidación, no habría tenido lugar. Dicho período es el de la suspensión, que transcurre desde el 1 de julio de 2010 hasta la fecha en que se anula la liquidación. Partiendo de que dicha liquidación se anulara el 1 de julio de 2011, si se hubiera aplicado el interés legal y no el interés de demora entre el 1 de julio de 2010 y el 1 de julio de 2013, la deuda de intereses hubiera sido de 85 € y no de 100 €. Habría un ahorro de 15 €.

Como se puede observar, el art. 26.6 de la LGT establece una suerte de beneficio, mediante la aplicación del interés legal en vez del interés de demora, cuando en materia de aplazamiento, fraccionamiento y suspensión se aportan determinadas garantías. Esta especie de “*beneficio fiscal*” lo perdería el obligado tributario si el resultado de la impugnación exige una liquidación del art. 26.5 de la LGT. Este beneficio se perdería si no se mantiene en el marco del art. 26.5 de la LGT la aplicación del interés legal, en vez del interés de demora, al menos durante el período de tiempo en que el obligado tributario hubiera “*disfrutado*” del interés legal de haberse confirmado la liquidación impugnada<sup>112</sup>. Obviamente, el interés legal no se aplicaría sobre la deuda tributaria aplazada, fraccionada o suspendida, sino solamente sobre los elementos de la nueva liquidación que devenguen intereses y, como se ha dicho, sólo durante el período de tiempo que se tenga derecho a ello: el período del aplazamiento/fraccionamiento o el período de la suspensión. Por el resto de períodos de tiempo, el tipo de interés aplicable sería el interés de demora. Un ejemplo referido a un supuesto en que la liquidación anulada estuvo suspendida contribuirá a aclarar lo anterior:

*Ejemplo:* Tras un procedimiento de inspección por el IRPF 2005 la liquidación contiene una cuota de 5.000 € y, además, los intereses de demora devengados desde que terminó el plazo voluntario de presentación de la autoliquidación, esto es, el 1 de julio de 2006, hasta el 15 de junio de 2008 que es cuando se dicta la liquidación. Esta liquidación se impugna y se solicita la suspensión aportando aval solidario de entidad de crédito. La suspensión tiene efectos desde el 25 de junio de 2008 –fecha en que se solicitó la suspensión (art. 43.3 RGRVA)-. Tras la tramitación de la reclamación económico-administrativa el TEAR anula la liquidación, porque la cuota debería haber sido inferior (4.000 €). Se notifica al obligado tributario y a la AEAT dicha resolución del TEAR el 13 de mayo de 2009. La AEAT dicta la nueva liquidación el 7 de septiembre de 2009, exigiendo una cuota de 4.000 €. Conforme a lo señalado aquí, entendemos que los intereses de esta liquidación tendrían que calcularse

---

<sup>111</sup> La deuda de intereses se han calculando partiendo de la premisa de que en 2012 y 2013 el interés de demora coincide con el de 2011, esto es, el 5 por 100.

<sup>112</sup> En términos similares parece pronunciarse MEDRANO IRAZOLA (2004), “Las obligaciones tributarias accesorias...”, cit., pág. 179.

aplicando los siguientes tipos de interés y a los períodos de tiempo indicados (la base siempre es la cuota de 4.000 €):

- Desde el 1 de julio de 2006 hasta el 24 de junio de 2008: el *interés de demora* vigente.
- Desde el 25 de junio de 2008 hasta el 13 de mayo de 2009: el *interés legal* vigente (este período de tiempo coincide con el que la liquidación anulada estuvo suspendida mediante la aportación de la garantía a la que se refiere el art. 26.6 LGT).
- Desde el 14 de mayo de 2009 hasta el 13 de junio de 2009: el *interés de demora* vigente.
- Desde el 14 de junio de 2009 hasta el 7 de septiembre de 2009: *no habría devengo de intereses* porque a partir del 14 de junio de 2009 la AEAT ha rebasado el plazo de un mes para ejecutar la resolución del TEAR (arts. 26.5 LGT y 66.2 RGRVA).

Consideramos que existen razones de peso que exigen una interpretación conjunta de los apartados quinto y sexto del art. 26 de la LGT, a fin de mantener la aplicación del interés legal en las liquidaciones de intereses del art. 26.5 de la LGT durante los períodos de tiempo que hubiera sido aplicable de confirmarse la liquidación.

Una interpretación contraria claramente dañaría la finalidad del art. 26.6 de la LGT, que es favorecer la aportación de determinadas garantías en el marco del aplazamiento, fraccionamiento y la suspensión, garantías que se caracterizan, entre otras cosas, por su alto grado de liquidez. En nada contribuiría a favorecer la utilización de estas garantías por los obligados tributarios si se sostiene que el beneficio del art. 26.6 de la LGT se pierde cuando los avatares de la impugnación abocan a una situación del art. 26.5 de la LGT. Si ello fuera así, el obligado tributario que ha impugnado la liquidación vería como el tener cierto éxito en su reclamación –conseguir la anulación de la liquidación– le produce inmediatamente un perjuicio como es la aplicación de un tipo de interés superior<sup>113</sup>.

En este contexto, especialmente en el caso de la suspensión, la interpretación que rechazamos también entraría en clara contradicción con otros preceptos del RGRVA y, en particular, con el art. 41.2. Esta norma establece que la garantía aportada para obtener la suspensión en vía de recurso quedará afectada a la nueva liquidación de la cuota y de los intereses cuando el acto resolutorio anule el acto impugnado y resulte preciso dictar uno nuevo en los términos del art. 26.5 de la LGT<sup>114</sup>. No tiene mucho sentido que el RGRVA extienda el alcance de la garantía a la liquidación que se dicte a resultas de la anteriormente anulada y que, al mismo tiempo, no se mantenga el beneficio previsto en el art. 26.6 de la LGT. Y ello porque la ventaja que obtiene la Administración cuando se aporta una garantía con un alto grado de liquidez –que es lo que el art. 26.6 de la LGT busca incentivar– se mantiene a pesar de encontrarnos en la situación del art. 26.5 de la LGT, precisamente porque el RGRVA pretende que la misma garantía aportada para suspender la liquidación anulada sirva para ejecutar, en su caso, la nueva liquidación.

De acuerdo con los argumentos expuestos, creemos que es posible sostener la aplicación del interés legal previsto en el art. 26.6 de la LGT a las liquidaciones de demora del art. 26.5 de la LGT respecto a los períodos de tiempo en que dicha aplicación hubiera tenido lugar de confirmarse el acto impugnado.

---

<sup>113</sup> Vid. MARTÍNEZ LAFUENTE (2010), “Nueva visita al interés de demora tributario: un estudio de la doctrina jurisprudencial”, *Impuestos*, núm. 20, tomo II, pág. 293.

<sup>114</sup> Como veremos en un epígrafe posterior, es posible que el art. 41.2 del RGRVA no tenga suficientemente cobertura legal en la LGT.

No hemos podido localizar un gran número de pronunciamientos judiciales que hayan tratado esta cuestión, en la medida en que la mayoría de ellos abordan más bien una cuestión distinta como es si el art. 26.6 de la LGT se aplica retroactivamente a liquidaciones de intereses anteriores a la entrada en vigor la LGT de 2003. Aquí, como vimos al hilo de las liquidaciones de intereses suspensivos (vid. epígrafe 2.1.2.2.3.2), la respuesta de los Tribunales ha sido unánime en el sentido de que esta previsión novedosa de la LGT de 2003 no se aplica con carácter retroactivo<sup>115</sup>. No obstante, algún Tribunal, como es el caso del TSJ de Cataluña, ha tenido la oportunidad de pronunciarse en un asunto en el que era aplicable plenamente la LGT de 2003. En su sentencia de 25 de febrero de 2011, recurso 86/2009, *el TSJ de Cataluña ha admitido la aplicación conjunta del art. 26.5 con el art. 26.6, en los términos aquí expuestos*. Como consecuencia de ello, dicho TSJ ordena que se aplique en una liquidación de intereses de demora del art. 26.5 LGT el interés legal y no el interés de demora.

Del mismo modo, y muy recientemente, el TEAC se ha pronunciado sobre esta cuestión en su resolución de 16 de febrero de 2012, recurso 3720/2010. El TEAC modifica su posición anterior y se pronuncia en el mismo sentido propuesto por nosotros, esto es, admite la posibilidad de aplicar el art. 26.6 de la LGT en el marco de las liquidaciones de intereses del art. 26.5 de la LGT<sup>116</sup>. El FJ 3 de esta resolución es especialmente clarificador:

*“En relación con el ámbito objetivo del art. 26.6 [de la LGT, el TEAC en su resolución de 22 de febrero de 2011] ha entendido que no es de aplicación a los casos en que procede dictar un nuevo acuerdo de liquidación como consecuencia de la estimación parcial de una reclamación económico administrativa [...] Sin embargo, una reconsideración de la cuestión ha llevado a este Tribunal a cambiar de criterio, sobre la base de que ambos preceptos, art. 26.5 y 26.6 LGT, no tienen ámbitos de aplicación excluyentes. El art. 26.5 LGT [...] establece el «dies ad quem» y «dies a quo» del plazo durante el que se devenga el interés de demora y su base de cálculo, en caso de que haya de dictarse una liquidación como consecuencia de la anulación de otra previa por un Tribunal. El art. 26.6 LGT atiende al tipo de interés, regula cuál es el interés de demora, disponiendo que será el legal durante la suspensión de la deuda tributaria garantizada mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución.*

*Por tanto, en caso de que como consecuencia de un fallo parcialmente estimatorio, haya de anularse la liquidación inicial y dictarse una nueva en sustitución de la anulada, habiendo estado la liquidación ahora anulada suspendida mediante aval o certificado de seguro de caución durante la tramitación del recurso o reclamación, los intereses se calcularán de la siguiente forma:*

*-- La base sobre la que se calcularán dichos intereses, será la cuota de la nueva liquidación.*

*-- En cuanto a su período de devengo, la fecha de inicio del cómputo será la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada, devengándose hasta que se dicte la nueva liquidación (con el límite del plazo máximo para ejecutar la resolución), de acuerdo con el art. 26.5 LGT.*

*-- Y a efectos de determinar el tipo aplicable, como consecuencia de lo prevenido en el apartado 6 del antedicho artículo 26 LGT, dentro de ese período total de devengo, deberán*

---

<sup>115</sup> Vid. entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 2007, recurso 3695/2005, de 23 de mayo de 2011, recurso 250/2008 y de 28 de julio de 2011, recurso 6103/2008, la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de abril de 2011, recurso 138/2008 y las resoluciones del TEAC de 22 de marzo de 2011, recurso 2184/2009 y de 13 de abril de 2011, recurso 5004/2009. Hay que señalar también que en estos supuestos algunos Tribunales han negado la posibilidad de recuperar la diferencia a través de una reclamación por responsabilidad patrimonial de la Administración. Vid. la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de julio de 2011, recurso 225/2010.

<sup>116</sup> Vid. el interesante comentario que hace a esta resolución NAVARRO SANCHÍS (2012), “El TEAC se pronuncia sobre los intereses de demora”, *Juris&Lex/el Economista*, 1 de junio de 2012.

*a su vez diferenciarse dos tramos: durante aquel lapso temporal en que la deuda estuvo suspendida con las garantías señaladas, el tipo será el legal del dinero vigente en cada momento; aplicándose durante el resto del período de devengo, el tipo de interés de demora.*

*Esta interpretación, además de ser acorde con la finalidad de los dos apartados analizados, que no es excluyente o alternativa sino que atiende a cuestiones diferentes e incluso podría decirse complementarias, evita el efecto, sin duda no deseado por la norma, de que quien obtiene una resolución administrativa o judicial parcialmente estimatoria determinante de la anulación de una liquidación y su sustitución por otra, se vea en peor condición que el aquel a quien, por resultar desestimatorias la resolución y sentencia que ponen fin a las vías de recurso emprendidas, no da lugar a la práctica de una nueva liquidación. Aplicando lo expuesto al caso que nos ocupa, cabría en principio aplicar a la reclamante la interpretación que aquí se patrocina”.*

Se puede considerar que la nueva posición del TEAC tiene ya la condición de doctrina reiterada a los efectos del art. 239.7 de la LGT<sup>117</sup>, ya que se ha repetido en sus resoluciones de 1 de marzo de 2012, recurso 4352/2009 (FJ 4) y 26 de abril de 2012, recurso 11951/2009 (FJ 2).

#### **2.4.3.2.7. Período de tiempo por el que se liquidan los intereses**

El art. 26.5 de la LGT regula esta cuestión con *aparente* claridad. Los intereses de demora de la nueva cuota determinada por la liquidación que sustituye a la anulada se devengarán desde el día siguiente al término del período voluntario de autoliquidación hasta la fecha en que se dicte la nueva liquidación, sin que el devengo de intereses pueda superar en este caso el plazo para ejecutar el acto resolutorio (vid. epígrafe 2.4.3.2.5.3).

La redacción del art. 26.5 de la LGT no permite *a priori* excluir ninguna franja de tiempo del período durante el cual se devengan intereses de demora. Pues bien, al igual que sucedía en el epígrafe anterior (2.4.3.2.6.) con el tipo de interés aplicable, esta situación contrasta con lo que ocurre cuando el acto impugnado se confirma finalmente, bien en vía administrativa, bien en vía judicial.

Para los casos en los que el acto *finalmente confirmado* hubiera estado *suspendido*, el art. 26.4 de la LGT establece que el devengo de intereses suspensivos se paraliza a partir del momento en que se incumplen los plazos para tramitar el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa (arts. 225.3 y 240.2 LGT). En consecuencia, la liquidación de intereses suspensivos (art. 26.2.c LGT) que se dicte tras la confirmación del acto impugnado no podrá tener en cuenta ese espacio de tiempo a la hora de cuantificar la deuda de intereses<sup>118</sup>.

Como fácilmente puede imaginarse, es posible que la misma situación que describe el art. 26.4 de la LGT se produzca también en asuntos en los que la liquidación impugnada en vez de confirmarse se anula y la Administración puede dictar a continuación una nueva. Tal y como está redactado el art. 26.5 de la LGT, el espacio de tiempo que no se computaría según el art. 26.4 de la LGT para

---

<sup>117</sup> Que establece que “la doctrina que de modo reiterado establezca el [TEAC] vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las [CCAA] y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las [CCAA] y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía”.

<sup>118</sup> El período que se excluiría sería el que transcurre desde que se incumple el plazo para resolver el recurso hasta que dicho recurso se resuelve expresamente o el obligado tributario impugna la resolución presunta.

practicar una liquidación de intereses suspensivos sí se tendría en cuenta para calcular la liquidación de intereses del art. 26.5 LGT.

Pues bien, a pesar que la Ley no lo diga expresamente, no parece razonable hacer aquí de peor condición al que consigue que se anule la liquidación con respecto al que sólo obtiene una resolución confirmatoria<sup>119</sup>. Para evitar esta situación, lo razonable sería excluir de las liquidaciones de intereses del art. 26.5 de la LGT los mismos períodos de tiempo que conforme al art. 26.4 de la misma norma no se habrían computado. Entendemos que esta interpretación tiene cabida en la LGT porque el art. 26.4 establece un principio general que se proyecta sobre el conjunto del régimen de los intereses de demora: no se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma los plazos fijados para resolver un procedimiento.

Los supuestos que recoge el art. 26.4 de la LGT no sólo se refieren a los actos impugnados objeto de suspensión. También se prevén otros casos como, por ejemplo, el art. 150.3 de la LGT, que paraliza el devengo de intereses cuando se incumple el plazo de tramitación del procedimiento de inspección. Con todo, debemos advertir que no hemos podido localizar ningún pronunciamiento judicial que aborde esta materia. La mayoría de pronunciamientos que existen se limitan a señalar que el art. 26.4 de la LGT, al igual que el art. 26.6 de la misma norma, no es aplicable de forma retroactiva. Esperemos que cuando este problema llegue a nuestros Tribunales se concluya que los efectos del art. 26.4 de la LGT resultan también aplicables en el marco de las liquidaciones del art. 26.5 LGT. Ello provocará que supuestos de hecho como el que se recoge a continuación se resuelvan del modo indicado.

*Ejemplo:* La AEAT inició un procedimiento de inspección a una sociedad por el IS 2005 el día 3 de febrero de 2007. Este procedimiento finalizó con una liquidación notificada el 15 de septiembre de 2008. Los intereses se liquidan desde el 26 de julio de 2006 (que es cuando terminó el plazo para presentar la autoliquidación) hasta el 15 de septiembre de 2008. Esta liquidación fue impugnada ante el TEAR. Durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa la liquidación estuvo suspendida tras aportar el recurrente la garantía correspondiente. La reclamación se interpuso el 28 de septiembre de 2008 y fue resuelta mediante resolución notificada el 28 de marzo de 2010. El TEAR confirmó la liquidación. Posteriormente se recurrió en vía judicial y en 2012 el TSJ de Madrid anuló la liquidación por falta de motivación. El 15 de diciembre de 2012 la AEAT dictó una nueva liquidación. En nuestra opinión, de acuerdo con lo señalado, los intereses deberían calcularse comprendiendo los siguientes espacios temporales:

- Desde el 26 de julio de 2006 hasta el 2 de febrero de 2008: sí se devengan intereses sobre la cuota de la nueva liquidación (art. 26.2.b LGT).
- Desde el 3 de febrero de 2008 hasta el 15 de septiembre de 2008: no se devengarían intereses sobre la cuota de la nueva liquidación porque se trata del período de tiempo en el que el procedimiento de inspección se resolvió fuera del plazo de 12 meses (arts. 26.4 y 150.3 LGT).
- Desde el 16 de septiembre de 2008 hasta el 27 de septiembre de 2009: sí se devengaría intereses sobre la cuota de la nueva liquidación (art. 26.2.b LGT).
- Desde el 28 de septiembre de 2009 hasta el 28 de marzo de 2010: no deberían devengarse intereses porque a partir del 27 de septiembre de 2009 el TEAR incumplió el plazo de un año para resolver la reclamación, conforme a lo que dispone el art. 240 LGT.

---

<sup>119</sup> Vid. ARGÜELLES PINTOS (2004), “Artículo 224”, en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, coord. R. Huesca, Aranzadi, Cizur Menor, pág. 1509, que señala que de no admitirse esta interpretación “resultaría de peor condición aquel recurrente que ve estimado su recurso frente al que obtuvo una resolución desestimatoria”.

- Desde el 29 de marzo de 2010 hasta el 15 de diciembre de 2010: sí se devengan intereses sobre la cuota de la nueva liquidación (art. 26.2.b LGT).

### **2.4.3.3. Devolución y cancelación de la garantía: posibilidad de extender los efectos de la garantía del acto anulado al que se dicta en su sustitución**

Al haberse anulado totalmente el acto impugnado (y suspendido) procedería la devolución de la garantía, cuando por su naturaleza pudiera ser objeto de tal devolución. En cualquier caso, lo que debe permitirse es que el obligado tributario cancele la garantía que hubiera aportado para obtener la suspensión, pues el acto al que se refería ha sido anulado.

El RGRVA no establece una regla concreta para este caso; simplemente señala en su art. 66.7 que *“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”*.

La resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005 tampoco establece una regla específica para este caso. No obstante, en su apartado séptimo 1.3.4 se señalan tres circunstancias en las que procedería la devolución (o en su caso cancelación). Ninguna de ellas parece aplicable al supuesto que estamos analizando: a) pago de la deuda suspendida, y en su caso de los intereses suspensivos y los recargos que, en su caso, procedan; b) anulación total del acto de liquidación sin que proceda practicar nueva liquidación en ejecución de la resolución del Tribunal; y c) sustitución de la garantía aportada por otra garantía declarada suficiente por el Juez o Tribunal de lo contencioso-administrativo.

El primer supuesto se está refiriendo a aquellos casos en los que se anula parcialmente una liquidación suspendida o bien se confirma en su integridad. No se está refiriendo al supuesto analizado en este epígrafe, porque como ya se ha dicho aquí no procede la liquidación de intereses suspensivos (art. 26.2.c LGT). Además, la obligación de pago que se genera no se refiere al acto impugnado, pues ha sido anulado, sino respecto al acto que a continuación dicta la Administración. Por otra parte, tampoco estaríamos ante el segundo supuesto, pues precisamente en este caso la Administración procede a practicar una nueva liquidación. Finalmente, el tercer supuesto alude a aquellos casos en los que durante la vía administrativa el obligado tributario ha aportado una garantía y en la vía judicial solicita su sustitución por otra, la cual se le concede.

El hecho de que la resolución de la AEAT no prevea la devolución en este supuesto no significa que no pueda proceder la misma. En principio, *no parece razonable que la Administración pueda extender la garantía aportada para suspender la liquidación anulada a la que se dicte en su sustitución*<sup>120</sup>. Otra cosa es que el obligado tributario no esté conforme con la nueva liquidación y pueda impugnarla, o promover un incidente de ejecución, y para suspender la ejecución de esa liquidación decida utilizar la garantía aportada anteriormente. Cuando ello es así, si el importe de la nueva liquidación es menor que la anterior, podría solicitar incluso una reducción de la garantía ya aportada (art. 67 RGRVA).

Pues bien, aunque los preceptos del RGRVA dedicados a la *“Ejecución de resoluciones”* (Título V) nada prevén al respecto, hay que tener en consideración lo que establece el art. 41.2 del RGRVA,

---

<sup>120</sup> DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO (1997), “La suspensión del acto impugnado”, en *Las Reclamaciones Económico Administrativas*, coord. R. Huesca, Aranzadi, Pamplona, pág. 486, señala que resulta incorrecto no cancelar una garantía en los supuestos de estimaciones parciales, que anulan totalmente el acto impugnado, cuando es posible dictar otro en su sustitución, porque dicha garantía estará afectada a la ejecución de un acto que ha sido anulado, y no puede estarlo a la de uno nuevo que muchas veces ni se habrá dictado.

precepto que se sitúa en el Título IV del RGRVA, dedicado a las reclamaciones económico-administrativas y, en particular, en su Sección 4ª, dedicada a la “*suspensión de la ejecución del acto impugnado en la vía económico-administrativa*”. Este precepto establece lo siguiente: “*cuando en los supuestos de estimación parcial de un recurso o de una reclamación deba dictarse una nueva liquidación, la garantía aportada quedará afectada al pago de la nueva cuota o cantidad resultante y de los intereses de demora calculados de acuerdo con el [art. 26.5 de la LGT]*”<sup>121</sup>. Como se puede comprobar, este precepto pretende extender los efectos de la garantía aportada para suspender el acto anulado al que se dicta en su sustitución, todo ello con el fin de garantizar su ejecución, si resulta que el obligado tributario no ingresa la nueva deuda liquidada en plazo.

En nuestra opinión, resulta ciertamente discutible la extensión de los efectos de la garantía a la segunda liquidación que realiza el RGRVA, aunque sólo sea porque la LGT no lo establece expresamente. Cuando la LGT (arts. 224 y 233) regula las garantías que hay que aportar para suspender la ejecución, se está refiriendo siempre al acto que se impugna y *no a cualquier otro*. Por lo tanto, puede sostenerse que en este punto el RGRVA incurre en un exceso reglamentario. En este sentido, entendemos que el art. 41.2 del RGRVA no encontraría apoyo suficiente en el art. 233.12 de la LGT cuando señala que “*reglamentariamente se regularán los requisitos, órganos competentes y procedimiento para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión*”.

Por otro lado, la extensión de los efectos de la garantía que contempla el art. 41.2 del RGRVA puede resultar de difícil aplicación en la práctica. Pensemos en el supuesto de que la garantía aportada es un aval. La entidad financiera que concede el aval para facilitar la suspensión y, por consiguiente, para garantizar la ejecución futura de la liquidación impugnada, lo concede para esa liquidación tributaria y *no para ninguna otra*. De hecho, en el modelo de aval aprobado por la AEAT<sup>122</sup> en ningún momento se menciona que el mismo deba extenderse al acto que se pueda dictar en sustitución del que es objeto de impugnación, si bien es verdad, que hay una alusión al art. 41 del RGRVA, pero que debe entenderse realizada a los meros efectos de señalar qué elementos del acto impugnado, y *no de cualquier otro acto*, deben garantizarse; en particular, el importe del acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión.

Sin lugar a dudas, aunque la pretensión del art. 41.2 del RGRVA sea extender el alcance de la garantía al acto que se dicte en sustitución del impugnado, en la práctica su eficacia puede resultar baldía. En efecto, siguiendo con el ejemplo del aval bancario, la entidad financiera que haya otorgado dicho aval podría oponerse, con razón, a la ejecución cuando la Administración le requiera el ingreso (art. 74.2 RGR), precisamente porque el aval sólo garantiza la deuda exigida por el acto impugnado y no la de derivada de cualquier otro acto, como es el que la Administración dicta como consecuencia de la anulación del que fue impugnado<sup>123</sup>.

Con todo, debemos advertir que la intención que subyace a la redacción del art. 41.2 del RGRVA, con independencia de que pueda considerarse loable o no, tampoco se consigue en su integridad como consecuencia de su deficiente redacción. Y es que la extensión de la garantía a la que se refiere el art. 41.2, según su tenor, sólo tiene lugar cuando se produce “*la estimación parcial de un*

---

<sup>121</sup> El art. 25.9 del RGRVA contiene, en relación al recurso de reposición, un precepto idéntico al art. 41.2. Nosotros nos vamos a referir aquí sólo al art. 41.2 del RGRVA (reclamaciones económico-administrativas). Las conclusiones a las que lleguemos son aplicables igualmente en el marco del art. 25.9 del RGRVA.

<sup>122</sup> Vid. <http://www.agenciatributaria.es> → Modelos y formularios → Recaudación.

<sup>123</sup> Esta conclusión también se desprende del modelo de aval aprobado por la AEAT, porque cuando se describe la deuda que resulta avalada, se contempla expresamente la “*clave de liquidación*”. Con toda probabilidad, la “*clave de liquidación*” del acto que se dicte tras el que se anula será distinta. Vid. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO (1997), “La suspensión...”, cit., pág. 486, que señala que el acto que se dicte en ejecución del acto resolutorio no deja de ser un nuevo acto, distinto del impugnado.

*recurso o de una reclamación*”. *Sensu contrario*, tal extensión no se produciría cuando la estimación es total.

Como es sabido, es perfectamente posible que la estimación del recurso sea total y, a pesar de ello, que proceda dictar una liquidación en sustitución de la impugnada. *Todo dependerá de cuál haya sido la pretensión del recurrente*, que es lo que determina que la resolución sea total o parcialmente estimatoria. Piénsese, por ejemplo, en una liquidación de IRPF que se impugna porque se considera que determinados gastos deberían admitirse como deducibles, estando el recurrente conforme con el resto de los elementos a los que se refiere esa liquidación. Si el órgano de revisión considera que sí son deducibles, su resolución sería totalmente estimatoria, todo ello sin perjuicio de que la estimación se concrete en este caso en la anulación de la liquidación impugnada, con el fin de que se dicte una nueva que admita la deducción de dichos gastos.

Por otra parte, el art. 41.2 del RGRVA tampoco cubriría aquellos casos en los que la anulación de la liquidación impugnada, que precisa que se dicte una nueva, la acuerda un órgano judicial. En efecto, este precepto, a diferencia de los que contempla el RGRVA en el Capítulo I del Título V, no es aplicable a los Jueces y Tribunales de lo contencioso-administrativo (art. 70 RGRVA).

En suma, puede concluirse que la garantía aportada para ejecutar el acto anulado no puede ser utilizada por la Administración, salvo que el obligado tributario lo haya autorizado expresamente, como parece lógico, para ejecutar el acto que dicte en sustitución del que se anula<sup>124</sup>.

No hemos podido encontrar ninguna resolución administrativa o judicial en la que se plantee las cuestiones abordadas anteriormente. No obstante, debemos dar noticia de la resolución del TEAC de 1 de diciembre de 2010, recurso 1745/2010, que se refiere a una cuestión distinta. El supuesto de hecho que se plantea en estas resoluciones es el siguiente: la Administración ejecuta la liquidación dictada en sustitución de la dictada anteriormente como consecuencia de que había sido anulada – esta liquidación había estado suspendida como consecuencia de la aportación de una garantía. Además, aquí el obligado tributario había impugnado la nueva liquidación –bien a través de una nueva reclamación, bien a través de un incidente de ejecución-, pero sin embargo *no había solicitado expresamente la suspensión de la nueva liquidación*.

En esta resolución el TEAC niega a la Administración la posibilidad de ejecutar la segunda liquidación, a pesar de no haberse solicitado expresamente su suspensión, pues entiende que la suspensión concedida para el acto anulado se proyecta sobre el nuevo acto, aunque no se haya solicitado de forma expresa, precisamente por la extensión de efectos de la garantía que dispone el art. 41.2 del RGRVA: *“Ni se podía cancelar la garantía ni la suspensión concedida por su constitución dejaba de tener efecto al dictarse la nueva liquidación y hasta tanto esta no fuera firme en vía administrativa; si entendiéramos que la garantía queda afecta pero la suspensión no está vigente, estaríamos ante una especie de medida cautelar que no cumple los requisitos y el procedimiento para su adopción, siendo por tanto nula. La cuestión ahora es determinar hasta cuándo tiene vigencia la garantía, y la contestación es bien simple: hasta tanto la segunda liquidación sea firme por falta de impugnación en tiempo y forma o hasta que agotada la vía económico-administrativa y con la interposición de recurso contencioso-administrativo no se solicitase suspensión ante el correspondiente Tribunal, o bien fuera acordada por éste su denegación, de acuerdo con el [art, 233.8 LGT]”* (FJ 3). Como parece lógico, no podemos compartir la posición del TEAC porque para ello deberíamos admitir que el art. 41.2 del RGRVA

---

<sup>124</sup> Vid. la resolución del TEAC de 11 de noviembre de 2004, recurso 2606/2003. Esta resolución se refiere a un supuesto en el que la Administración anula la liquidación, y dicta otra en su sustitución, respecto de la cual el obligado tributario solicita la suspensión con la garantía anteriormente aportada.

no incurre en exceso reglamentario. Sin embargo, si dejamos esta cuestión a un lado, llama la atención la flexibilidad del TEAC en esta materia, porque implícitamente supone admitir que se produce la suspensión de un acto (la nueva liquidación) sin necesidad de que el obligado tributario haya solicitado expresamente tal suspensión.

#### **2.4.3.4. Reembolso del coste de las garantías**

Procederá el reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión, aunque sólo tendrá carácter parcial, como veremos en el apartado correspondiente, al no haberse declarado totalmente improcedente el acto impugnado.

#### **2.4.3.5. Indemnización de otros conceptos**

La indemnización de cualquier concepto distinto de los anteriormente señalados se tramitará conforme el procedimiento de responsabilidad patrimonial que prevé la LRJAPPAC. Sobre esta cuestión nos detendremos en el apartado dedicado al reembolso del coste de las garantías. En este caso habrá que tener presente que aunque el acto impugnado se anula, el mismo no es totalmente improcedente, pues la Administración puede dictar a continuación otro acto, a efectos de corregir los aspectos del mismo que no eran conformes a Derecho.

### **2.5. Reducción proporcional de garantías para la suspensión**

#### **2.5.1. Delimitación del supuesto**

El primer aspecto reseñable de la “*reducción proporcional de garantías para la suspensión*” es que se regula en el art. 67 del RGRVA, dentro del Título dedicado a la “*Ejecución de resoluciones*”, cuando la reducción puede tener lugar en otras fases de los procedimientos de revisión y, en particular, de las reclamaciones económico-administrativas<sup>125</sup>.

En efecto, las letras “*b*” y “*c*” del art. 52.3 del RGRVA prevén dos supuestos donde procede la reducción parcial y que tienen lugar en el trámite de remisión a los TEA del expediente y el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, cuando el órgano autor del acto impugnado lo anula, total o parcialmente, con carácter previo a dicho envío, de acuerdo con lo establecido en el art. 235.3 LGT<sup>126</sup>. En este sentido, cuando el acto impugnado se anula y se dicta otro en su sustitución, así como cuando se produce una anulación parcial, la garantía aportada para obtener la suspensión del acto impugnado se extiende al nuevo acto o se preserva respecto de la parte que queda del impugnado, “*sin perjuicio del derecho a la reducción proporcional de las garantías aportadas para la suspensión del acto inicialmente impugnado*”.

Este dato permite poner de relieve que la reducción proporcional de garantías para la suspensión no sólo procede en el supuesto que contempla el art. 67 del RGRVA.

Asimismo, también es reseñable que el supuesto que prevé el art. 67 del RGRVA no es el único en el que cabría la reducción proporcional de garantías aportadas para la suspensión en el ámbito de la ejecución de resoluciones resolutorias de revisión. Como hemos visto en el epígrafe anterior, es viable la reducción proporcional de garantías en supuestos de anulación parcial del acto impugnado

---

<sup>125</sup> La normativa anterior (RD 136/2000, art. 10) contenía un precepto similar.

<sup>126</sup> Se trata de aquellos casos en los que el obligado tributario no ha utilizado el recurso de reposición y en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa ha formulado alegaciones. Cuando concurren estas dos circunstancias, el órgano administrativo que dictó el acto puede anular total o parcialmente el acto impugnado antes de remitir al TEA el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa y el expediente.

—cuando se continúa en instancias ulteriores la impugnación—, y de anulación total cuando en su ejecución es preciso que la Administración dicte un nuevo acto.

Por este motivo sorprende que el art. 67.1 del RGRVA se refiera exclusivamente a los supuestos de estimación parcial del recurso o reclamación cuya resolución no pueda ser ejecutada de acuerdo con lo que establece el art. 66.1 del RGRVA. Y sorprende porque el apartado del art. 66 al que se refiere el art. 67 del RGRVA no es el que regula los pormenores de la ejecución. Estos aspectos los contemplan realmente los apartados 2 a 7 del mismo precepto, que son los que hemos analizado anteriormente.

Por otro lado, tampoco se nos plantea la existencia de algún supuesto donde no sea posible la ejecución, y que el único remedio sea la reducción proporcional de las garantías aportadas. Ruiz Toledano señala que este precepto se refiere a los casos *“en que la resolución del procedimiento administrativo de revisión [es estimatoria] pero no puede ser ejecutada, lo que ocurre cuando se haya acordado la suspensión de la ejecución del acto de aplicación de los tributos y dicha suspensión se mantenga en posteriores recursos o reclamaciones”*<sup>127</sup>.

No alcanzamos a comprender qué diferencias pueden existir entre este supuesto y los que ya hemos analizado: el hecho de que se mantenga la suspensión no impide la reducción proporcional de las garantías. Por este motivo, consideramos que realmente los casos en los que procede aplicar el art. 67 del RGRVA son precisamente los que hemos indicado: a) se anula parcialmente la liquidación y se mantiene la impugnación en una instancia ulterior de la parte no anulada; b) se anula la liquidación impugnada, pudiendo la Administración dictar una nueva en su sustitución, la cual también se impugna, y se pretende su suspensión con la garantía utilizada para suspender la liquidación anulada.

También habría que incluir los dos supuestos mencionados al inicio de este epígrafe, que son los que prevé el art. 52.3 del RGRVA, y que materialmente coinciden con los señalados por nosotros, pues bien se anula parcialmente el acto impugnado, bien se anula totalmente y se sustituye por otro.

### **2.5.2. La reducción proporcional de las garantías como derecho del obligado tributario**

La reducción proporcional *no se practica de oficio*, a diferencia de lo que sucede cuando de lo que se trata es de devolver la garantía aportada (art. 66.7 RGRVA)<sup>128</sup>. Se trata de un derecho del obligado tributario para cuyo ejercicio es preciso solicitar la reducción expresamente. Por ello, el hecho de que no se ejerza esta opción no debe afectar al derecho del obligado tributario al reembolso del coste de las garantías, como ha señalado alguna opinión<sup>129</sup>.

Cuando se solicita la reducción, de acuerdo con el art. 67.1 del RGRVA, *“el órgano competente practicará en el plazo de 15 días, desde la presentación de la solicitud del interesado, una cuantificación de la obligación que, en su caso, hubiera resultado de la ejecución de la resolución del correspondiente recurso o reclamación, la cual servirá para determinar el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, de la garantía que debe quedar subsistente”*<sup>130</sup>. En nuestra opinión, la cuantificación que realiza la Administración *a los meros efectos de determinar*

---

<sup>127</sup> RUIZ TOLEDANO (2006), *El nuevo régimen...*, cit. pág. 1013.

<sup>128</sup> DE DIEGO RUIZ/MEJÍAS LÓPEZ/MESTRE GARCÍA/PLAZA ALONSO/RUIZ GÓMEZ (2005), *Guía de recursos...*, cit., pág. 263.

<sup>129</sup> Da cuenta de ello RUIZ TOLEDANO (2006), *El nuevo régimen...*, cit. pág. 1014.

<sup>130</sup> En la normativa anterior este plazo era de un mes (RD 136/2000, art. 10).

*la garantía que debe quedar subsistente*, sólo sería necesaria en supuestos de anulación parcial del acto inicialmente recurrido, cuando continúa su impugnación en una instancia ulterior<sup>131</sup>.

No sería necesaria cuando el acto se anula totalmente y se dicta uno nuevo en su sustitución<sup>132</sup>. En este caso la cuantía por la que debería quedar subsistente la garantía vendría determinada por el nuevo acto<sup>133</sup>.

### **2.5.3. Afección de la garantía anterior a la que resulte de la reducción**

El art. 67.1 del RGRVA, en su último párrafo, establece que de acuerdo con los arts. 25.9 y 41.2 de la misma norma *“la garantía anterior seguirá afecta al pago del importe del acto, deuda u obligación subsistente, y mantendrá su vigencia hasta la formalización de la nueva garantía que cubra el importe del acto, deuda u obligación subsistente”*.

Al analizar la devolución y cancelación de la garantía en aquellos casos en los que el acto resolutorio anulaba la liquidación impugnada y la Administración dictaba una nueva en su sustitución (art. 66.3 RGRVA), vimos como se contemplaba una consecuencia similar a la que prevé el art. 67.1 del RGRVA, esto es, extender los efectos de la garantía aportada para suspender el acto anulado al que se dictaba en su sustitución. Allí criticamos por diversos motivos esta extensión que imponía el RGRVA (vid. 2.4.3.3).

Esas críticas pierden parte de su sentido cuando analizamos este caso, porque la reducción proporcional de las garantías constituye un derecho del obligado tributario. Por lo tanto, *la extensión de los efectos de la garantía anterior sólo tendrá lugar cuando así lo decida el obligado tributario*. Y ello tanto cuando se trate de un caso de anulación parcial, como de anulación total en el que la Administración puede dictar un nuevo acto. Parece lógico que si el obligado tributario pretende seguir la impugnación, contra el acto subsistente o el nuevo que se dicta en sustitución del acto anulado, manteniendo su suspensión, deba garantizar su importe, particular que puede hacer constituyendo una nueva garantía o simplemente ajustando la anteriormente aportada a la nueva realidad, de acuerdo con el art. 67.1 del RGRVA.

### **2.5.4. Órgano competente**

Según el art. 67.2 del RGRVA, *“serán órganos competentes para proceder a la sustitución de la garantía los órganos que acordaron la suspensión”*. En la práctica, rara vez la competencia corresponderá a los TEA, porque sólo son competentes cuando la suspensión es con dispensa total o parcial de garantías (art. 233.4 LGT). La reducción proporcional de garantías que regula el RGRVA sólo está prevista para los actos que se garantizan totalmente, en los términos que prevé el RGRVA. Por eso carece de sentido la reducción proporcional de garantías cuando ha habido dispensa total o parcial de garantías, salvo que el acto subsistente tras una anulación parcial o el nuevo que se pueda dictar tras la anulación total del anterior, represente una cuantía inferior a la garantía parcial que se hubiera aportado. Si se diera este caso, la competencia correspondería al TEA.

Por otro lado, cuando la suspensión se hubiera acordado durante la tramitación del recurso de reposición, con efectos a la vía económico-administrativa, la competencia para la reducción no

---

<sup>131</sup> Aquí incluiríamos el supuesto que prevé el art. 52.3.c) del RGRVA.

<sup>132</sup> Incluso en el supuesto anterior la cuantificación a la que se refiere el art. 67.1 del RGRVA no sería necesaria, desde un punto de vista material, cuando tras la anulación parcial resultan perfectamente identificables los elementos del acto impugnado que subsisten tras la anulación parcial.

<sup>133</sup> Esto último es aplicable también al supuesto que prevé el art. 52.3.b) del RGRVA.

corresponderá al órgano de recaudación, sino al órgano que dictó el acto impugnado (art. 25.4 RGRVA).

# **REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS Y RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LA ADMINISTRACIÓN**

## **1. SUPUESTOS EN LOS QUE PROCEDE EL REEMBOLSO**

## **2. REQUISITOS PARA QUE PROCEDA EL REEMBOLSO**

- 2.1. Consideración previa
- 2.2. Improcedencia del acto impugnado: total o parcial
- 2.3. Firmeza

## **3. CONTENIDO DEL DERECHO DE REEMBOLSO**

- 3.1. Consideración previa
- 3.2. Costes reembolsables
  - 3.2.1. Aval, fianza de carácter solidario o certificado de seguro de caución
  - 3.2.2. Hipoteca o prenda con o sin desplazamiento
  - 3.2.3. Resto de garantías
- 3.3. Intereses
  - 3.3.1. Fechas de inicio y finalización del devengo de intereses
  - 3.3.2. Tipo de interés aplicable: el interés legal
  - 3.3.3. Automaticidad del devengo de intereses

## **4. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE REEMBOLSO**

## **5. PROCEDIMIENTO**

## **6. LA INDEMNIZACIÓN DEL RESTO DE DAÑOS PROVOCADOS POR EL ACTO ANULADO A TRAVÉS DEL PROCEDIMIENTO DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL**

## 1. SUPUESTOS EN LOS QUE PROCEDE EL REEMBOLSO

Los arts. 72 a 79 del RGRVA desarrollan el art. 33 de la LGT, regulando el régimen sustantivo del reembolso del coste de las garantías y el procedimiento administrativo para su obtención.

La primera precisión que debe realizarse es que este derecho se reconoce para dos supuestos: a) cuando el acto declarado improcedente ha estado suspendido durante la tramitación de su impugnación, y para obtener tal suspensión el obligado tributario ha tenido que aportar una garantía que le ha generado un coste; b) cuando el pago derivado del acto declarado improcedente ha sido objeto de aplazamiento y fraccionamiento y para ello ha sido necesario aportar una garantía que ha generado un coste al obligado tributario (art. 48.10 RGR)<sup>134</sup>.

Es significativo que la normativa anterior a la LGT sólo contemplaba como reembolsables los costes del primer supuesto, esto es, los derivados de la aportación de una garantía para obtener la suspensión<sup>135</sup>. Ahora bien, el hecho de que sólo estuviera contemplado el primer supuesto no significaba que el obligado tributario no pudiera obtener, *a través de otra vía procedimental*, el correspondiente reembolso. Y ello porque *antes y ahora* el derecho que reconoce el art. 33 de la LGT no es más que un derecho a ser indemnizado por los daños provocados por el funcionamiento anormal de la Administración, derecho que, como es sabido, está reconocido y regulado con carácter general en los arts. 139 y ss. de la LRJAPPAC<sup>136</sup>. Por lo tanto, cualquier daño/coste soportado por un acto que se declara improcedente podría ser resarcido a través de dicho procedimiento. De hecho, el propio RGRVA “recuerda” esta cuestión al señalar en su art. 72 (último párrafo) lo siguiente: “*el procedimiento previsto en los artículos siguientes se limitará al reembolso de los costes anteriormente indicados, si bien el obligado al pago que lo estime procedente podrá instar, en relación con otros costes o conceptos distintos, el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando se den las circunstancias previstas para ello*”.

Entre los costes/daños objeto de resarcimiento *no comprendidos* en el art. 33 de la LGT destacan de manera sobresaliente los que se derivan de la representación y defensa del interesado para llevar a cabo la impugnación. Estos costes, especialmente en la vía administrativa, se generan de modo voluntario por el obligado tributario que recurre, habida cuenta que en esta fase no es preceptiva la intervención ni de Abogado ni de Procurador. No sucede lo mismo cuando la litis alcanza la vía judicial (art. 23 LJCA).

Analizaremos la posibilidad de que el obligado tributario sea indemnizado por estos costes en el último epígrafe de esta parte del trabajo. Sí cabe mencionar, no obstante, que inicialmente se había consolidando una “*jurisprudencia*” de la Audiencia Nacional favorable a que se resarzan los costes de asesoramiento ocasionados en la vía administrativa, en aquellos asuntos en que por su compleji-

---

<sup>134</sup> No obstante, es posible, cuando se trata de un caso de aplazamiento o fraccionamiento, que la improcedencia del acto no tenga su origen en un recurso del obligado tributario. La improcedencia podría derivar de alguno de los procedimientos especiales de revisión mencionados en el art. 216 de la LGT.

<sup>135</sup> El art. 12 de la LDGC reconoció por primera vez, y con carácter general, el derecho de los obligados tributarios a ser reembolsados de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de la deuda tributaria. Con anterioridad, la LGT de 1963, tras la modificación arbitrada por la Ley 25/1995, de 10 de julio, reconocía en su art. 81.5 este derecho pero sólo respecto del coste de los avales aportados para suspender la ejecución de las sanciones tributarias.

<sup>136</sup> Como señala el FJ 3 de la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 2002, recurso 3171/1997, la obligación de la Administración de reembolso del coste de las garantías “*se inscribe en el ámbito de la responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria por el funcionamiento anormal de los servicios de gestión tributaria o, si se quiere, y en términos más amplios, por un funcionamiento que causa un daño al administrado que éste no tiene el deber jurídico de soportar*”.

dad esté justificado el acudir a un experto en la materia, mientras que los originados en la vía jurisdiccional la competencia se atribuye al Juez o Tribunal que conozca del asunto, a través de la condena en costas<sup>137</sup>. Para el resarcimiento de los primeros, la vía que el obligado tributario debe seguir, en principio, es la de la responsabilidad patrimonial regulada en los arts. 139 y ss. de la LRJAPPAC. Con todo, como veremos, la última jurisprudencia del Tribunal Supremo ha restringido sensiblemente la posibilidad de obtener una indemnización por los gastos de asesoramiento generados en la vía administrativa, manteniéndose, no obstante, que los gastos soportados en la vía judicial es una cuestión que se resolverá a través de la condena en costas.

Por lo que respecta a los supuestos comprendidos en el art. 33 de la LGT, es relevante señalar que esta Ley reconoce por primera vez el derecho al pago de intereses sobre los costes que se reembolsan. Con anterioridad este derecho no se reconocía y, en consecuencia, la vía ordinaria para lograr su indemnización era el procedimiento de responsabilidad patrimonial de la LRJAPPAC<sup>138</sup>.

En este sentido, es importante poner de relieve que existen diferencias significativas entre las indemnizaciones que se derivan del art. 33 de la LGT y las que se pueden derivar de la LRJAPPAC. A continuación destacaremos dos. La primera de ellas se refiere al plazo de prescripción de la acción. En efecto, el plazo de la acción del art. 33 de la LGT es de cuatro años y el de la LRJAPPAC de un año (art. 142.5). Otra diferencia importante son los recursos que proceden contra los actos que resuelvan estas solicitudes. Mientras que las que se refieren al reembolso del coste de las garantías son impugnables en vía económico-administrativa (art. 78.4 RGRVA), las que afectan al procedimiento de responsabilidad patrimonial agotan la vía administrativa (art. 142.6 LRJAPPAC).

En cualquier caso, lo que vamos a analizar aquí es la indemnización (reembolso) que se deriva del art. 33 de la LGT y los arts. 72 y ss. del RGRVA, que afecta a los dos supuestos indicados al comienzo de este epígrafe. Para facilitar la exposición, analizaremos estos preceptos pensando fundamentalmente en aquellos casos en los que el acto declarado improcedente ha estado suspendido, sin perjuicio de que *las conclusiones a las que lleguemos sean igualmente aplicables al reembolso de las garantías cuando el acto declarado improcedente, no ha estado suspendido, pero sí ha sido objeto de aplazamiento o fraccionamiento el pago derivado del mismo*. No obstante, cuando sea posible observar alguna peculiaridad del régimen del reembolso en el supuesto de aplazamiento y fraccionamiento, se hará mención a ella de forma expresa.

## 2. REQUISITOS PARA QUE PROCEDA EL REEMBOLSO

### 2.1. Consideración previa

El art. 33.1 de la LGT establece que *“la Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda si dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución firme. Cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías”*.

---

<sup>137</sup> Sobre ello cfr. BOSCH CHOLBI (2005), “La responsabilidad patrimonial de la Administración tributaria al reembolso de honorarios profesionales por recursos interpuestos en vía administrativa”, *Tribuna Fiscal*, núm. 177, y las sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de octubre de 1999, recurso 2164/1997 y de 22 de septiembre de 2003, recurso 453/2000.

<sup>138</sup> Vid. las resoluciones del TEAC de 11 de noviembre de 2004, recurso 4254/2003, la sentencia del TSJ de Asturias 8 de junio de 2004, recurso 251/2001 y la sentencia del TSJ de Madrid de 1 de diciembre de 2004, recurso 545/2002. No obstante, alguna sentencia como la del TSJ de Madrid de 22 de marzo de 2007, recurso 1508/2003, ha admitido el pago de intereses, sin acudir al procedimiento de responsabilidad patrimonial, aplicando el art. 36 de la LGP 1988, que contemplaba el derecho la Hacienda Pública a pagar intereses cuando transcurren tres meses desde que se solicita por escrito el pago de una deuda vencida, líquida y exigible.

La LGT condiciona la obligación de reembolso a que exista una sentencia o resolución administrativa *firme* que declare la *improcedencia* total o parcial del acto impugnado.

El primer aspecto que debe resaltarse de esta regulación es que la LGT ha ampliado los supuestos en los que procede el reembolso, habida cuenta que la normativa anterior lo circunscribía a que la *deuda tributaria* se declarase improcedente. Al utilizar el art. 33 de la LGT la expresión “*acto improcedente*” cabrá el reembolso, no sólo cuando la improcedencia se predique de la deuda tributaria o liquidación, sino también de cualquier otra actuación de la Administración tributaria, tanto referida a deudas tributarias como para el resto de ingresos de Derecho público cuya gestión tenga encomendada, para cuya suspensión se haya exigido la aportación de garantía y posteriormente haya sido declarada la deuda improcedente<sup>139</sup>. No obstante, el hecho de que estos supuestos no estuvieran previstos con anterioridad, no significa que no fuera posible obtener su resarcimiento a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial que regula la LRJAPPAC<sup>140</sup>.

En consecuencia, como se ha dicho, con ello el Legislador da entrada a situaciones que hasta la LGT sólo podían reconducirse por la vía de la responsabilidad patrimonial de la Administración, como son las actuaciones en el marco del procedimiento de apremio en donde lo que se cuestiona no es la deuda sino la actuación ejecutiva (providencias de apremio, diligencias de embargo, actos relativos a subastas, etc.). También alcanza este precepto a la suspensión de los actos sin contenido económico cuando para su obtención hubiera sido necesario aportar garantías que hubieran generado costes. Es reseñable, como se ha dicho, que este precepto se aplica también a las garantías aportadas para aplazar o fraccionar el pago de la deuda tributaria, en los casos en los que se declara improcedente el acto administrativo que la liquida.

Los dos aspectos más significativos que deben concurrir para que proceda el reembolso son, por un lado, que exista una sentencia o resolución administrativa firme y, por otro lado, que dicha sentencia o resolución declare la improcedencia del acto impugnado.

## **2.2. Improcedencia del acto impugnado: total o parcial**

Para que concurra este requisito es preciso que se declare la improcedencia del acto impugnado. Es indiferente a estos efectos si el motivo que provoca la improcedencia es de fondo o de forma, lo relevante es que se declare su improcedencia<sup>141</sup>.

La sentencia del TSJ de Andalucía de 31 de octubre de 2001, recurso 45/1997, señala que la obligación de reembolso no se condiciona a que la improcedencia del acto administrativo derive de un vicio de nulidad absoluta y no de mera anulabilidad, por lo tanto “*la indemnización procede tanto si el acto tributario es eliminado definitivamente del mundo del derecho, como si puede volver a producirse por tratarse de un defecto de mera anulabilidad*” (FJ 2). En este caso se trataba de una liquidación derivada de una comprobación de valores que se anula por falta de la debida motivación.

También se ha considerado que era pertinente el reembolso cuando la “*improcedencia*” era consecuencia de la aplicación retroactiva de una norma sancionadora más favorable (vid. la sentencia del TSJ de Cataluña de 19 de enero de 2006, recurso 647/2001).

---

<sup>139</sup> CODINA TRESENTS (2004), “La relación jurídico-tributaria y las obligaciones tributarias”, en *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, pág. 143.

<sup>140</sup> Vid. la sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de mayo de 2006, recurso 153/2004.

<sup>141</sup> Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ (1998), “Devoluciones y reembolsos”, en *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Ediciones Francis Lefebvre, Madrid, pág. 74.

La sentencia del TSJ de Valencia de 18 de abril de 2006, recurso 2715/2004 considera que hay improcedencia cuando se produce la prescripción durante la sustanciación de la reclamación económico-administrativa.

La sentencia del TSJ de Madrid de 22 de marzo de 2007, recurso 1508/2003 ha considerado que concurre este requisito cuando se declara prescrita la acción para recaudar la deuda. Lo que produce la “*improcedencia*” es la concurrencia de cualquier motivo que haga que el obligado tributario no venga obligado a pagar la deuda.

Por el contrario no procede el reembolso cuando se produce una nulidad por un defecto durante los procedimientos de revisión que motiva que se retrotraigan las actuaciones hasta el momento en que se produjo el defecto. Y ello porque aquí la improcedencia no es de la liquidación sino de la resolución del procedimiento de revisión (vid. la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2006, recurso 5942/2001).

También se ha considerado que no hay declaración de improcedencia en el supuesto que analiza la sentencia del TSJ de Madrid de 23 de julio de 2004, recurso 598/2001. La Administración dejó prescribir el derecho a exigir el pago al no ejecutar una sentencia que declaraba conforme a Derecho un acto dictado por ella. Es razonable que no hubiera reembolso a favor del obligado tributario porque la deuda tributaria liquidada por la Administración era “*procedente*”; otra cosa es que haya dejado prescribir la acción de cobro.

Con independencia de cuál sea el motivo que cause la improcedencia del acto impugnado, hay que tener en cuenta también que esta declaración de improcedencia puede ser total o parcial. Las consecuencias que se derivan de calificar la declaración de improcedencia como total o parcial son de gran relevancia.

Cuando *la declaración de improcedencia es total*, el obligado tributario tendrá derecho a que se le reembolse la totalidad de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión. Por el contrario, cuando la declaración es parcial, sólo se reembolsará la parte de esos costes que se corresponda con la parte proporcional de la deuda tributaria que se haya declarado improcedente, o como dice la norma, “*cuando el acto o la deuda se declare parcialmente improcedente, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste de las garantías*”. Así, por ejemplo, si la deuda impugnada ascendía a 10.000 € y se declara improcedente 2.000 €, el obligado tributario sólo verá el reembolsado el 20 por 100 de la suma a la que hayan ascendido los costes de las garantías aportadas.

Las consecuencias que se producen son diferentes en función de que la improcedencia declarada sea total o parcial. Por este motivo, parece razonable que analicemos cuándo se entiende que concurre cada una de ellas.

Es muy significativo que la normativa se refiera a la improcedencia de la deuda tributaria y no específicamente a la improcedencia del acto que la liquida, todo ello sin perjuicio de que cuando la deuda tributaria sea improcedente también lo vaya a ser el acto administrativo, lo que determinará su nulidad, anulabilidad o revocación, según el caso. Esta distinción es significativa, porque no siempre que se anula el acto administrativo que liquida la deuda tributaria puede afirmarse que se trata de una declaración de improcedencia total. En este sentido, uno de los supuestos más problemáticos son aquéllos en los que aunque la sentencia o la resolución administrativa estiman sólo parcialmente la solicitud del obligado tributario, el acto administrativo se anula en su totalidad, todo

ello sin perjuicio de que la Administración tenga que dictar un nuevo acto conforme a lo establecido en la sentencia o resolución administrativa.

En este supuesto cabría considerar que la deuda tributaria es improcedente por el hecho de que el fallo de la sentencia o la resolución administrativa ha anulado “*completamente*” el acto administrativo que exigía dicha deuda. La circunstancia de que la Administración deba dictar un nuevo acto corrigiendo el anterior en los aspectos considerados improcedentes no debería impedir lo anterior, pues, en definitiva, el acto administrativo que motivó la impugnación y la aportación de una serie de garantías para su suspensión “*ha sido eliminado completamente*”, aunque sólo fuera en parte improcedente. De hecho esta es la postura que venía sosteniendo el Tribunal Supremo antes de que se reconociera expresamente este derecho por la LDGC. La sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1999, recurso 2298/1995, expresamente señala que aunque la estimación sea solamente parcial debe mantenerse la obligación de indemnizar por la totalidad de los costes generados por la garantía, ya que la “*Administración tributaria no permitía el ingreso parcial de lo no discutido, por mor del principio recaudatorio de «integridad del pago»*” (FJ 4).

El razonamiento anterior no es aplicable, sin embargo, a partir de la entrada en vigor de la LDGC. Tampoco es aplicable, como parece lógico, bajo la el art. 33 de la LGT. *La propia sentencia del Tribunal Supremo indicada anteriormente pone de relieve este extremo.*

En consecuencia, cuando el acto resolutorio sólo estima parcialmente el recurso o la reclamación, el reembolso del coste de las garantías también será proporcional, incluso si la estimación parcial ha provocado la anulación de la totalidad del acto impugnado<sup>142</sup>. La razón de que este sea el criterio que deba utilizarse radica en que la redacción de la norma no se fija tanto en el dato formal de si el acto administrativo impugnado sigue o no desplegando efectos tras la sentencia o la resolución administrativa, sino en el fondo de esta resolución.

En la medida en que la resolución considere que parte del acto administrativo impugnado es conforme a Derecho, el reembolso del coste de las garantías debe limitarse en igual medida. Y ello a pesar de que la parte del mismo que se declara improcedente suponga la anulación de todo el acto administrativo, para que a continuación se dicte otro que sea “*completamente*” (procedente) conforme a Derecho. La jurisprudencia existente a raíz de la entrada en vigor de la LDGC se ha pronunciado en este sentido<sup>143</sup>.

La determinación de la existencia de una declaración de improcedencia total o parcial obligará a analizar los fundamentos del acto resolutorio. En este sentido, conviene significar que no siempre que la Administración puede dictar un nuevo acto en ejecución del que es anulado por el acto resolutorio, estaremos ante una declaración de improcedencia parcial. Así, por ejemplo, el supuesto de hecho analizado por la sentencia del TSJ de Andalucía de 31 de octubre de 2001, recurso 45/1997, debe conceptuarse como un supuesto de improcedencia total. En ella se anula una liquidación derivada de una comprobación de valores por falta de motivación. Aunque la liquidación que pueda dictar a continuación la Administración pueda resultar totalmente procedente –corrigiendo, claro está, el defecto de motivación–, ello no supone que la primera fuera procedente, pues adolecía de un defecto que impedía determinar dicho alcance y que por sí mismo era suficiente para su anulación.

---

<sup>142</sup> La doctrina ha criticado este extremo derivado de la legislación aplicable a partir de la LDGC. Cfr. FALCÓN Y TELLERÍA (1999), “Reembolso de los costes de la garantía”, en *Comentarios a la Ley de Derecho y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, págs. 277 y 278.

<sup>143</sup> Vid. la sentencia del TSJ de Andalucía de 16 de septiembre de 2003, recurso 3984/1997, la sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de mayo de 2004, recurso 1341/2002, la resolución del TEAC de 24 de junio de 2004, recurso 3527/2003 y la sentencia del TSJ de Madrid de 1 de diciembre de 2004, recurso 545/2002.

### 2.3. Firmeza

El segundo requisito consiste en que *la sentencia o resolución administrativa que declara improcedente el acto o la deuda sea firme*. La firmeza a la que alude la norma hay que entenderla referida tanto a la vía administrativa como a la vía judicial. Este requisito concurrirá cuando el acto o la deuda no se hayan recurrido y haya transcurrido los plazos para interponer los correspondientes recursos, o bien, habiéndose recurrido, que no cupiera ulterior recurso<sup>144</sup>. Para determinar cuándo se produce esta circunstancia es necesario acudir a la normativa correspondiente.

En los supuestos de resoluciones dictadas como consecuencia de la interposición de un recurso de reposición, la resolución será firme una vez pasado un mes sin que se hubiera interpuesto reclamación económico-administrativa. Cuando se trata de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, la solución es diferente en función de si la resolución se ha dictado en única, primera o segunda instancia. Si se trata de una resolución en única o segunda instancia la firmeza se producirá una vez transcurrido el plazo de dos meses sin que se haya recurrido en vía contencioso-administrativa. Cuando la resolución se haya dictado en primera instancia, la firmeza se producirá cuando ha transcurrido el plazo de un mes para recurrir en alzada ante el TEAC. En último lugar, cuando se trata de sentencias judiciales, el obligado tributario podrá acreditar la firmeza mediante la certificación expedida por la Secretaría del Juzgado o de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del que corresponda<sup>145</sup>.

Cuando el acto resolutorio no es todavía firme conforme a las normas indicadas anteriormente, la solicitud de reembolso del coste de las garantías no puede ser estimada. De hecho uno de los documentos que el obligado tributario debe acompañar a su solicitud es *“una copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme por la que se declare improcedente total o parcialmente el acto administrativo o deuda cuya ejecución se suspendió”* (art. 75.2.a RGRVA).

No obstante, bajo la legislación anterior a la LDGC, este requisito se ha interpretado por el TEAC de modo flexible, en el sentido de que la exigencia de firmeza no lo es respecto de la sentencia o resolución administrativa, sino respecto de la declaración de improcedencia del acto administrativo impugnado que tal sentencia o resolución contenga. Fundamentalmente, este supuesto se refiere a aquellos casos en los que en una primera instancia, administrativa o judicial, el acto impugnado se declara parcialmente improcedente, y contra esta declaración parcial de improcedencia se interpone el recurso o la reclamación correspondiente por el sujeto beneficiado por la misma –normalmente el obligado tributario, que lógicamente en el nuevo recurso irá dirigido a las partes del acto impugnado no declaradas improcedentes en la instancia anterior.

En estos casos, aunque la sentencia o la resolución administrativa no sean firmes, es cierto que la parte de la resolución declarada improcedente no se va a modificar, salvo que sea recurrida también por quien se ve perjudicado –normalmente la Administración-. Por lo tanto, aunque el acto resolutorio no sea firme, desde un punto de vista material sí lo es la parte del acto o la deuda declarada improcedente, ya que cuando no recurre quien resulta perjudicado y los elementos estimados en la instancia anterior no se cuestionan en la siguiente, estos aspectos permanecerán inamovibles (*“firmes”*), so pena de incurrir en una proscrita *“reformatio in peius”* el órgano administrativo o judicial que conozca en la siguiente instancia. Así lo interpretaron diversas resoluciones administrativas y

---

<sup>144</sup> Vid. la sentencia del STSJ de Madrid de 1 de diciembre de 2005, recurso 262/2002.

<sup>145</sup> Vid. CODINA TRESSENTS (2004), “La relación jurídico-tributaria...”, cit., pág. 145 y la sentencia del TSJ de Madrid de 6 de julio de 2006, recurso 401/2003.

judiciales, entre las que cabe destacar la sentencia del Tribunal Supremo de 31 de enero de 2003, recurso 1124/1998<sup>146</sup>.

Esta interpretación del requisito de la firmeza podía sostenerse a la vista de la redacción del art. 12 de la LDGC, pues este precepto no se refiere tanto a la firmeza de la sentencia o de la resolución administrativa, sino a la firmeza (inamovilidad) de la declaración de improcedencia<sup>147</sup>. Parece claro que este requisito concurre *de facto* si esta cuestión no se cuestiona por los recurrentes.

Esta interpretación, sin embargo, difícilmente puede sostenerse con la redacción del art. 33.1 de la LGT, pues señala que procederá el reembolso cuando “*dicho acto o deuda es declarado improcedente por sentencia o resolución administrativa firme*”. La redacción de este precepto vincula el requisito de la firmeza no sólo a la declaración de improcedencia sino también al acto resolutorio que efectúa tal declaración. Por este motivo, la interpretación del art. 33 de la LGT debe ser diferente a la del art. 12 de la LDGC<sup>148</sup>.

Parece que el Legislador al situar detrás de las expresiones “*sentencia o resolución*” la palabra “*firme*” ha querido modificar el sentido que se le estaba dando a su antecedente normativo. Sin lugar a dudas, este requisito, interpretado tanto en sentido material como formal, facilita a la Administración la tramitación de estos procedimientos. En efecto, si la sentencia o la resolución administrativa tienen que ser “*formalmente*” firmes, deberá acreditarse mediante la certificación de firmeza correspondiente. En cambio, si este precepto se interpreta en el sentido de la legislación anterior, para determinar si es o no firme, como no se tiene ni es posible obtener una certificación que acredite la firmeza, habrá que esperar a saber si la parte perjudicada, normalmente la Administración, ha recurrido o no. Si existiera una buena comunicación entre los propios órganos de la Administración, y una rápida notificación de los órganos jurisdiccionales con los sujetos que recurren, la situación anterior no supondría ningún problema, pues todos los sujetos que intervienen tendrían esta información. Sin embargo, ello no es siempre así, y para evitar los problemas que pueda producirse, el legislador quizás haya realizado esta modificación con el fin de exigir que la firmeza sea también formal.

Pues bien, los arts. 72 a 79 del RGRV, que desarrollan el art. 33 de la LGT, introducen algunas dudas sobre cuál es la interpretación que debe prevalecer. A favor de la primera, (*firmeza material*) estaría el hecho de que los preceptos que regulan el alcance del reembolso del coste de las garantías (arts. 72, 73 y 74), no hacen en ningún momento alusión al requisito de la firmeza. Por el contrario, y a favor de la segunda interpretación (*firmeza formal*), estaría el art. 76.2.a) del RGRVA, pues entre los documentos que hay que acompañar a la solicitud de reembolso se incluye una “*copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme*”.

No obstante, en contra de este argumento podría alegarse que este mismo requisito se encontraba igualmente en la norma anterior que reglamentaba el reembolso del coste de las garantías, y la interpretación que se sostenía era otra (cfr. art. 6.2.a RD 136/2000). En efecto, la normativa actual no exige que conste en la copia de la sentencia o de la resolución que es firme, sino simplemente que lo sea. Como hemos visto, estas resoluciones pueden ser firmes, respecto del acto o deuda que se

---

<sup>146</sup> Vid. la resolución del TEAC de 24 de junio de 2004, recurso 3527/2003 y la sentencia del TSJ de Madrid de 22 de septiembre de 2005, recurso 988/2002.

<sup>147</sup> Su tenor es el siguiente: “*La Administración tributaria reembolsará, previa acreditación de su importe, el coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa y dicha declaración adquiera firmeza*”.

<sup>148</sup> En este sentido se pronuncian DE DIEGO RUIZ/MEJÍAS LÓPEZ/MESTRE GARCÍA/PLAZA ALONSO/RUIZ GÓMEZ (2005), *Guía de recursos y reclamaciones tributaria*, CISS, Valencia, pág. 270.

declara improcedente, sin tener formalmente esa condición. En este sentido, el art. 6.2.a del RD 136/2000 sí exigía que en la copia de la resolución administrativa o judicial se hiciera expresamente mención de su firmeza, lo que llevaría a una interpretación formal de este requisito y, sin embargo, la interpretación no ha sido esa. Por lo tanto, si este requisito en el RGRVA se ha redactado de tal manera que no parece necesario que la firmeza sea formal, mientras que en la norma anterior sí lo parecía y en cambio no se interpretaba así, podría servir para sostener que también bajo la nueva normativa basta que la firmeza sea material.

En cualquier caso, la LGT vigente permite traer a colación otro argumento para sostener que la firmeza debe ser también formal. Cuando la LGT regula el cómputo de la prescripción del derecho al reembolso del coste de los avales, señala que el *dies a quo* es el “*día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado*” (art. 67 LGT). Como se puede apreciar, este precepto, al igual que el art. 33 LGT, vincula la firmeza a la resolución o sentencia, y no específicamente a la declaración de improcedencia que la misma realiza. Finalmente, el art. 34 de la LGT, cuando enumera y describe los derechos y garantías de los obligados tributarios, en su letra “c” reconoce el derecho a ser reembolsado del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente *por sentencia o resolución administrativa firme*.

De lo expuesto puede sostenerse que la nueva LGT ha introducido una modificación en esta materia: *el acto que declara la improcedencia debe ser firme tanto material como formalmente*. Esta modificación podría verse como un retroceso en el reconocimiento de los derechos y garantías de los obligados tributarios, pues se pospone en el tiempo el momento a partir del cual puede ejercerse este derecho. No obstante, este inconveniente se ha paliado, al menos en parte, por el hecho de que el art. 33 de la LGT prevea expresamente el pago de intereses. Por lo tanto, el “*tiempo de más*” en que se posponga el ejercicio de este derecho se verá compensado porque durante ese tiempo se devengan intereses a favor del obligado tributario.

### **3. CONTENIDO DEL DERECHO DE REEMBOLSO**

#### **3.1. Consideración previa**

El art. 33 de la LGT reconoce el derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas para obtener la suspensión del acto impugnado remitiéndose el correspondiente desarrollo reglamentario para determinar los costes de las garantías que son reembolsables.

La regulación que prevén los arts. 73 y 74 del RGRVA es prácticamente idéntica a la que contemplaba el RD 136/2000, aunque existe alguna diferencia con consecuencias significativas. La más significativa es que se incorpora al reembolso del coste de las garantías el pago de intereses. Bajo el régimen anterior, para obtener el pago de intereses sobre los citados costes era necesario hacerlo a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial.

#### **3.2. Costes reembolsables**

El derecho de reembolso del coste de las garantías alcanzará a aquellas que, prestadas de conformidad con la normativa aplicable, hayan sido aceptadas (art. 73 RGRVA). El art. 74 del reglamento detalla qué costes son reembolsables en función del tipo garantía que se haya aportado.

Con carácter general se puede afirmar que *los únicos costes que se reembolsan a través de este procedimiento son los necesarios para la formalización, mantenimiento y cancelación de la garantía aportada*. Cualquier otro coste distinto de los anteriores no forma parte del derecho que reconoce el

art. 33 de la LGT, sin perjuicio de que pueda indemnizarse, como hemos visto, a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración.

### 3.2.1. Aval, fianza de carácter solidario o certificado de seguro de caución

Cuando la garantía aportada ha consistido en un aval, fianza de carácter solidario o certificado de seguro de caución, el reembolso comprenderá *“las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o entidad aseguradora en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía”*<sup>149</sup>.

En este punto el RGRVA ha introducido una novedad importante. El art. 3.1.a) del RD 136/2000 limitaba en el tiempo el derecho de reembolso en esta caso, señalando que sólo se reembolsarían los devengados *“hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia”*. Esta limitación temporal provocaba que en muchas ocasiones no se reembolsaran todos los costes devengados por estas garantías, incluso si se hubieran generado por su mantenimiento o cancelación.

La limitación temporal carecía absolutamente de justificación, porque si estos costes se seguían devengando transcurridos los treinta días desde la notificación, era, en la mayoría de los casos, como consecuencia de que la Administración tardaba en devolver al obligado tributario la garantía aportada, a los efectos de que éste pudiera cancelarla con el fin de que deje de devengar el coste que genera su mantenimiento. No obstante, esta situación se resolvía parcialmente al señalar el art. 3.2 del RD 136/1990 que el plazo se ampliaría hasta que se devuelva o cancele la garantía, cuando la falta de devolución o de cancelación de la garantía es imputable a la Administración<sup>150</sup>.

Esta previsión del RD 136/2000 viene a equiparar, en cierto modo, el régimen establecido por el RGRVA, que señala que estos costes se reembolsan hasta la fecha en que se devuelve la garantía. No obstante, puede advertirse que la nueva norma es más favorable porque el obligado tributario no tiene que probar que el retraso es imputable a la Administración y, si es él quien se retrasa, no va a sufrir las consecuencias del plazo que establecía la normativa anterior.

No obstante, sí puede observarse algún aspecto en el que el RGRVA puede ser más restrictivo. Así, por ejemplo, para que el aval pueda cancelarse es preciso que la Administración lo devuelva. La comisión por cancelación, en caso de que el obligado tributario tenga que soportarla, se devenga, como parece lógico, tras la devolución de la garantía. Dada la redacción del art. 74.1.a) del RGRVA es muy improbable que pueda obtenerse el reembolso de esta comisión, porque el límite temporal que se establece es *la fecha en que se produzca la devolución de la garantía*. Con la normativa anterior era más factible recuperar esta comisión, bien porque se cancelaba dentro de los treinta días, bien porque por razones imputables a la Administración no se devolvía la garantía. En estos casos hemos visto que el plazo se ampliaba hasta la devolución o cancelación de la garantía. Si prevalece la interpretación que se deriva de la redacción del RGRVA, la comisión por cancelación se podrá

---

<sup>149</sup> Como se señala en VVAA (2007), *Manual de revisión de actos en materia tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor, pág., pág. 949, *“no se incluyen los costes generados por la inmovilización de valores, obligaciones o depósitos para la concesión del aval”*. Lógicamente estos costes sólo serán recuperables, en su caso, a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración pública. En este sentido SÁNCHEZ PEDROCHE (2006), *Revisión Administrativa en Vía Tributaria*, CEF, Madrid, pág. 1018.

<sup>150</sup> De hecho la sentencia del TSJ de Madrid de 9 de octubre de 2007, recurso 1776/2003 señala que la tardanza del obligado tributario en solicitar la devolución del aval no debe limitar en el tiempo los costes reembolsables, pues la obligación de devolución del aval recae sobre la Administración, que debe proceder a devolverlo tan pronto como conozca la resolución o sentencia anulatoria.

recuperar, en su caso, a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración.

### 3.2.2. Hipoteca o prenda con o sin desplazamiento

Cuando la garantía aportada es una hipoteca o prenda con o sin desplazamiento, los costes que se reembolsan son los satisfechos por los siguientes conceptos: a) gastos derivados de la intervención de un fedatario público; b) gastos registrales; c) tributos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación; y d) gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía a que se refiere la normativa reguladora de las reclamaciones económico-administrativas, esto es, el RGRVA. La redacción de este supuesto no plantea los problemas que el caso anterior, porque se contempla expresamente el reembolso de los gastos derivados de la cancelación de la garantía, sin limitación temporal alguna.

### 3.2.3. Resto de garantías

El art. 74.1.c) del RGRVA establece lo siguiente: “*cuando se hubieran aceptado por la Administración o por los tribunales garantías distintas de las anteriores [aval, fianza, seguro de caución o hipoteca], se admitirá el reembolso de los costes de estas, limitado, exclusivamente, a los costes acreditados en que se hubiera incurrido de manera directa para su formalización, mantenimiento y cancelación devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía*”. Este precepto tiene la virtud de no establecer límites temporales, por lo que los costes que se indican, hasta los de cancelación, son reembolsables.

Como se puede observar, sólo son reembolsables los gastos que señala el reglamento. Cualquier otro concepto que pueda considerarse un daño que el obligado tributario no tiene la obligación de soportar, deberá reclamarse a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración. No obstante, se echa de menos que se hubiera incluido también entre el derecho de reembolso aquellos supuestos en los que se ha suspendido la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de aportar garantías, pero en los que el obligado tributario ha podido incurrir en algún coste directamente relacionado con la obtención de la suspensión. Nos referimos a los casos en los que un acto de contenido económico, distinto de las sanciones, se suspende, sin necesidad de aportar garantías, porque el obligado tributario consigue acreditar, como señala el art. 233.4 de la LGT, que no puede aportar garantía alguna y que la ejecución le causaría perjuicios de difícil o imposible reparación<sup>151</sup>.

Esta modalidad de suspensión exige al recurrente desplegar una cierta actividad probatoria, actividad que puede generar determinados gastos –por ejemplo, un informe pericial sobre la situación patrimonial de la entidad-. Parece razonable que se puedan rembolsar estos gastos, porque aunque no se ha aportado garantía alguna para obtener la suspensión, la obtención de la suspensión sí ha generado costes. Obviamente, al no preverlo expresamente el art. 33 de la LGT ni el RGRVA, el obligado tributario deberá reclamarlos a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración, sino lo ha pedido ya en el propio recurso o reclamación contra el acto cuya suspensión ha solicitado.

## 3.3. Intereses

### 3.3.1. Fechas de inicio y finalización del devengo de intereses

---

<sup>151</sup> También podrían incluirse los costes incurridos, en su caso, para acreditar la concurrencia de perjuicios de imposible o difícil reparación cuando el acto tributario impugnado, cuya suspensión se pretende, no tiene contenido económico (art. 233.10 LGT). Estas mismas conclusiones son aplicables al aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.

Según el art. 33.2 de la LGT, “con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite”. El devengo de intereses comienza en la “la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes” y finaliza en “la fecha en que se ordene el pago”.

Como normalmente los costes derivados de una misma garantía se habrán generado en momentos diferentes, el *dies a quo* no será siempre el mismo, por lo que habrá que realizar un cálculo individualizado en función de la fecha en que se hubiera realizado cada desembolso. Es al obligado tributario a quien le corresponde probar los costes que ha soportado y la fecha en que se hubieran incurrido.

Esta diversidad del *dies a quo* no se producirá, con carácter general, cuando la garantía haya consistido en depósito de dinero. Para este caso el art. 74.1.d) del RGRVA establece una regla específica respecto a la fecha de finalización del devengo de intereses: el interés legal se abona hasta el día en que se produzca la devolución del depósito. Sin que se contemple explicación alguna, el RGRVA no ha seguido en este punto la LGT, que vincula la finalización del devengo de intereses a la fecha en que se ordena el pago y no la fecha en que se produce la devolución. De hecho la LGT en todos los casos en los que se producen devoluciones, vincula siempre el pago de intereses a la fecha de ordenación del pago (arts. 31.2 y 32.2 LGT). Por este motivo puede cuestionarse seriamente la legalidad del RGRVA en este punto, porque amplía el período de tiempo durante el cual puede producirse el devengo de intereses, ya que la ordenación del pago de la devolución siempre tendrá lugar en un momento temporal anterior al pago de la misma. En cualquier caso, se tome como referencia la fecha de la ordenación del pago o la fecha en que se paga la devolución, es conveniente destacar que la modificación que introduce LGT es de menor calado, porque con anterioridad en este supuesto, y sólo en éste, el art. 4.2.c) del RD 136/2000 preveía también el pago de intereses<sup>152</sup>.

### **3.3.2. Tipo de interés aplicable: el interés legal**

La LGT ha extendido el pago de intereses a todos los supuestos en los que procede el reembolso. El tipo de interés aplicable es el interés legal y no el interés de demora. Puede sorprender esta elección por dos motivos: la Comisión para la reforma de la LGT se pronunció a favor de que la Administración aplicara el interés de demora y en el resto de supuestos en los que la LGT prevé obligaciones de la Administración tributaria de devolución el tipo de interés que se aplica es el interés de demora.

Aunque la LGT no explicita la razón de que el interés aplicable sea el legal y no el de demora, la razón de que se aplique el primero debe residir, en nuestra opinión, en que los costes de las garantías que se reembolsan son una cantidad de dinero que no ha estado a disposición de la Administración tributaria en ningún momento, sino de un tercero ajeno al ámbito administrativo y al procedimiento de aplicación de los tributos. Mediante la aplicación del interés, aunque sea el interés legal, lo que se pretende es indemnizar completamente al obligado tributario, particular que no sucedería si sólo se reembolsara lo pagado por él en su día. Podría cuestionarse si este objetivo se consigue o no a través de la aplicación del interés legal y no del interés de demora. En cualquier caso, cuando un obligado tributario considere que la indemnización completa del daño causado precisa de la apli-

---

<sup>152</sup> Ahora bien, los intereses se devengaban sólo hasta los treinta días siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia, a no ser que la devolución se produjera con anterioridad.

cación del interés de demora (o cualquier otro tipo de interés), deberá reclamar la diferencia a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración.

### 3.3.3. Automaticidad del devengo de intereses

Por otro lado, podría resultar criticable el hecho de que el pago de intereses se produzca “*sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite*” (art. 33.2 LGT). El reembolso del coste de las garantías es un procedimiento que se inicia siempre a instancia del interesado y que requiere de éste que acredite su importe (art. 76.1 RGRVA). Por consiguiente, aunque la Ley le reconozca también el derecho a percibir intereses, lo lógico es que para ello fuera necesario también que el obligado tributario lo solicitara expresamente. No obstante, la Ley en este punto señala que se abonará el interés legal “*sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite*”.

Por otra parte, el hecho de que el obligado tributario “*demore*” la presentación de su solicitud de reembolso, siempre y cuando la misma se formule dentro del plazo de prescripción, *incluso si se hace de forma interesada*, no elimina el devengo de intereses a su favor. La conducta del interesado no influye, por lo tanto, en lo anterior. Dada la redacción de la norma deberán pagarse intereses por todo el tiempo transcurrido desde la fecha en que se acreditan los costes hasta que se ordene el pago del reembolso.

## 4. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO DE REEMBOLSO

La LGT regula en sus arts. 66 y 67 el plazo, el cómputo y las causas que interrumpen, tanto el derecho a solicitar el reembolso del coste de las garantías como el derecho a obtener el reembolso de estos costes una vez que se han reconocido.

En este punto la vigente LGT ha supuesto un gran avance, porque la normativa anterior no reguló expresamente esta cuestión, lo cual generó muchas dudas acerca de cuál era el plazo de prescripción de este derecho<sup>153</sup>. Así, por ejemplo, en algunos casos se ha considerado que el plazo es el general que se establece en materia tributaria (cuatro años –cinco antes de la LDGC-) <sup>154</sup>, y en otros se ha indicado que el plazo es de un año, pues el derecho que reconocía el art. 12 de la LDGC no era más que una regulación específica de una indemnización de los daños causados al obligado tributario a raíz de la actuación ilegal de la Administración. Si esto es así, el plazo que hay que aplicar, al no establecer la legislación tributaria otro específico, es el de un año que contempla la LRJAPPAC<sup>155</sup>.

El art. 66.c) de la LGT especifica que este plazo es de cuatro años y que se computa desde el día siguiente a aquel en que adquiera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado (art. 67.1 LGT). Conforme al art. 68.3 de la misma norma este plazo se interrumpe, bien por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda el reembolso, bien por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Junto al derecho a solicitar el reembolso, la LGT también regula el derecho a obtener el pago del reembolso ya reconocido. En este caso el plazo de prescripción también es de cuatro años y se computa desde el día siguiente a la fecha de notificación del acuerdo donde se reconozca el derecho a percibir el reembolso de las garantías (arts. 66.d y 67.1 LGT). Este derecho se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar el reembolso, por cualquier ac-

---

<sup>153</sup> MALVÁREZ PASCUAL (2004), “La deuda tributaria”, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, dir. C. Palao, CEF, Madrid, pág. 249.

<sup>154</sup> Vid. la resolución del TEAR de Andalucía de 30 de abril de 2002, reclamación 2439/2001 (Normacef Fiscal).

<sup>155</sup> Vid. la sentencia del TSJ de las Islas Baleares de 19 de diciembre de 2003, recurso 626/2002.

tuación fehaciente del obligado tributario por la que se exija el pago del reembolso, o por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase (cfr. art. 68.3 LGT).

## 5. PROCEDIMIENTO

Los arts. 75 a 79 del RGRVA regulan el procedimiento para el reembolso del coste de las garantías aportadas.

De esta regulación destacan algunos aspectos. En primer lugar, la competencia para acordar el reembolso se atribuye a la entidad u organismo que haya dictado el acto que se haya declarado total o parcialmente improcedente<sup>156</sup>. La solicitud del interesado debe acompañar una serie de documentos cuya finalidad principal es acreditar el importe de los costes soportados por la aportación de las garantías y la fecha en que se han hecho efectivos. Este dato es relevante a efectos del cálculo de los intereses.

El art. 78.3 del RGRVA contempla los efectos que se anudan al incumplimiento del plazo de tramitación de este procedimiento, plazo que se fija en seis meses. En este punto es destacable que la LGT se aparta de la LRJAPPAC, y establece que el efecto de este incumplimiento no será siempre el de la estimación por silencio positivo. La LGT señala en su art. 104.3 que se producirán los efectos que establezca la normativa reguladora de cada procedimiento. Como es sabido, la LRJAPPAC en su art. 48 señala que salvo que por Ley o normativa comunitaria europea se establezca lo contrario, el silencio será positivo. La LGT permite, en cambio, que sea la normativa reglamentaria la que decida entre ambas opciones: silencio positivo o negativo<sup>157</sup>. Sólo cuando la normativa correspondiente, *con independencia de su rango*, no prevea nada al respecto se entenderá que el silencio es positivo. El RGRVA sí establece una regulación específica, calificando el silencio como negativo.

Finalmente nos referiremos a la forma en que se puede ejercer este derecho. La única forma de ejercerlo *no es* presentando la correspondiente solicitud tras la declaración de improcedencia del acto impugnado. Puede ejercerse también, *como pretensión accesorias*, en el mismo recurso contra el acto declarado improcedente, aunque sólo cuando dicho recurso se trata de un recurso judicial, concretamente, de un recurso contencioso-administrativo<sup>158</sup>. En efecto, el art. 31 de la LJCA establece que “*el demandante podrá pretender la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos [...] susceptibles de impugnación*”. El demandante también “*podrá pretender el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de las mismas, entre ellas la indemnización de daños y perjuicios, cuando proceda*”.

Esta posibilidad tiene las siguientes ventajas: a) permite adelantar el ejercicio de este derecho, porque evita iniciar un procedimiento de reembolso a continuación de la declaración de improcedencia del acto impugnado por resolución judicial; b) la realización efectiva del derecho reconocido por la sentencia, al formar parte del contenido de fallo, será supervisada judicialmente; c) permite solicitar

---

<sup>156</sup> Como señalan DE DIEGO RUIZ/MEJÍAS LÓPEZ/MESTRE GARCÍA/PLAZA ALONSO/RUIZ GÓMEZ (2005), *Guía de recursos...*, cit., pág. 271, si lo que se recurre es la providencia de apremio dictada por un órgano (por ejemplo, la AEAT) que gestiona en vía ejecutiva los recursos de otro órgano, y dicha providencia se declara improcedente, la obligación de reembolso corresponde al órgano que ha dictado dicha providencia, porque es el acto que se declara improcedente.

<sup>157</sup> Vid. FERNÁNDEZ JUNQUERA (2004), “Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimiento de gestión”, en *La nueva Ley General Tributaria*, dir. R. Calvo, Civitas, Madrid, págs. 435 y 436.

<sup>158</sup> Esta cuestión ha sido analizada con detalle en VEGA BORREGO (2006), *La suspensión de actos tributarios en vía de recurso*, CEF, Madrid, págs. 204 a 219.

en el propio recurso contencioso-administrativo la indemnización de otros costes no contemplados expresamente por el art. 33 de la LGT, y cuyo resarcimiento obligaría a solicitarlos, posteriormente, a través de un procedimiento de responsabilidad patrimonial.

## CAPÍTULO CUARTO

### ASPECTOS PRESUPUESTARIOS DE LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES Y SENTENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

#### 1. INTRODUCCIÓN

#### 2. DERECHO A LA EJECUCIÓN, OBLIGACIONES ECONÓMICAS Y CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS

#### 3. OBLIGACIONES ECONÓMICAS QUE RESULTAN DE RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEBE EJECUTAR EN SUS PROPIOS TÉRMINOS

3.1. Las resoluciones y sentencias como fuente de las obligaciones económicas y la Ley de Presupuestos como fuente del gasto público

3.2. El significado de los créditos presupuestarios

3.3. Exigibilidad de las obligaciones derivadas de resoluciones y sentencias en materia tributaria y su imputación presupuestaria

3.4. Obligaciones exigibles, según el tipo de resolución o sentencia adoptada

3.4.1. Resoluciones

3.4.2. Sentencias

3.4.3. Ejecución de las obligaciones exigibles

#### 4. CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES ECONÓMICAS EXIGIBLES

4.1. Causas de extinción de las obligaciones económicas y el procedimiento de realización del gasto público

4.2. El pago de las obligaciones derivadas de resoluciones y sentencias en materia tributaria

4.2.1. El pago de los ingresos tributarios indebidos

4.2.2. El reembolso de las garantías aportadas

4.3. La compensación como forma de cumplimiento de las obligaciones económicas de la Administración tributaria

4.4. Prescripción de las obligaciones económicas

## 1. INTRODUCCIÓN

Entre las obligaciones de los entes públicos cuya prestación consiste normalmente en la entrega de una suma de dinero, se encuentran las que son consecuencia directa de las resoluciones y sentencias estimatorias de los derechos que los obligados tributarios han hecho valer por medio de sus recursos, haya sido en la vía administrativa previa a la contencioso-administrativa o en ésta última.

Estas obligaciones consistirán, según se desprende de los anteriores apartados de este trabajo, en la *devolución de cantidades indebidas* previamente ingresadas, el *reembolso del coste de las garantías* que se aportaron y el *abono de intereses de demora*. Obviamente, no vamos a estudiar a fondo ahora ninguna de estas situaciones, cuyo tratamiento ha quedado ya efectuado previamente, aunque nos tengamos que aproximar a las mismas en tanto que son obligaciones que han de ser cumplidas, satisfaciendo el interés del legítimo acreedor y vencedor en un litigio contra la Administración tributaria y que, lógicamente, porque hay que ejecutar la resolución o sentencia donde se plasmen dichas obligaciones, ello tendrá indudables efectos respecto del Presupuesto que fue aprobado y que se estará ejecutando en el ejercicio de que se trate.

## 2. DERECHO A LA EJECUCIÓN, OBLIGACIONES ECONÓMICAS Y CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS

Encabezando el cuadro de preceptos referidos a las obligaciones de la Hacienda Pública estatal, el artículo 20 de la LGP contiene una norma totalmente superflua, aunque confirmatoria de la regulación general de las causas de nacimiento de las obligaciones efectuada por el Código Civil y del entendimiento que la doctrina jurídico-financiera ha venido realizando sobre las fuentes de las obligaciones económicas públicas y el papel que desempeña la Ley de Presupuestos<sup>159</sup>.

Como es obvio, las obligaciones que derivan de sentencias o de resoluciones y que ocasionarán los efectos en un determinado Presupuesto, se desenvuelven fuera del mismo, aunque la lógica presupuestaria someta a determinadas reglas su efectivo cumplimiento. Pero, es de todo punto de vista evidente que las obligaciones económicas que aquéllas puedan auspiciar no derivan de la propia autorización presupuestaria, sino que traen su causa en hechos ajenos a la Ley de Presupuestos y lo más que el Derecho Presupuestario puede llegar a explicar con relación a las mismas es qué efectos tiene el Presupuesto y cómo, de acuerdo con el plan económico-financiero que representa, van a resultar exigibles dichas obligaciones<sup>160</sup>.

La validez de las obligaciones declaradas en resoluciones y sentencias no puede venir, en ningún caso, condicionada por la existencia o no de crédito presupuestario suficiente para hacerlas frente y ejecutarlas<sup>161</sup>, abonando las cantidades que indebidamente fueron ingresadas por el obligado tributario, reembolsando los costes de las garantías que tuvo que soportar durante el litigio, así como los intereses de demora que corresponda. Pero, aún tratándose en todos estos casos de *obligaciones no discrecionales* para la Administración tributaria, que ha de ejecutarlas *en sus propios términos*, puesto que de lo contrario se pospondría el *derecho a la ejecución* de las

---

<sup>159</sup> Vid. GONZÁLEZ GARCÍA (1986), pp. 356-357, refiriéndose al art. 43 de la LGP anterior y entendiendo que el mismo no añadía nada nuevo a lo señalado por el art. 1089 del CC. Por su parte, CAYÓN GALIARDO (1979), p. 65, consideró que aquel precepto recogía una posición doctrinal unánime sobre la causa, fuente o título jurídico de las obligaciones económicas del Estado, situándola fuera de la misma Ley del Presupuesto, aunque en la Ley financiera anual también se puedan crear obligaciones como en cualquier otra norma legal.

<sup>160</sup> Aunque sin referirse exclusivamente a las obligaciones que comentamos aquí, ese ha sido el planteamiento de la doctrina más autorizada y que podemos sintetizar en los trabajos de RODRÍGUEZ BEREIJO (1970), pp. 209-210; del SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO DE LA UNIVERSIDAD DE MADRID (1968-1972), pp. 1363-1364; BAYÓN MARINÉ (1972), pp. 57 y 62; BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH (1990), p. 71, así como PÉREZ ROYO (2011), p. 495.

<sup>161</sup> Vid. NAVARRO FAURE dentro de la obra coordinada por MARTÍNEZ GINER (2012), p. 37.

sentencias y resoluciones, que forma parte del contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.2 CE)<sup>162</sup>, el hecho de que haya o no un crédito presupuestario suficiente no puede afectar al cumplimiento efectivo de estas obligaciones.

Es por ello que, a tenor de lo dispuesto en el artículo 27.4 de la LGP, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías aportadas por los recurrentes se atenderán mediante minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados, lo que implicará operaciones de gestión del presupuesto de ingresos. El requisito de crédito presupuestario suficiente operaría, sin embargo, para la obligación accesoria de abono de los intereses de demora a los obligados tributarios, traduciéndose entonces en la aplicación del presupuesto de gastos, si no fuera porque lo lógico es que su imputación presupuestaria se realice siguiendo los pasos marcados para la obligación principal de que derivan dichos intereses, lo cual puede deducirse de la normativa que rige los aspectos ejecutorios de las devoluciones tributarias.

No es éste el lugar adecuado para entretenernos con la eficacia de la Ley de Presupuestos sobre las *obligaciones discrecionales*<sup>163</sup> que traerán su causa de negocios jurídicos externos también a dicha ley, pero para las cuales el *principio de cobertura presupuestaria* tendrá una influencia decisiva<sup>164</sup>, precisamente porque su exigibilidad dependerá del carácter limitativo que poseen los créditos presupuestarios; por lo que no podrán adquirirse, como establece el artículo 46 de la LGP, compromisos de gasto *ni adquirirse obligaciones* por cuantía superior al importe de los créditos autorizados en los estados de gastos, siendo nulos de pleno derecho los actos administrativos y las disposiciones reglamentarias que incumplan esa limitación; al propio tiempo que desemboca en la posibilidad de apreciar la responsabilidad de los gestores públicos que comprometan gastos, liquiden obligaciones y ordenen pagos sin crédito suficiente para realizarlos [art. 177.1.c) LGP], dando lugar a la obligación de indemnizar a la Hacienda Pública (art. 176 LGP).

---

<sup>162</sup> Vid. MARTÍNEZ LAGO (2011), pp. 15 y ss.

<sup>163</sup> Un resumen sobre las diversas interpretaciones realizadas en la doctrina sobre la incidencia de la Ley de Presupuestos sobre las obligaciones económicas del Estado puede verse en MARTÍNEZ LAGO (2002), pp. 78 y ss. La polémica fue suscitada por los artículos 32 y 39.2 de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública (LACHP) de 1 de julio de 1911. El primero de dichos preceptos enunciaba el *principio de legalidad* en materia presupuestaria, mientras que el segundo hacía lo propio respecto del *principio de especialidad* [RODRÍGUEZ BEREIJO (1970), pp. 224-225]. Con relación, precisamente, a este artículo 39.2 de la LACHP se debatía si su mandato quedaba circunscrito al ámbito de las *obligaciones voluntarias* (y no a las *obligaciones legales*), respecto de las cuales la Ley de Presupuestos constituye un *príus* jurídico de su existencia y validez [*ibid.*, p. 223, así como CAYÓN GALIARDO (1979), p. 62]. Así resultaba, desde luego, del art. 39 de la LACHP, que exigía la previa existencia de crédito presupuestario suficiente para hacer frente a la obligación contraída, bajo pena de nulidad. De esta forma, la Ley de Presupuestos constituía, pues, un requisito de validez (y no sólo de exigibilidad), como ocurría —y sucede también en la actualidad— para con las obligaciones legales, puesto que éstas encuentran título de validez suficiente en la Ley que las origina (*ibid.*, p. 223).

Para unos autores, el artículo 32 de la LACHP contemplaba las obligaciones anteriores a los Presupuestos, produciendo éstos el efecto de hacerlas exigibles, mientras que el artículo 39 de la LACHP se refería sólo a las obligaciones contraídas con posterioridad a los Presupuestos [GARCÍA AÑOVEROS (1965), pp. 22-23; TROTABAS (1964), p. 145 y GONZÁLEZ GARCÍA (1968), p. 119]. Otros estimaban que el artículo 32 de la LACHP resultaba de aplicación a toda clase de obligaciones, con independencia de su fuente y del momento en que nacieran, limitándose la norma a establecer la subordinación de la exigibilidad de las obligaciones del Estado a su inclusión en la Ley de Presupuestos o en leyes especiales de concesión de créditos extraordinarios o de suplementos de crédito [RODRÍGUEZ BEREIJO (1970), p. 213 y BAYÓN MARINÉ (1972), p. 85]. Unos consideraron que el artículo 39 de la LACHP sólo afectaba a las obligaciones voluntarias o negociables, no habiendo sanción para las obligaciones legales contraídas sin cobertura [FERREIRO LAPATZA (1972), p. 203]. Y otros entendieron que ambos preceptos tenían que ver con momentos diferentes en la vida de las obligaciones —el art. 32 con la exigibilidad y el art. 39 con el gasto— [BAYÓN MARINÉ (1972), p. 58].

<sup>164</sup> Vid. BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH (1990), pp. 94-95.

Frente a esas obligaciones derivadas, por ejemplo, de la actuación subvencional o de la contratación de las Administraciones públicas, en las que el crédito presupuestario aparece incrustado entre los elementos que conforman la voluntad subvencional o contractual, determinando así la existencia de las propias relaciones jurídicas<sup>165</sup>, en las obligaciones de devolución de las cantidades indebidas, reembolso del coste de las garantías aportadas y de abono de intereses de demora a los obligados tributarios, derivadas de las resoluciones y sentencias que estimaron favorablemente los recursos interpuestos por los mismos, las partidas presupuestarias sólo podrán influir en su exigibilidad o eficacia y no en su validez, con independencia de que también dichas obligaciones no discrecionales deban imputarse a un determinado Presupuesto<sup>166</sup>.

### **3. OBLIGACIONES ECONÓMICAS QUE RESULTAN DE RESOLUCIONES Y SENTENCIAS QUE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEBE EJECUTAR EN SUS PROPIOS TÉRMINOS**

#### **3.1. Las resoluciones y sentencias como fuente de las obligaciones económicas y la Ley de Presupuestos como fuente del gasto público**

De las resoluciones y sentencias que debe ejecutar la Administración tributaria, por cuanto que en las mismas se hayan estimado los recursos o reclamaciones que interpusieron los obligados tributarios, nacen obligaciones que implican un *compromiso* contraído por el ente público, aún cuando esto no signifique necesariamente que estemos ante un *compromiso de gasto*<sup>167</sup> que requerirá el despliegue de actividades de gestión de los créditos presupuestarios para extinguir cualquier obligación de la Hacienda Pública (art. 22.2 LGP).

Los actos resolutorios de recursos de reposición o de reclamaciones económico-administrativas, al igual que las sentencias dictadas por los Tribunales de justicia, constituirán fuentes de las obligaciones pero no del gasto público —como tampoco lo son, de este último, otras fuentes válidas de las obligaciones (como, por ejemplo, los contratos que celebren las Administraciones públicas)—, que sólo puede desenvolverse válidamente si viene establecido en una Ley de Presupuestos<sup>168</sup>.

A la distinción entre la *f fuente de las obligaciones* y la *f fuente del gasto público*, se ha referido la STC 63/1986, de 21 de mayo, que distinguió ambos títulos jurídicos de la siguiente manera: «Los créditos consignados en los estados de gastos de los Presupuestos Generales no son fuente alguna de obligaciones; sólo constituyen autorizaciones legislativas para que dentro de unos determinados límites la Administración del Estado pueda disponer de los fondos públicos necesarios para hacer frente a sus obligaciones. La fuente de éstas debe buscarse fuera de dichas consignaciones presupuestarias, ya sea en la Ley, ya en los negocios jurídicos o en los actos o hechos que, según Derecho, las generen, tal como señala... la Ley General Presupuestaria» (FJ 6.º); planteamiento empleado también en la STC 146/1986, de 25 de noviembre (FJ 8.º).

Los Presupuestos constituyen —como señala el artículo 32 de la LGP para los del Estado— la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio, limitando con ello la discrecionalidad de la Administración en la realización del gasto público<sup>169</sup>, pero sin afectar a la validez de las obligaciones declaradas judicialmente ni a las que nazcan de los actos resolutorios de los procedimientos de revisión dictados por la propia

---

<sup>165</sup> Vid. MARTÍNEZ LAGO y GARCÍA DE LA MORA (2011), p. 168.

<sup>166</sup> Vid. ALCALDE HERNÁNDEZ (1991), p. 1606.

<sup>167</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO (1970), p. 208; QUEROL BELLIDO (1986), pp. 535-536.

<sup>168</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO (1970), pp. 207 y 210-211; GONZÁLEZ GARCÍA (1986), p. 360.

<sup>169</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO (1970), p. 276.

Administración<sup>170</sup>, respecto de los cuales (sentencias y resoluciones) sólo condicionará la eficacia de la obligación de satisfacer intereses de demora hasta tanto se ejecute el correspondiente procedimiento de gasto.

Aunque el tema no se haya suscitado en relación con los actos resolutorios de recursos y reclamaciones tributarias, lo que sí se ha planteado es si las sentencias judiciales que declaren obligaciones a cargo de la Hacienda Pública tienen virtualidad suficiente o no para generar automáticamente el crédito presupuestario, o la modificación pertinente del mismo, que haga capaz a la Administración para cumplir en sus propios términos el fallo pronunciado.

### 3.2. El significado de los créditos presupuestarios

Los créditos presupuestarios expresan las sumas pecuniarias autorizadas legalmente y que se ponen a disposición de los diversos centros gestores para que puedan gastar, indicando las finalidades y objetivos que el legislador atribuye a los fondos públicos presupuestados<sup>171</sup>. En el ordenamiento estatal, el artículo 35.1 de la LGP los define como asignaciones individualizadas de gasto, que figuran en los presupuestos de los órganos y entidades con dotación diferenciada que integran el sector público administrativo, puestas a disposición de los mismos para la cobertura de las necesidades para las que hayan sido aprobados, viniendo determinada su especificación, de acuerdo con la agrupación orgánica, por programas y económica que en cada caso proceda, conforme a lo establecido en los artículos 40, 43 y 44 de la misma LGP, sin perjuicio de los desgloses necesarios a efectos de la adecuada contabilización de su ejecución.

A través de los créditos presupuestarios se materializa anualmente el cumplimiento de las obligaciones económicas, la gestión y aplicación del “haber” de la Hacienda Pública<sup>172</sup>, desempeñando la función instrumental que, respecto del gasto público, desempeña ese *vehículo de dirección y orientación de la política económica* que representa la Ley de Presupuestos. Ésta no traduce, desde luego, una función *meramente contable* ni *supeditada* al ordenamiento preexistente, lo cual favorecería pensar que en la conformación del estado de gastos pudieran tener cabida aquellas partidas que fueran la consecuencia de decisiones de los jueces y tribunales y que, por tanto, se hubiesen generado automáticamente por las sentencias y resoluciones de los mismos.

Al contrario, la Ley de Presupuestos, en lugar de comportarse como una *legislación vinculada materialmente* —situación a la que quedaba arrinconada en la construcción labandiana del Presupuesto<sup>173</sup> y en un estrambótico fallo de la Audiencia Nacional que alcanzó amplia resonancia hace unos años<sup>174</sup>—, representa una verdadera *ley en sentido pleno*, en la que se concreta, desde luego, el programa político cifrado del Gobierno, correspondiendo a las Cortes Generales su

---

<sup>170</sup> Esos actos resolutorios de órganos administrativos o económico-administrativos son actos administrativos que comportan un *deber de actuar* (ejecución) de la propia Administración que no puede asimilarse a otros actos discrecionales de los que derivarían obligaciones económicas (por ejemplo, la concesión de una subvención) siempre que existiera cobertura en los créditos presupuestados.

<sup>171</sup> Vid. MARTÍNEZ LAGO y GARCÍA DE LA MORA (2011), p. 158. Para consultar otras definiciones de los créditos presupuestarios propuestas en nuestra doctrina, vid. RODRÍGUEZ BEREIJO (1970), p. 240; QUEROL BELLIDO (1986), p. 532; PALAO TABOADA (1987), p. 73; CHECA GONZÁLEZ (1990), p. 53; PASCUAL GARCÍA (1991), p. 93; CORCUERA TORRES (1996), p. 17.

<sup>172</sup> Expresión que utilizaba el artículo 3.º del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, aprobado por RDLeg 1091/1988, de 23 de septiembre.

<sup>173</sup> Vid. LABAND (1871).

<sup>174</sup> Nos referimos a la SAN de 7 de noviembre de 2000 que resultaría posteriormente anulada por la STS de 21 de marzo de 2002. Un comentario de la “sonada e insólita” sentencia de la Audiencia Nacional puede verse en RODRÍGUEZ BEREIJO (2012), pp. XIV-XXIII.

examen, enmienda y aprobación (art. 134.1 CE). Y en dicha ley se concreta el efecto jurídico de atribuir competencias a la Administración para que pueda ejecutar el gasto público, lo que sirve tanto para las obligaciones anteriores como posteriores a la aprobación del Presupuesto y con independencia del título o fuente de la que provengan<sup>175</sup>.

### **3.3. Exigibilidad de las obligaciones derivadas de resoluciones y sentencias en materia tributaria y su imputación presupuestaria**

Con carácter general, el artículo 21 de la LGP señala que las obligaciones de la Hacienda Pública estatal sólo son exigibles cuando resulten de la ejecución de los presupuestos, de conformidad con lo dispuesto en dicha ley, de sentencia judicial firme o de operaciones no presupuestarias legalmente autorizadas.

Tratándose, por tanto, de obligaciones económicas declaradas judicialmente, la sentencia firme operará como fuente de las mismas, sometándose su cumplimiento a las prerrogativas de inembargabilidad, autoejecución administrativa y sujeción a los límites presupuestarios que contempla el artículo 22 de la LGP.

De dicho régimen, del que más adelante comentaremos algo más, se apartan, sin embargo, las obligaciones que consistan en la devolución de cantidades indebidamente ingresadas por los obligados tributarios, así como el reembolso del coste de las garantías, a tenor de la excepción que al *principio de universalidad presupuestaria* ha configurado el artículo 27.4 de la LGP.

En efecto, si la regla del presupuesto bruto o *integridad presupuestaria* que dibuja dicho precepto, supone la aplicación por su importe íntegro a los presupuestos tanto de los derechos liquidados como de las obligaciones reconocidas, sin que puedan atenderse obligaciones a través de la minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados; de la misma se apartan las devoluciones de ingresos que se declaren indebidos por el tribunal o autoridad competentes y el reembolso del coste de las garantías aportadas por los administrados para obtener la suspensión cautelar del pago de los ingresos presupuestarios, en cuanto adquiera firmeza la declaración de su improcedencia. En estos casos, por tanto, lo que procederá es minorar estas obligaciones de los derechos a liquidar o ya ingresados, de manera que su cumplimiento implicará solamente el desarrollo de operaciones de gestión del presupuesto de ingresos y no del estado de gastos<sup>176</sup>.

Esta solución debe resultar aplicable también a la obligación accesoria de satisfacer los intereses de demora por parte de la Administración, como consecuencia de la sentencia condenatoria o de la resolución que estime los derechos del obligado tributario.

En efecto, el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se reguló el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, ya estableció que formaban parte de la cantidad a devolver tanto el recargo, las costas y los intereses satisfechos durante el procedimiento cuando el ingreso indebido se hubiere realizado por vía de apremio, como el interés legal aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas, por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la de la propuesta de pago (art. 2 RD 1163/1990).

Posteriormente, el RD 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolló parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adaptó a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza

---

<sup>175</sup> Vid. RODRÍGUEZ BEREIJO (1970), p. 215.

<sup>176</sup> Vid. VEGA BORREGO (2008), p. 95.

tributaria, modificó lo dispuesto en el RD 1163/1990, estableciendo que en la cantidad a devolver estaría el interés de demora regulado en la LGT, aplicado a las cantidades indebidamente ingresadas por el tiempo transcurrido desde la fecha de su ingreso en el Tesoro hasta la de la ordenación del pago, salvo que el importe a devolver fuese objeto de compensación con deudas tributarias, en cuyo caso los intereses de demora se abonarían hasta la fecha en que se acuerde la compensación (Disposición Final Segunda RD 136/2000).

En la actualidad, el artículo 32.2 de la LGT señala que con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria abonará el interés de demora sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, devengándose desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución, sin que se tengan en cuenta en dicho cómputo las dilaciones imputables al interesado. Y, en relación con el reembolso del coste de las garantías aportadas, el artículo 33.2 de la LGT también prevé el abono del interés legal, sin necesidad tampoco de solicitud por el obligado, devengado desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.

De esta manera, la imputación presupuestaria de los intereses correspondientes a las cantidades a devolver se ha de efectuar también con la minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados, como prevé el artículo 27.4 de la LGP<sup>177</sup>. Esta solución es la más favorable a los obligados tributarios acreedores de las obligaciones reconocidas en resoluciones y sentencias, siguiendo así un tratamiento contable-presupuestario unitario con los ingresos indebidos o garantías a reembolsar de los que traen causa. Y ello, con independencia de que, fuera de los casos que aquí consideramos, los intereses de demora representen “*gastos financieros*” que tendrán que imputarse a las respectivas cuentas que registren ese concepto y se diferencien, por tanto, de las utilizadas para las obligaciones que los originen.

Corroborando lo señalado, mientras ha estado vigente el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, la imputación presupuestaria de las devoluciones tributarias implica la gestión del presupuesto de ingresos, realizándose “*con cargo, por su importe íntegro, al concepto presupuestario que refleje los ingresos tributarios de la misma naturaleza que aquel que originó la devolución y se aplicará al presupuesto corriente*”. Además, completando lo indicado, “*dicha aplicación se realizará, en todo caso, aunque en el concepto concreto del Presupuesto de Ingresos no exista recaudación suficiente que minorar e incluso aunque hubiera desaparecido dicho concepto presupuestario*” (art. 13 RD 1163/1990).

En desarrollo del RD 1163/1990, el Ministerio de Economía y Hacienda dictó la Orden de 22 de marzo de 1991. Por lo que ahora interesa, esta disposición —que no ha sido derogada de forma expresa a pesar de los cambios que ha experimentado la regulación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos tras la aprobación de la LGT<sup>178</sup>—, establecía el inicio de expedientes de devolución en los casos en que dicho derecho se hubiera reconocido “*en la resolución de un recurso o reclamación administrativa, en una sentencia o resolución judicial o en cualquier acuerdo o resolución que suponga la revisión o anulación de actos administrativos que*

---

<sup>177</sup> Una consulta sobre la imputación presupuestaria en materia de intereses y costas por devolución de ingresos indebidos en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas, de fecha 21 de mayo de 2010, puede verse en base de datos *on line* de “derechocal.es”, del grupo editorial El Derecho: [http://www.derechocal.es/novedades\\_consultas\\_ampliada.php?id=CATPE:7DAOEEC4](http://www.derechocal.es/novedades_consultas_ampliada.php?id=CATPE:7DAOEEC4)

<sup>178</sup> Téngase en cuenta que el artículo 13 del RD 1163/1990, de 21 de septiembre, sobrevivió a los primeros desarrollos de la LGT (el RD 520/2005, que aprobó el RGRVA, lo mantuvo expresamente vigente), pero resultaría posteriormente derogado, con efectos de 1 de enero de 2008, por el RD 1065/2007, que aprobó el RGIT.

*hubieren dado lugar al ingreso de una deuda tributaria en cuantía superior a la que legalmente procedía” [apartado Segundo.3.a) de la Orden].*

Para este modo de iniciación se acompañaba la indicación de las actuaciones a realizar por la Administración, pudiendo consistir éstas en la práctica de una nueva liquidación o la rectificación de las liquidaciones y actos afectados, comunicando la devolución que resulte a la dependencia u órgano de recaudación que haya de proponer el pago o la remisión del testimonio de la resolución judicial o copia certificada del acuerdo administrativo que recoja el derecho a la devolución, junto con los justificantes del ingreso realizado y la expedición de la orden o mandamiento de pago a favor de la persona a la que se haya reconocido el derecho [apartados Cuarto.1 y Séptimo.2 y 3 de la Orden].

También se señalaron los órganos competentes en la ordenación del pago de las devoluciones (Director General del Tesoro y Política Financiera, Delegados de Hacienda y ordenadores de pagos de otros entes y organismos) y la remisión de los pagos ordenados a la Intervención [apartado Séptimo.4 y 5 de la Orden] y la imputación presupuestaria a realizar: *“las devoluciones de naturaleza tributaria, incluyendo, en su caso, los intereses legales y demás conceptos que integran la cantidad a devolver, se aplicarán presupuestariamente de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre”* [apartado Octavo de la Orden], así como la indicación de los medios de pago y la posibilidad de que la devolución se efectúe mediante compensación [apartado Noveno de la Orden].

Por lo tanto, aunque los intereses de demora corresponda contabilizarlos como gastos financieros con carácter general, tratándose de intereses por devoluciones de ingresos indebidos o del reembolso del coste de las garantías, su anotación contable implicará la minoración de los derechos a liquidar o ya ingresados. El hecho de que los artículos 131 y 132 del RGIT no contemplen expresamente la imputación presupuestaria de las devoluciones tributarias no puede pasar por alto lo dispuesto en el artículo 27.4 de la LGP.

### **3.4. Obligaciones exigibles, según el tipo de resolución o sentencia adoptada**

Dejando aparte los casos en que las resoluciones y sentencias confirmen los actos impugnados por los obligados tributarios, situación que no tiene porqué dar lugar a actos de ejecución<sup>179</sup>, ni comporta tampoco ninguna obligación económica para la Hacienda Pública de la que el obligado tributario resulte su acreedor, nos centraremos en el contenido de las resoluciones y sentencias estimatorias a la luz de las previsiones que efectúan los artículos 68 de la LJCA para las sentencias, 239.3 de la LGT para las resoluciones de los órganos económico-administrativos y 66 del RGRVA para toda clase de resoluciones administrativas<sup>180</sup>.

#### **3.4.1. Resoluciones**

Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión que aprecien totalmente las pretensiones de los recurrentes y no sea necesario que se dicte un nuevo acto, suscitan pocos problemas para su ejecución<sup>181</sup>, consistiendo ésta, simplemente, en la anulación de todos los actos que traigan causa

<sup>179</sup> Vid. VEGA BORREGO (2008), p. 25.

<sup>180</sup> Aparte de los preceptos señalados, debe destacarse también la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, así como la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre interposición, tramitación, resolución y ejecución de resoluciones de recursos de reposición, reclamaciones económico-administrativas y recursos contencioso-administrativos.

<sup>181</sup> Vid. MARTÍNEZ GINER (2008), p. 832.

del anulado, devolviendo las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas —lo cual dependerá de si hubo suspensión o no—, junto a los correspondientes intereses de demora (art. 66.5 RGRVA).

Si la estimación fuese parcial, rige el principio de conservación de los actos y trámites no afectados por la causa de anulación cuando sea necesario dictar un nuevo acto (art. 66.3 RGRVA)<sup>182</sup>. La ejecución de la resolución dependerá de si se acordó previamente o no la suspensión<sup>183</sup>, afectando al devengo de intereses de demora que se exigirán sobre el importe de la nueva liquidación (art. 26.5 LGT)<sup>184</sup>. De no haberse producido la suspensión, aunque no lo indique la norma reglamentaria, procederá la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente, pudiendo compensarse de oficio (art. 73.1 LGT)<sup>185</sup>.

También cabe que las resoluciones aprecien defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa de los recurrentes, anulando entonces, total o parcialmente el acto impugnado y ordenando la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto, además de la anulación de todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y la devolución de garantías<sup>186</sup> y cantidades indebidamente ingresadas junto a los intereses de demora (arts. 239.3 LGT y 66.4 RGRVA). La ejecución en sí de estas resoluciones se ciñe a los mencionados aspectos y no alcanza al procedimiento que deba continuar después de que se haya ordenado la retroacción y que terminará resolviendo el fondo del asunto.

### 3.4.2. Sentencias

Al igual que las resoluciones de los órganos económico-administrativos, las sentencias del orden contencioso-administrativo pueden ser estimatorias, desestimatorias y declarar la inadmisibilidad del recurso, conteniendo además el pronunciamiento sobre las cosas procesales (art. 68 LJCA).

De la estimación del recurso contencioso-administrativo puede resultar la anulación total o parcial del acto recurrido y, en su caso, la determinación de la cuantía de la pretensión de resarcimiento de daños y perjuicios si expresamente lo ha pedido el demandante [art. 71.1.a) y d) LJCA].

La Ley de la Jurisdicción contempla cómo se debe efectuar la ejecución de las sentencias de los Juzgados y Tribunales (arts. 103 a 113 LJCA), previendo el artículo 70 del RGRVA su aplicación en todo lo que no se oponga a dicha Ley o a la resolución judicial que se esté ejecutando.

---

<sup>182</sup> La doctrina ha llamado la atención sobre la conservación de actuaciones no afectadas por la causa de anulación que contempla dicho precepto reglamentario para los casos en que se haya acordado la anulación total del acto recurrido, resolviendo sobre el fondo del asunto, pues no se termina de comprender la subsistencia de actos cuando la anulación es total. Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ (2007), p. 14 y RUIZ TOLEDANO (2009), p. 86.

<sup>183</sup> Vid. MARTÍNEZ GINER (2008), p. 827 y RUIZ TOLEDANO (2009), p. 86.

<sup>184</sup> En relación a si caben o no intereses de demora en los casos en que la liquidación anulada se refiera a tributos en los que rige la práctica de liquidación administrativa, vid. FALCÓN Y TELLA (2008) pp. 5 y ss., quien razona su improcedencia con apoyo en las SSTs de 23 de octubre de 1995, 5 de enero de 2001, 11 de mayo de 2004 y 31 de octubre de 2006 —sobre todo en esta última, que afirma que “si la Administración es la causante del retraso en el pago, por haber cometido errores, es ella quien debe hacerse única responsable del mismo, sin que pueda transmitirse dicha responsabilidad al deudor, por lo que la nueva liquidación, en la fecha en que se practique, es la única que debe tomarse en cuanta a la hora de liquidar los intereses de demora”—, así como MARTÍNEZ GINER (2008) pp. 828-829.

<sup>185</sup> Vid. MARTÍNEZ GINER (2008) p. 820. Esa compensación podrá darse también si hubo una anulación parcial del acto recurrido. Manifestándose críticamente con una indebida aplicación en estos supuestos, vid. AEDAF (s/f) p. 6.

<sup>186</sup> Si la resolución anulase parcialmente el acto impugnado por motivos formales, procederá la reducción proporcional de garantías prevista en el artículo 67 del RGRVA.

Tratándose de resoluciones económico-administrativas y de sentencias contencioso-administrativas, las “Oficinas de Relación con los Tribunales”<sup>187</sup> correspondientes a los órganos que dictaron los actos impugnados centralizan y envían las resoluciones y sentencias a ejecutar de acuerdo con las previsiones contenidas en la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre interposición, tramitación, resolución y ejecución de resoluciones de recursos de reposición, reclamaciones económico-administrativas y recursos contencioso-administrativos.

### **3.4.3. Ejecución de las obligaciones exigibles**

Las obligaciones económicas atendibles por la Administración tributaria, provengan de los actos resolutorios de los procedimientos de revisión, o de las sentencias de los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo, consistirán en el abono al obligado tributario de las cantidades indebidamente ingresadas, reembolso del coste de las garantías y los correspondientes intereses de demora.

Dichas prestaciones se conforman como el objeto de las obligaciones de contenido económico a que está sujeta la Administración tributaria (arts. 30.1 y 31-33 LGT), constituyendo, al propio tiempo, derechos de los obligados tributarios [art. 34.1.b) y c) LGT].

El derecho a obtener la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas que se hubiera reconocido por la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa o en virtud de una sentencia firme impone a la Administración un deber de ejecución inmediata [arts. 221.2 LGT y 15.c) y 20 RGRVA]<sup>188</sup>.

El artículo 16 del RGRVA determina que la cantidad a devolver estará constituida por la suma del importe del ingreso indebidamente efectuado, las costas satisfechas si el mismo se realizó durante el procedimiento de apremio y el interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin que sea necesario que lo solicite el obligado tributario. La remisión al artículo 32.2 de la LGT que realiza el precepto reglamentario sirve para fijar el período cubierto por el interés de demora: desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Al tratarse de devoluciones reconocidas por resoluciones y sentencias, no deben aplicarse las normas procedimentales para el reconocimiento del derecho a la devolución que contiene el RGRVA (arts. 17-19), sino las que contiene el RGIT (arts. 131-132) sobre el procedimiento para la ejecución de la devolución.

De acuerdo con lo dispuesto en esta última norma, las devoluciones declaradas en resoluciones y sentencias que hayan anulado los actos recurridos se ejecutarán de oficio por el órgano competente y para la cuantificación y cumplimiento de la devolución bastará copia compulsada del correspondiente acuerdo o resolución administrativa o el testimonio de la sentencia o resolución judicial (art. 131.2 RGIT).

---

<sup>187</sup> Las “Oficinas de Relación con los Tribunales” fueron creadas por Resolución de 30 de diciembre de 2002, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

<sup>188</sup> Para un examen de los distintos supuestos de devolución de ingresos indebidos por la Administración, dependiendo de que la anulación total del acto impugnado no precise la necesidad de dictar otro nuevo y el obligado tributario hubiera ingresado la deuda derivada del acto que impugnó o se hubiera producido la suspensión de la misma, que la resolución acordara la anulación parcial del acto impugnado y el obligado hubiera ingresado la deuda o no obtuviera la suspensión y, finalmente, que se haya anulado totalmente el acto impugnado y proceda dictar un nuevo acto habiéndose ingresado la deuda o no obtenido la suspensión por el obligado tributario, nos remitimos a anteriores apartados de este trabajo, así como a lo expuesto por VEGA BORREGO (2008), pp. 48-49, 50, 52 y 61-63.

El pago de la cantidad a devolver se hará mediante transferencia bancaria o cheque cruzado a la cuenta que el obligado tributario o su representante legal autorizado hubieran indicado en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud (art. 132.1 RGIT)<sup>189</sup>. También cabe la compensación a petición del obligado o de oficio, de acuerdo con el procedimiento y plazos establecidos en el RGR, devengándose en este caso los intereses de demora hasta la fecha en que se produzca la extinción del crédito como consecuencia de la compensación (art. 132.2 RGIT).

Fuera de la posibilidad de que el derecho a la devolución se transmita a los sucesores, no surtirá efectos ante la Administración la transmisión del mismo por actos o negocios entre particulares, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas (art. 131.4 y 5 RGIT en relación con el art. 17.4 LGT).

Por lo que se refiere a la segunda de las obligaciones económicas exigibles tras un pronunciamiento favorable en resolución administrativa o sentencia firmes, el 66.7 del RGRVA establece que 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<sup>190</sup>.

Ello es consecuencia de la previsión legal efectuada por el artículo 33 de la LGT, precepto éste que determina el reembolso de la parte proporcional del coste de las garantías en supuestos en que el acto impugnado fuese declarado parcialmente improcedente y el abono del interés legal desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago, sin necesidad tampoco de que medie solicitud del obligado tributario.

El RGRVA se ocupa de detallar el alcance del derecho de reembolso del coste de las garantías (arts. 72-74) y el procedimiento que los órganos administrativos deberán seguir para materializarlo (arts. 75-79) y que se iniciará siempre por solicitud del interesado.

Después de dictada la resolución o sentencia que reconozca el derecho al reembolso, la ejecución del mismo se hará expidiendo el oportuno mandamiento de pago en favor de la persona o entidad acreedora, por el medio que resulte procedente. Si la Administración no hubiera señalado los medios, el interesado podrá optar por transferencia bancaria o cheque cruzado o nominativo. Si el interesado no señala medio de pago (v. gr.: la compensación prevista en los arts. 55-59 RGR), el reembolso se efectuará mediante cheque.

---

<sup>189</sup> Lo dispuesto en el artículo 132.1 del RGIT proviene de la redacción dada por el RD 1615/2011, de 14 de noviembre, por el que se introducen modificaciones en materia de obligaciones formales en aquél y se modifica RD 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT. La modificación introducida determina que la cuenta bancaria en la que la Administración realizará la transferencia o emita el cheque cruzado para su ingreso, será la que aparezca indicada en la autoliquidación, comunicación de datos o solicitud del obligado, sin que éste pueda exigir responsabilidad alguna a la Administración por el envío a la cuenta que él designó. Completando lo anterior, el artículo 132.3 del RGIT establece que cuando en la ejecución de devoluciones se hubiese producido algún error material, de hecho o aritmético, la entidad de crédito retrocederá, en su caso, el importe procedente a la Administración tributaria ordenante o bien se exigirá directamente al perceptor su reintegro.

<sup>190</sup> El reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para lograr el aplazamiento o fraccionamiento del pago de una deuda ha sido estudiado en el apartado anterior de este trabajo, pudiendo verse también la obra de VEGA BORREGO (2008), pp. 49-50, 52, 63-64, 74-77 y 96 y ss.

## 4. CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES ECONÓMICAS EXIGIBLES

### 4.1. Causas de extinción de las obligaciones económicas y el procedimiento de realización del gasto público

Según rezan los artículos 22.1 y 73.5 de la LGP, las obligaciones económicas exigibles a la Hacienda Pública estatal se extinguen por el pago, compensación, prescripción y cualquier otro medio previsto legalmente.

Por regla general, el pago de las obligaciones económicas implicará la realización de actuaciones de gestión de los créditos presupuestarios (art. 22.2 LGP) a través de un procedimiento de gasto público, en el que pueden identificarse diversos actos que podrán presentarse separada o acumuladamente si la naturaleza de la operación así lo determina (art. 73.6 LGT). Dichos actos son<sup>191</sup>:

— *Aprobación del gasto*, mediante el cual se autoriza la realización de un gasto determinado por una cuantía cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o parte de un crédito presupuestario. Este acto interno carece de efectos para terceros y es irrecurrible, aunque contablemente encierre ya una decisión de gastar, siendo competentes para adoptarlo los titulares de los órganos del Estado con dotaciones diferenciadas en los Presupuestos Generales del Estado, ministros, presidentes o directores de los organismos autónomos y de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social. La facultad de aprobar el gasto, como las ulteriores de compromiso y reconocimiento de la obligación, puede desconcentrarse y delegarse (arts. 73.2 y 74 LGP).

— *Compromiso del gasto*, a cuyo través se acuerda la realización de gastos previamente aprobados, por un importe determinado o determinable, tras el cumplimiento de los trámites legalmente establecidos. Se trata del acto más significativo del procedimiento de gasto, ya que con el mismo se vincula la Administración con terceros. Los órganos competentes para comprometer los gastos son los mismos que pueden realizar su aprobación o autorización (arts. 73.3 y 74 LGP).

— *Reconocimiento de la obligación*, acto por el que se declara la existencia de un crédito exigible contra la Hacienda Pública estatal o contra la Seguridad Social, derivado de un gasto aprobado y comprometido y que comporta la propuesta de pago correspondiente. En las obligaciones discrecionales, la regla del *servicio hecho* comporta la previa acreditación documental —aspecto que deberá determinar el Ministro de Hacienda, previo informe de la Intervención General de la Administración del Estado— de la realización de la prestación o del derecho del acreedor en función de los acuerdos que en su día aprobaron y comprometieron el gasto (arts. 73.4 y 74 LGP).

— *Ordenación del pago*, que se efectuará por el Director General del Tesoro y Política Financiera, bajo la superior autoridad del Ministro de Hacienda. Junto al mismo, y dependiendo del Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales, está el Director General de la Tesorería de la Seguridad Social, que ejercerá las funciones de Ordenador general de pagos de las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social. La conexión entre el procedimiento de ordenación del gasto y el procedimiento de pago viene dada por las propuestas de pago que los órganos que hayan reconocido obligaciones deben dirigir a los indicados ordenadores de pagos (del Estado y de la Seguridad Social). La expedición de las órdenes de pago a favor del acreedor que figura en la correspondiente propuesta de pago deberá acomodarse al presupuesto monetario que cada año apruebe el Ministro de Hacienda, a propuesta de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera; presupuesto que

---

<sup>191</sup> En relación a cada uno de los actos de ordenación de los gastos y pagos, vid. MARTÍNEZ LAGO y GARCÍA DE LA MORA (2011), pp. 198-200; MARTÍNEZ GINER *et alii* (2012), pp. 177-196; PASCUAL GARCÍA (2005), pp. 564 y ss.

tiene su antecedente en el plan de disposición de fondos del Tesoro Público. La finalidad de este presupuesto monetario está en conseguir una adecuada distribución temporal de los pagos y una correcta estimación de la necesidad de endeudamiento del Estado. Para ello, el ordenador de pagos aplicará criterios objetivos en la expedición de las órdenes de pago, tales como la fecha de recepción, el importe de la operación, aplicación presupuestaria y forma de pago, entre otros. Se trata de evitar, en la medida de lo posible, que pueda haber desfases o disposiciones excesivas que pongan en dificultad la gestión del Presupuesto o lo agoten prontamente (arts. 75.3, 106 y 107 LGP).

— *Pago material*, a través del cual se libera el ente público de la deuda contraída, ejecutando la prestación debida en que consiste la obligación económica de la Hacienda Pública. Está admitido cualquier medio de pago, sea o no bancario (transferencia bancaria, cheque, efectivo...), estando facultado el Ministro de Hacienda para establecer el empleo de determinados medios de pago en ciertos supuestos. El medio de pago ordinario es la transferencia bancaria contra la cuenta del Tesoro en el Banco de España o en alguna Entidad de Crédito debidamente autorizada. Excepcionalmente, aplicándose sólo a personas físicas, se admite el cheque nominativo no a la orden. También se pueden cancelar las obligaciones mediante pagos en formalización (consecuencia de embargos, compensaciones...) a conceptos del Presupuesto de ingresos y a conceptos no presupuestarios, que no producirán variaciones efectivas de tesorería (arts. 14, 22, 25, 73.5 y 110 LGP).

## **4.2. El pago de las obligaciones derivadas de resoluciones y sentencias en materia tributaria**

Como ya se ha indicado más arriba, el cumplimiento de las obligaciones de devolución de cantidades indebidamente ingresadas, el reembolso del coste de las garantías y los intereses de demora que, en su caso, corresponda satisfacer a los obligados tributarios, se hará minorando los derechos a liquidar o ya ingresados (art. 27.4 LGP).

### **4.2.1. El pago de los ingresos tributarios indebidos**

El artículo 81 de la LGP distingue, en la gestión de las devoluciones de ingresos en general, las fases de reconocimiento del derecho a la devolución, cuyo origen será la realización de un ingreso indebido u otra causa legalmente establecida, y el pago de la devolución.

Además, desde el 1 de enero de 2011, como consecuencia de la modificación introducida en dicho precepto por la disposición final novena.4 de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011, dejando a salvo las especialidades en materia tributaria, las devoluciones de ingresos indebidos derivadas de la revisión administrativa o judicial del acto del que dimana la obligación de ingreso, conllevarán el importe ingresado y el interés legal del dinero vigente en cada período desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido en el Tesoro Público hasta la fecha en que se proponga el pago de la devolución.

Las obligaciones que estudiamos son consecuencia del reconocimiento efectuado en los actos resolutorios de los procedimientos de revisión y en sentencias de Juzgados y Tribunales de lo contencioso-administrativo, resultándoles de aplicación los criterios contenidos en la Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado, dado que esta norma refleja los procedimientos y requisitos de las operaciones destinadas a realizar los pagos derivados de cualquier tipo de obligación, ya sea como consecuencia de la ejecución del Presupuesto de Gastos, devoluciones de

ingresos presupuestarios, ejecución de anticipos de tesorería o cualesquiera otras operaciones no presupuestarias (apartado Primero.2 Orden PRE/1576/2002).

La Orden citada prevé los trámites que seguirán las propuestas de pago de las obligaciones de devolución de ingresos<sup>192</sup> y las actuaciones que tendrán que realizarse antes del proceso de ordenación del pago y en éste mismo<sup>193</sup>, así como los medios de pago que se utilizarán<sup>194</sup>.

No obstante lo dispuesto en esa Orden, las devoluciones y pagos que realice la Agencia Estatal de Administración Tributaria se sujetarán a las instrucciones previstas en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 1991, sobre el régimen económico financiero de dicho organismo. Concretamente, el apartado Segundo de esta disposición, en la redacción vigente desde el 1 de julio de 2007<sup>195</sup>, atribuye a los órganos competentes de la Agencia la realización del pago de las devoluciones cuando el mismo no lo efectúe la Dirección General del Tesoro y Política Financiera<sup>196</sup>, debiendo aprobarse antes del 1 de enero de cada año un programa de las cantidades que habrán de ser destinadas cada mes a dicha finalidad. Este programa, así como las modificaciones que experimente a lo largo del año —que podrán realizarse por el Director Adjunto de Administración Económica de la Agencia si no supone incremento de su importe global—, se comunica por el Presidente de la Agencia a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera<sup>197</sup>.

La aplicación del programa puede suponer ajustes a realizar (como pagos extrapresupuestarios del anticipo a favor de la Agencia) entre las cantidades señaladas cada mes y los remanentes no

---

<sup>192</sup> Las propuestas de pago de las obligaciones de devolución de ingresos podrán ser expedidas de oficio por los Jefes de las Oficinas de Contabilidad donde dichos débitos figuren registrados o, en su caso, por el órgano interesado en la tramitación del oportuno expediente, incorporándose al Sistema de Información Contable y remitiéndose a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, que procederá a su ordenación y pago (apartado Sexto Orden PRE/1576/2002).

<sup>193</sup> Antes del proceso de ordenación del pago en sí se llevarán a cabo las actuaciones encaminadas a completar las propuestas de pago con los datos contenidos en el Fichero Central de Terceros que sean necesarios, validando los datos relativos a la forma de pago de las propuestas y la posible existencia de alguna incidencia que pueda afectar a las obligaciones a cargo de la Administración General del Estado. Posteriormente, la Dirección General del Tesoro y Política Financiera comprobará que las propuestas de pago se ajustan al presupuesto monetario (la Orden alude al Plan de disposición de fondos aprobado por el Gobierno que ha quedado sustituido por el presupuesto monetario previsto en el artículo 106 de la LGP), seleccionando las que vayan a ser ordenadas o retenidas a la espera de su posterior ordenación (apartado Octavo Orden PRE/1576/2002).

<sup>194</sup> El pago se efectuará mediante transferencia bancaria contra la correspondiente cuenta del Tesoro en el Banco de España o en alguna Entidad de Crédito debidamente autorizada y, excepcionalmente y sólo para personas físicas, el Director General del Tesoro y Política Financiera podrá autorizar el pago mediante cheque nominativo no a la orden, pagos en formalización a conceptos del Presupuesto de ingresos y a conceptos no presupuestarios, que no producirán variaciones efectivas de tesorería (apartado Noveno Orden PRE/1576/2002). El apartado Noveno.2 de la Orden PRE/1576/2002 regula profusamente el procedimiento de pago por transferencia bancaria y el apartado Noveno.3 establece que “se pagarán en formalización todas aquellas órdenes cuyo importe líquido sea cero, ya sea como consecuencia de embargos, retenciones, compensación de deudas o cualquier otra circunstancia que provoque la incorporación de descuentos por un importe igual al íntegro de la orden de pago”.

<sup>195</sup> La redacción proviene de la Disposición final primera de la Orden EHA/3352/2007, de 19 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 140, de solicitud del abono anticipado de las deducciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por maternidad y por nacimiento o adopción, y el modelo 141, de solicitud del pago único por nacimiento o adopción de hijo, se determina el lugar, forma y plazo de presentación de los mismos y se modifica la Orden de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

<sup>196</sup> La disposición transitoria segunda de la Orden de 27 de diciembre de 1991 previó que los pagos de devoluciones tributarias que, con anterioridad a la constitución efectiva de la Agencia, viniese realizando la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, continuaran efectuándose por dicho Centro si la fecha de reconocimiento de la devolución era anterior a la de constitución de la Agencia.

<sup>197</sup> Con relación al programa de devoluciones, vid. instrucción II de la Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan instrucciones sobre procedimiento de devolución de ingresos.

aplicados del mes anterior, distribuyendo la Dirección General del Tesoro y Política Financiera la ordenación y realización de los pagos.

Las operaciones que se realicen por la Agencia se registrarán contablemente y el importe de los mandamientos de pago se abonará por transferencia en una cuenta corriente en el Banco de España de la que será titular la Agencia, dentro de la agrupación "Tesoro Público. Cuentas Transitorias", y que sólo se utilizará para admitir los ingresos de las cantidades libradas por la Dirección General del Tesoro y Política Financiera (también los abonos de transferencias emitidas que no hayan podido ser pagadas a los destinatarios y el importe de los cheques expedidos y anulados o caducados por el transcurso de su plazo de validez) y los cargos de las operaciones para la realización de los pagos. Junto a dicha cuenta, existirá otra destinada a registrar la situación de los cheques de devoluciones, reflejando su saldo en cada momento el importe de los cheques pendientes de pago y no caducados ni anulados. Los fondos públicos de ambas cuentas formarán parte integrante de la cuenta corriente del Tesoro Público.

En el plano doméstico serán los funcionarios habilitados y sustitutos autorizados por el Director General de la Agencia quienes firmen los pagos a realizar por medio de cheques nominativos o transferencias bancarias.

La Orden contempla también la remisión mensual de resúmenes de los pagos realizados a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera, indicando su importe global y desglosado por cada uno de los conceptos extrapresupuestarios o del presupuesto de ingresos al que deban imputarse, así como la situación de Tesorería referida al último día del período. Por su parte, el Banco de España facilitará diariamente por medios telemáticos información a la Agencia de los pagos que no hayan sido percibidos por los destinatarios, reintegrando su importe en la cuenta de ésta. Los órganos competentes de la Agencia llevarán contabilidad auxiliar detallada, tanto de las propuestas de pago que se expidan como de los pagos realizados, de acuerdo con la instrucción de Contabilidad de los Tributos Estatales<sup>198</sup>.

El régimen de anotaciones contables de los pagos a realizar por devoluciones de ingresos figura expuesto en la Resolución conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 20 de junio de 2001, por la que se establece el procedimiento a seguir en los pagos que, como entregas de las cantidades ingresadas en el Tesoro Público, deben realizarse a la propia Agencia Tributaria y a otras administraciones y organismos públicos.

En relación con los obligados tributarios acreedores de los ingresos tributarios indebidos reconocidos en resoluciones y sentencias, los trámites que ha de seguir la Agencia Tributaria se determinan en la Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan instrucciones sobre procedimiento de devolución de ingresos.

El procedimiento, en los casos que consideramos "se limitará a la comprobación de la realidad y efectividad del ingreso, la instrumentación del acuerdo y su ejecución", practicándose, si procede, una nueva liquidación o rectificación de las liquidaciones o actos afectados, según se derive de las resoluciones o sentencias. La tramitación se hará de oficio y se registrarán en el sistema de información de la Agencia Tributaria, al menos, los datos siguientes: órgano competente para

---

<sup>198</sup> Aprobada por Resolución de 8 de enero de 1997, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se determina la estructura, justificación, tramitación y rendición de la cuenta de los tributos estatales y recursos de otras Administraciones y entes públicos, modificada posteriormente por Resolución de 18 de noviembre de 2003, también de la Intervención.

acordar la devolución; número de expediente generado por el propio sistema informático en el momento de la incorporación de la solicitud o expediente; nombre o razón social, NIF y domicilio de la persona o entidad a la se reconozca el derecho a la devolución; fecha en que se realizó el ingreso indebido, importe del mismo, ejercicio fiscal y periodo, modelo del ingreso y número de justificante; importe a devolver y forma de pago (cheque, compensación o transferencia bancaria y, en su caso, los datos de la cuenta a la que debe realizarse esta última) [instrucciones I.1.2.c); III.1.1.2.a); III.2.a) y III.3.2 Resolución 3/2002].

Los expedientes que se instruyan podrán prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando el derecho a la devolución venga declarado por otros órganos administrativos o judiciales. La resolución, que fijará el titular del derecho a la devolución y el beneficiario del mismo, se dictará en un plazo no superior a tres meses desde la iniciación del expediente, comprendiendo el principal del ingreso indebidamente efectuado y, en su caso, el recargo, las costas y los intereses satisfechos durante el procedimiento, cuando el ingreso se hubiese realizado por vía de apremio, así como el interés de demora que corresponda desde la fecha del ingreso indebido hasta la de ordenación del pago, sin perjuicio de que el importe de los intereses devengados desde la fecha del acuerdo a la de la ordenación del pago se determine en ese momento. En el caso de que el importe a devolver sea objeto de compensación con deudas tributarias, se abonarán intereses de demora hasta la fecha en que se acuerde la compensación [instrucción III.3.1.1.d) y e) Resolución 3/2002].

La ordenación del pago [instrucción V Resolución 3/2002] se hará por la Subdirección General de Contabilidad de la Agencia Tributaria, atendiendo a diversos criterios de selección de las devoluciones a satisfacer en cada proceso de pago (por conceptos tributarios, oficinas gestoras, antigüedad de los acuerdos, etc.). Con carácter previo a cada proceso de ordenación se realizará un cruce informático de los acuerdos a pagar con el “Sistema Integrado de Recaudación” (SIR), con objeto de localizar contribuyentes con devoluciones acordadas a su favor y que puedan encontrarse, a su vez, en situación pasiva frente a la Hacienda<sup>199</sup>. También se realizará otro cruce de los datos de cada perceptor para detectar contribuyentes con incidencias que impidan el pago de la devolución o afecten al importe líquido a satisfacer<sup>200</sup> y cuya comprobación y resolución corresponde a las oficinas gestoras competentes para acordar la devolución y a las unidades de recaudación.

La competencia para ordenar el pago de los acuerdos de devolución corresponde al Director Adjunto de Administración Económica<sup>201</sup>, efectuándose por el propio sistema informático de la Agencia Tributaria que calculará el importe total de los intereses de demora que corresponda incorporar al principal y ofreciendo la relación de pagos a ordenar, distinguiendo los que deban realizarse por cheque y los que se harán mediante transferencia bancaria.

---

<sup>199</sup> La instrucción V.2.1 de la Resolución 3/2002 alude a las siguientes circunstancias: ser deudores de la Hacienda Pública o por cualquier otro ingreso de derecho público cuya gestión corresponda a la Agencia Tributaria, en periodo ejecutivo; ser deudores declarados fallidos, cuyas deudas no hubieren prescrito; haberse iniciado un procedimiento de compensación a instancia del interesado; tener expediente de aplazamiento resuelto, con vencimientos activos marcados con cláusula de afectación de devoluciones; tener deudas paralizadas en proceso concursal; ser responsable subsidiario o solidario; tener deudas del segundo titular en el caso de devoluciones correspondientes al IRPF en su modalidad de declaración conjunta; tener con la Hacienda Pública deudas liquidadas en período voluntario o deudas devengadas pendientes de liquidar, pudiendo ejercer la Administración Tributaria el derecho a adoptar las medidas cautelares de carácter provisional.

<sup>200</sup> Por tener el perceptor de la devolución deudas pendientes de descontar con terceros (Juzgados y Tribunales, Seguridad Social y otras Administraciones y Entes Públicos) o por deudas de sociedades vinculadas.

<sup>201</sup> Aunque la Resolución 3/2002 fijaba dicha competencia en el Director del Departamento de Recursos Humanos y Administración Económica, ha sido delegada en el Director Adjunto de Administración Económica por la Resolución de 26 de julio de 2006, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, por la que se delega la competencia en materia de ordenación de pagos de devoluciones.

Las devoluciones ordenadas y pendientes de pago se cruzarán con la información disponible en el “Módulo de Información Contable” (MIC) de la Agencia Tributaria, con objeto de comprobar que existe saldo suficiente para el pago a efectuar. Existiendo éste, el mandamiento de pago se emitirá en el plazo máximo de dos días hábiles desde la ordenación de las devoluciones, autorizándose por el Director adjunto de Administración Económica o un Subdirector general de esa Dirección Adjunta y, a efectos contables, por un funcionario de la Subdirección General de Contabilidad con categoría mínima de jefe de servicio, quedando minorado el saldo disponible en el MIC y se marcará en el SIR e incorporará al sistema informático de devoluciones, transmitiéndose información al Banco de España. Las relaciones de devoluciones ordenadas, soportadas informáticamente, deberán mantenerse al menos durante el periodo establecido por la Instrucción de 31 de marzo de 2000, del Director General de la Agencia Tributaria, por la que se establece el procedimiento de archivo y conservación de la documentación contable, en condiciones que garanticen su autenticidad, integridad y conservación.

El pago de la devolución se comunicará al contribuyente y se realizará con cargo a la cuenta corriente de devoluciones tributarias de la Agencia Tributaria abierta en el Banco de España. La forma de pago será la elegida por el contribuyente de entre las admitidas en cada caso por la normativa tributaria y cuando el medio elegido sea cheque, con carácter general se emitirá nominativo y cruzado contra la cuenta corriente de devoluciones tributarias. El Departamento de Informática Tributaria realizará la transmisión al Banco de España de las órdenes de transferencia o del fichero de cheques, según sea la forma de pago de la emisión. La Dirección Adjunta de Administración Económica remitirá a la Dirección General del Tesoro y Política Financiera la justificación de los pagos de devoluciones tributarias realizados durante el mes de referencia con cargo al anticipo recibido de ese Centro Directivo, así como un estado de la situación de tesorería a fin del periodo, junto a la previsión del anticipo para el siguiente, con indicación de las fechas previsibles para su abono. A la documentación anterior se adjuntará una relación por conceptos del presupuesto de ingresos del total de mandamientos de pago emitidos, distinguiendo el importe bruto de las devoluciones, descuentos en pago realizados e importe líquido satisfecho [Instrucción VI Resolución 3/2002].

La Resolución 3/2002 se ocupa también de precisar cuándo se procederá a la anulación de los cheques de devoluciones tributarias (por pérdida, deterioro, sustracción u otras causas que lo justifiquen) o tendrán lugar las retrocesiones de devoluciones que no sean percibidas por los contribuyentes, sobre la base de la información facilitada diariamente por el Banco de España, así como de determinar las anotaciones contables de los movimientos de las cuentas corrientes en el Banco de España para devoluciones tributarias de la Agencia Tributaria y de cheques de devolución de impuestos pendientes de pago. La conciliación de los movimientos se llevará a cabo por la Subdirección General de Contabilidad de la Agencia Tributaria.

#### **4.2.2. El reembolso de las garantías aportadas**

El reembolso de los costes de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, es otra de las obligaciones económicas a ejecutar en los casos en que el acto impugnado por el obligado tributario sea declarado improcedente por sentencia o resolución firme, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la LGT.

La introducción de este derecho se produjo como consecuencia de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (art. 12), que resultaría desarrollada por el RD 136/2000, de 4 de febrero, en lo relativo, entre otros aspectos, al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias (arts. 1 a 9). En dicho

marco normativo no se daba expresa previsión de la obligación de reembolsar los intereses legales de las garantías aportadas, pese a lo cual, la jurisprudencia se había mostrado receptiva a su inclusión entre los gastos a indemnizar por la Administración (v. gr.: STS de 20 enero 2003)<sup>202</sup>.

Actualmente, el artículo 33.2 de la LGT señala que con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, devengándose aquél desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago. El desarrollo reglamentario se efectúa por el RGRVA, cuyos artículos 72 a 74 se ocupan del alcance del reembolso y los artículos 75 a 79 del procedimiento a seguir.

El reembolso alcanzará a los costes necesarios para la formalización, mantenimiento y cancelación de las garantías aceptadas: avales o fianzas de carácter solidario de entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o certificados de seguro de caución; hipotecas mobiliarias e inmobiliarias; prendas con o sin desplazamiento y cualquier otra garantía que la Administración o los Tribunales hubieran aceptado (art. 73 RGRVA). En los casos de resoluciones o sentencias que hayan declarado parcialmente improcedente el acto impugnado, el reembolso alcanzará a los costes proporcionales de la garantía que se haya reducido (art. 72 RGRVA).

El Reglamento determina las partidas o costes que incluirán cada una de las garantías que se hayan aportado por el obligado (art. 74 RGRVA):

— En los avales o fianzas de carácter solidario y certificados de seguro de caución: las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o entidad aseguradora en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución.

— En las hipotecas, mobiliarias e inmobiliarias, y prendas, con o sin desplazamiento: las cantidades satisfechas por los gastos derivados de la intervención de un fedatario público; los gastos registrales; los tributos derivados directamente de la constitución de la garantía y, en su caso, de su cancelación; los gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes ofrecidos en garantía.

— En garantías distintas aceptadas por la Administración o por los Tribunales: los costes exclusivamente acreditados de las mismas en que se hubiera incurrido de manera directa para su formalización, mantenimiento y cancelación, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución.

— El interés legal vigente que se devengue desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en que se ordene el pago.

— Si la garantía constituida hubiese sido mediante depósito de dinero: los costes de la constitución del depósito y el interés legal vigente hasta el día en que se produzca la devolución del mismo.

Los costes indicados serán objeto de devolución por medio del procedimiento previsto en el RGRVA. Cualquier otro coste distinto que pueda indemnizarse requerirá seguir la vía del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración<sup>203</sup>, regulado en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (arts. 139 y ss.) y desarrollado por el RD 429/1993, de 26 de marzo, por el

---

<sup>202</sup> Vid. CHECA GONZÁLEZ (2012), *en línea*.

<sup>203</sup> Vid. VEGA BORREGO (2008), p. 106.

que se aprueba el Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de Responsabilidad Patrimonial.

Para que proceda el reembolso se requiere que exista una sentencia o resolución administrativa firme que declare la improcedencia total o parcial del acto impugnado, siendo indiferente que el motivo que suscite la improcedencia sea de fondo o de forma<sup>204</sup>.

El procedimiento de reembolso se iniciará a instancia del interesado, mediante escrito que contendrá la identificación del mismo o la de su representante, órgano ante el que formula la solicitud y que será el competente para acordarlo (Administración, entidad u organismo que hubiese dictado el acto declarado improcedente), datos de la actuación administrativa objeto del expediente, domicilio a efectos de notificaciones y lugar, fecha y firma de la solicitud, acompañando el escrito de los documentos siguientes: copia de la resolución administrativa o sentencia judicial firme por la que se declare improcedente, de forma total o parcial, el acto administrativo o deuda cuya ejecución se suspendió; acreditación del importe al que ascendió el coste de las garantías cuyo reembolso se solicita e indicación de la fecha efectiva de pago; declaración expresa del medio elegido por el que haya de efectuarse el reembolso, de entre los señalados por la Administración competente; solicitud de compensación, en su caso, en los términos previstos en el RGR (arts. 75 y 76 RGRVA).

El órgano que tramite el procedimiento podrá realizar las actuaciones que resulten necesarias para comprobar la procedencia del reembolso que se solicita y podrá recabar los informes e instar las actuaciones que juzgue necesarios. También puede requerir que se subsane el escrito de solicitud, concediendo al interesado un plazo de diez días o superior si así lo pide éste. Finalizadas las actuaciones y antes de la propuesta de resolución, se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que estime oportuno a su derecho, pudiéndose prescindir de este trámite cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones que las presentadas por el obligado (art. 77 RGRVA).

El procedimiento de reembolso tiene un plazo máximo de seis meses, pudiendo terminar por resolución expresa o presunta. La resolución que se dicte será notificada al interesado y podrá estimar, total o parcialmente, la solicitud presentada o desestimarla. Si la resolución es favorable, acordará el reembolso de las cantidades que hayan quedado debidamente acreditadas. El incumplimiento del plazo de tramitación sin que se notifique la resolución implicará que el interesado padezca los efectos del silencio negativo, pudiendo interponer contra la resolución presunta el correspondiente recurso o reclamación. La resolución expresa posterior al vencimiento del plazo se adoptará por la Administración sin vinculación alguna al sentido del silencio (art. 78 RGRVA).

Dictada la resolución que reconozca el derecho al reembolso del coste de las garantías aportadas, se expedirá el oportuno mandamiento de pago en favor de la persona o entidad acreedora, por el medio que resulte procedente (art. 79 RGRVA). Si la Administración no hubiera señalado los medios para efectuar el reembolso, el interesado podrá optar por transferencia bancaria o cheque cruzado o nominativo. Si el interesado no señala medio de pago, el reembolso se efectuará mediante cheque.

La obligación de reembolso minorará los derechos a liquidar o ya ingresados de la Hacienda Pública, aplicándose la Resolución 3/2002, de 6 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, por la que se dictan instrucciones sobre procedimiento de devolución de ingresos y que ha sido contemplada en el apartado anterior, realizándose las anotaciones en los sistemas

---

<sup>204</sup> Ambos requisitos son analizados por VEGA BORREGO (2008), pp. 98-105.

informáticos como en los casos de devolución de ingresos indebidos, pero sin que sea necesario marcar el ingreso contra el que se devuelvan [instrucción V.2.3 Resolución 3/2002]<sup>205</sup>.

### **4.3. La compensación como forma de cumplimiento de las obligaciones económicas de la Administración tributaria**

La compensación extingue las obligaciones entre dos personas que son, recíprocamente, acreedora y deudora la una de la otra y opera también para las obligaciones económicas públicas (arts. 22.1 y 73.5 LGP), desde que el ordenamiento presupuestario, tradicionalmente reacio a su admisión, por la preeminencia de los principios de inejecutabilidad de los fondos públicos y de especialidad presupuestaria, ha ido dando pasos hacia su implantación<sup>206</sup>.

El artículo 14 de la LGP contempla diversas hipótesis generales precisadas de concreción en otras normas legales y reglamentarias. Para el ámbito tributario, donde la preocupación no ha sido tanto el pago de las obligaciones públicas como el cobro de los créditos tributarios<sup>207</sup>, el precepto se limita a señalar la posibilidad de compensación cuando una liquidación, cuyo importe se hubiera ingresado total o parcialmente, haya sido anulada y sustituida por otra, disminuyendo ésta en la cantidad previamente ingresada.

La reglamentación presupuestaria de la compensación a instancia de los interesados se encuentra en la Orden PRE/1576/2002, de 19 de junio, por la que se regula el procedimiento para el pago de obligaciones de la Administración General del Estado. En esta norma se determina el procedimiento a través del cual se expedirá al interesado un certificado oficial con indicación de las propuestas de pago a su favor y de la suspensión de los trámites para el pago de las mismas solicitada por aquél, señalando las actuaciones de los órganos gestores de los créditos contra los que se pretendan compensar las deudas, de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General del Tesoro y Política Financiera; órgano éste último al que corresponde ejecutar el acuerdo de compensación, ordenando el pago y realizándolo en formalización por la parte correspondiente a la compensación acordada (apartado duodécimo Orden PRE/1576/2002).

Dejando aparte los casos de compensación a instancia del obligado tributario, el artículo 73.1 de la LGT prevé la compensación de oficio de las deudas tributarias que se encuentren en período ejecutivo, así como en período voluntario de las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento, ya se trate de comprobación limitada o de inspección, además de cuando se haya practicado una nueva liquidación por haber sido anulada la anterior por una resolución administrativa o judicial<sup>208</sup>.

El artículo 58.2.b) del RGR se refiere a este último supuesto de compensación de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario, señalando que en la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda y se notificará al obligado al pago el importe diferencial para que lo ingrese en los plazos establecidos en el artículo 62.2 de la LGT, liquidándose los intereses de demora devengados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la misma LGT y que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo que adopte el órgano competente, en el que se declarará la extinción en la parte concurrente de los créditos y deudas y

---

<sup>205</sup> Véanse también la Resolución de 26 de diciembre de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación y la Instrucción 4/2005, de 27 de junio, de la Dirección General de la Agencia Tributaria, por la que se dictan instrucciones con relación a la declaración de la prescripción del derecho a obtener las devoluciones de ingresos de derecho público y el reembolso del coste de las garantías cuya tramitación corresponda a la Agencia.

<sup>206</sup> Vid. PASCUAL GARCÍA (2005), p. 525.

<sup>207</sup> *Ibid.*, p. 526.

<sup>208</sup> El artículo 106.6 de la LJCA prevé la posibilidad de compensación, cuando la Administración fuere condenada al pago de cantidad líquida, con créditos que la misma ostente contra el recurrente.

será notificado al interesado como justificante de dicha extinción, abonándose la diferencia que fuese favorable al obligado tributario o siguiendo el régimen ordinario de cobro si beneficiase a la Administración, sin perjuicio de que pudieran darse compensaciones sucesivas con créditos que posteriormente pudieran reconocerse a favor del obligado (art. 59 RGR).

#### **4.4. Prescripción de las obligaciones económicas**

La prescripción de los derechos y obligaciones de la Hacienda Pública cuenta hoy con un plazo común de cuatro años (arts. 15.1 y 25.1 LGP), a salvo de lo previsto por la propia LGP para los intereses y reembolso de la Deuda pública (art. 105) y de lo que puedan disponer las leyes especiales (por ejemplo, en materia de responsabilidad patrimonial o expropiación forzosa).

Tratándose de obligaciones reconocidas o liquidadas, como es el caso de las derivadas de resoluciones y sentencias que venimos tratando, el derecho a exigir el pago, si no fuese reclamado por los acreedores legítimos o sus derechohabientes, se contará desde la fecha de la notificación, reconocimiento o liquidación de la respectiva obligación [art. 25.1.b) LGP], incluyendo cualquier acto administrativo que suponga la aceptación de la condición deudora<sup>209</sup>.

Por su parte, la LGT ordena proceder a la ejecución de la devolución de ingresos indebidos reconocida en virtud de acto administrativo, resolución económico-administrativa o sentencia judicial (art. 221.2 LGT), computándose el plazo de prescripción de cuatro años desde el día siguiente a aquel en que adquirieron firmeza dichos actos resolutorios (art. 67.1 LGT) y sin que pueda resultar modificado por su procedencia de un órgano administrativo o judicial<sup>210</sup>.

Previa tramitación del oportuno expediente, las obligaciones públicas prescritas serán baja en las respectivas cuentas y no podrán satisfacerse, so pena de responsabilidad contable de las autoridades y funcionarios que hubiesen infringido la ley, así como de su obligación de indemnizar a la Hacienda por los daños y perjuicios (arts. 25.3 y 176 y ss. LGP).

Sin perjuicio de lo anterior, la STS de 20 de septiembre de 2005 (recurso 1004/2000) resolvió aplicando el plazo de prescripción de quince años, previsto en el artículo 1964 del Código Civil y no el señalado por el artículo 66.d) de la LGT, para la devolución de ingresos indebidos e intereses de demora correspondientes, como consecuencia de la falta de cumplimiento por la Administración de la sentencia firme que había anulado la liquidación inicialmente girada. Lógicamente, esta doctrina amplía el plazo para reclamar la devolución de cantidades indebidas que hayan sido declaradas judicialmente con expresa condena a la Administración a que proceda a la devolución<sup>211</sup>.

---

<sup>209</sup> Vid. PASCUAL GARCÍA (2005), p. 540.

<sup>210</sup> Vid. VEGA BORREGO (2008), p. 94.

<sup>211</sup> *Ibid.*, p. 94.