

La ejecución de resoluciones y sentencias en materia tributaria

Félix Alberto Vega Borrego. Universidad Autónoma de Madrid



Normativa

- Constitución española (CE)
- Ley General Tributaria (LGT / Ley 58/2003)
- Reglamentos:
 - Reglamento de Gestión e Inspección (RGI / RD 1065/2007)
 - Reglamento de Recaudación (RGR / RD 939/2005)
 - Reglamento Infracciones y Sanciones (RPS / RD 2063/2004)
 - Reglamento de Revisión (RGRVA / RD 520/2005)
- Otras normas:
 - Ley de Procedimiento Administrativo (Ley 39/2015 – LPA)
 - Ley Régimen Jurídico del Sector Público (Ley 40/2015 – LRJSP)
 - Ley de Haciendas Locales (TRLRHL / RDLeg. 2/2004)
 - Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA / Ley 29/1998)
 - Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA / Ley Orgánica 8/1980)
 - Código Penal (CP / Ley Orgánica 10/1995)
 - Resolución AEAT 21.12.2005 (BOE 3.1.2006) (AEAT 2005)
 - Instrucción AEAT 2/2006 (no publicada, pero disponible en Normacef Fiscal) (AEAT 2006)

Introducción

- Ejecución de los **actos resolutorios**: acto (sentencia) que resuelve un recurso o reclamación interpuesto contra un acto dictado por la Administración tributaria (**AT**).
- Fundamentalmente me referiré a los casos en que el **acto impugnado** tiene **contenido económico**: acto que exige al obligado tributario el pago de una cantidad de dinero.
- Distinguiremos en función de que el acto impugnado **se confirme**, se **anule parcialmente** o se **anule completamente**.
 - Importancia de que se haya acordado la retroacción de actuaciones o **la AT tenga la posibilidad de reiterar su actuación**.
- Los arts. 66-71 RGRVA establecen una serie de normas a estos efectos.
 - Son aplicables a la ejecución de resoluciones judiciales en todo lo que no se oponga a la LJCA (art. 70 RGRVA).
 - La LGT, tras su reforma en 2015, ha introducido algunas modificaciones: elevación a rango de Ley, regulación distinta, etc.

Introducción

- La AT debe hacer efectivo el **deber de contribuir** (art. 31 CE) aplicando el sistema tributario a través de los procedimientos legalmente establecidos.
- La AT debe actuar de acuerdo con los con los “**principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho**” (art. 103.1 CE).
- Naturaleza de los vicios susceptibles de afectar a los actos dictados por la AT.
 - Nulidad de pleno Derecho (arts. 47 LPA y 217 LGT).
 - Anulabilidad (art. 48 LPA).
 - Irregularidades no invalidantes (art. 48 LPA).

Vicios susceptibles de afectar a los actos dictados por la AT

- Nulidad de pleno Derecho (arts. 47 LPA y 217 LGT).
 - Sistema de lista cerrada.
 - Supuestos:
 - Lesión de los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
 - Dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia.
 - Los que tengan contenido imposible.
 - Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido...
 - Heterogeneidad en la declaración de nulidad (ejemplos):
 - Procedimientos de aplicación de los tributos: **falta de poder suficiente** (no), **defecto de motivación** (no), **no utilización del procedimiento especial fraude a la ley tributaria/conflicto de aplicación** (sí, SAN 21.10.2010, rec. 573/2009), omisión trámite de audiencia (no), **utilización errónea del procedimiento de verificación de datos** (sí, comprobación de valores, comprobación de actividades económicas), liquidaciones firmes IVTNU cuando no existe incremento de valor (¿contenido imposible?), etc.
 - Procedimiento sancionador: omisión del trámite de audiencia (sí, STS 21.10.2010, rec. 34/2006).

Vicios susceptibles de afectar a los actos dictados por la AT

- Anulabilidad (art. 48 LPA):
 - Son anulables los actos de la AT que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.
 - El defecto o vicio de forma “solo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados”.
 - Incumplimiento de los plazos de tramitación: “sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo”.
- Interés del legislador por mantener la eficacia de los actos administrativos a pesar de haberse vulnerado el ordenamiento.
 - Art. 50 LPA. Conservación de actos: “Los actos nulos o anulables que, sin embargo, contengan los elementos constitutivos de otro distinto producirán los efectos de éste”.
 - Art. 51 LPA. Conservación de actos y trámites: “El órgano que declare la nulidad o anule las actuaciones dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites cuyo contenido se hubiera mantenido igual de no haberse cometido la infracción”.
 - Art. 52 Convalidación. La AT podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios que adolezcan. Efectos temporales: desde la fecha del acto de convalidación, salvo retroactividad conforme al art. 39.3 LPA. Vicio de competencia de acto no nulo (por órgano competente, si es el superior jerárquico al que lo dictó). Vicio de falta de autorización: mediante el otorgamiento del órgano competente.

Vicios susceptibles de afectar a los actos dictados por la AT

- Distinción entre vicios de forma (defecto de forma) y de fondo.
 - Vicios de forma: los relacionados con el procedimiento de elaboración del acto.
 - Vicios de fondo: relacionados con cualquiera de los elementos definitorios o cuantificadores de la obligación tributaria.
- Los vicios de forma no determinan por sí mismos la anulación del acto, salvo que encajen en las categorías de nulidad de pleno Derecho o anulabilidad.
- Imposibilidad de que la AT subsane los vicios de carácter formal en fase de revisión (STC 317/2004 y 324/2004 y STS 1.7.2010, recurso 2973/2005 y 31.10.2013, recurso 6319/2011).
 - No obstante, se ha admitido se ha admitido la subsanación de la falta de motivación del acto de liquidación mediante la resolución que resuelve el recurso de reposición (STSJ Madrid 29.10.2008, rec. 501/2006).

Posibilidad de que la AT reitere su actuación tras la anulación de un acto

- Ausencia de regulación de los efectos derivados de la anulación de un acto.
 - A salvo de los casos en que el acto resolutorio acuerda expresamente la retroacción de actuaciones (reforma LGT 2015 avanza en este sentido).
- Opciones:
 - **Imposibilidad de que exista reiteración, con independencia del vicio que motiva la anulación** → “doctrina del tiro único” (descartada por el TS, al menos fuera del ámbito sancionador, no obstante, vid. Voto Particular STS 27.3.2017, rec. 3570/2015).
 - **Prescripción** → la posibilidad de que se reitere la actuación dependerá de que haya prescrito o no el derecho ejercido por el acto administrativo anulado.
 - Esta posición es la adoptada por el TS, sin perjuicio de numerosos matices que se han ido desarrollando a lo largo del tiempo, con cierta falta de sistemática, y respecto de los que ha reaccionado el Legislador con la reforma de la LGT en 2015.
 - Otros aspectos: **liquidación de intereses de demora** por parte del acto que reitera la actuación.

Posibilidad de que la AT reitere su actuación tras la anulación de un acto → **prescripción**

- Efectos sobre la prescripción dependiendo de que el acto se anule por un motivo de nulidad de pleno Derecho o mera anulabilidad (STS 10.4.2006, rec. 58/2004, y otras).
- Pierde todos sus efectos (incluido los recursos interpuestos para lograr la anulación) → **nulidad de pleno Derecho**.
 - En la mayoría de los casos imposibilitará la reiteración de la actuación, como consecuencia del transcurso de 4 años desde la prescripción originaria.
 - Importancia de precisar si se solicita la anulación por un motivo de nulidad de pleno Derecho o anulabilidad → cuando la resolución judicial no lo aclara, debería solicitarse “complemento de sentencia” (art. 215 LEC).
- No desaparecen los efectos sobre la interrupción de la prescripción → **mera anulabilidad**.
 - Esta situación es la que produce la posibilidad de que la AT reitere su actuación.

Posibilidad de que la AT reitere su actuación tras la anulación de un acto → **prescripción**

- **Límites** a la doctrina del TS sobre los efectos sobre la interrupción de la prescripción de los actos anulados por mera anulabilidad.
- Tiro único, doble tiro y fuego permanente:
 - Rechazo a la doctrina del “tiro único”.
 - **Teoría del “doble tiro”**: sin embargo, tras la STS 3.5.2011, rec. 466/2009, FJ 3, lo que se prohíbe no es una tercera o ulterior actuación, sino la reiteración del vicio. Por ello, sería posible dos, tres, cuatro, infinitas actuaciones, siempre que **no se incurra dos veces en el mismo vicio/defecto**. RTEAC 19.01.17 rec. 5240/2016.

Posibilidad de que la AT reitere su actuación tras la anulación de un acto → **prescripción**

- **Límites...**
- Considerar que los actos por los que se reiteran la actuación, forman parte del mismo procedimiento del que emanó el acto anulado, se haya acordado o no la retroacción de actuaciones por el acto resolutorio, y con independencia del vicio (de forma o material) que motivó la anulación:
 - Este enfoque puede provocar el incumplimiento del plazo de tramitación del “procedimiento reanudado”, y la eventual prescripción del derecho que se ejercía, por la pérdida de los efectos interruptivos de todo lo actuado.
 - Ello se ha debido en muchos casos, porque la AT ha considerado que contaba para reiterar su actuación con el plazo de prescripción, salvo que se hubiera acordado expresamente la retroacción de actuaciones.
 - Fundamento: art. 150.5 LGT (procedimiento de inspección), antes de su modificación en 2015. STS 12.6.2013, rec. 1921/2012, 18.10.2013, rec. 830/2012 y 27.3.2017, rec. 3570/2015 (entre otras).
 - TEAC 10.9.2015, rec. 6864/2013 → asume la doctrina del TS.

Posibilidad de que la AT reitere su actuación tras la anulación de un acto → **prescripción**

- Límites...
- Art. 150.5 LGT (antes 2015): “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”.
- Jurisprudencia TS:
 - Este régimen se aplica se haya o no acordado la retroacción de actuaciones. Lo relevante es que quepa reiterar la actuación tras el acto anulado.
 - Ante el silencio de la Ley, se aplica tanto si la anulación es por motivos sustantivos o de fondo.
 - El efecto es que la AT, tras la notificación de la resolución anulatoria, en el plazo para ejecutar la resolución (1 o dos meses, según el caso), debe notificar el reinicio del procedimiento, computándose a partir de ese momento el plazo que le quedase del procedimiento anulado o, si es inferior, seis meses.
 - Aplicación a los procedimientos de gestión (RTEAC 27.10.2014 rec. 169/2011 y 12.3.2015 rec. 4203/2014): sí, si bien aquí solo resta el plazo que quedase, sin aplicarse la extensión de seis meses.

Posibilidad de que la AT reitere su actuación tras la anulación de un acto → **prescripción**

- Reacción del Legislador en 2015:
- Art. 239.3 LGT:
 - La resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. 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.
 - Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, **los actos de ejecución**, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, **no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.**
 - Salvo en los casos de retroacción, 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. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.
- Art. 150.7 LGT:
 - Cuando una resolución judicial o económico-administrativa **aprecie defectos formales y 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 previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Posibilidad de que la AT reitere su actuación tras la anulación de un acto → **prescripción**

- Consideraciones:
- El Legislador ha querido dejar claro que las actuaciones tras la anulación del nuevo acto solo forman del procedimiento del que emanó el acto anulado cuando concurren dos requisitos: 1) anulación por vicio de forma; y 2) se haya ordenado expresamente la retroacción de actuaciones.
- Fuera de estos casos, los actos que debieran o pudieran dictarse, están sometidos al plazo de prescripción.
- ¿Mantendrá el TS la misma doctrina a pesar del cambio legal?
- ¿Se proyecta solo a los anulados tras un procedimiento de inspección o también sobre cuando proceden de un procedimiento de gestión?

Posibilidad de que la AT reitere su actuación tras la anulación de un acto → **ámbito sancionador**

- La posición de la jurisprudencia no es equivalente, como consecuencia de la aplicación de la prohibición del *ne bis in idem* en su vertiente procesal.
- La anulación de una sanción por un vicio de forma impedirá la tramitación de un nuevo procedimiento.
- TEAC 5.11.2015, rec. 3142/2013:
- **Anulación total liquidación por vicio material:** impide nuevo procedimiento sancionador, aunque quepa dictar una nueva liquidación. Lo mismo aplicaría cuando se la sanción se considera que no procede.
- **Anulación liquidación parcial, cuando se ha apreciado la procedencia de sancionar:** cabe un nuevo acto para ajustar la sanción a la nueva liquidación.
- **Anulación de la liquidación por vicio formal, quedando imprejuzgada la sanción:** el TEAC mantiene que si cabía tramitar un nuevo procedimiento sancionador, lo cual es discutible.

Posibilidad de que la AT reitere su actuación tras la anulación de un acto → **ámbito sancionador**

- TEAC 2.12.2015, rec. 3398/2012: reducción por pronto pago (25 %), tras anulación de sanción, cuando se sustituye por otra.
 - La reducción por pronto pago debe aplicarse a la nueva sanción, siempre que se cumplan los requisitos (no impugnación, pago/aplazamiento, etc.)
- Debería aplicarse también la reducción por conformidad (30 %), cuando la nueva sanción deriva de un nuevo acto de liquidación, que no es objeto de impugnación.

Segunda parte

Consecuencias de ejecución en función de que el acto se haya confirmado o anulado, total o parcialmente

Normas generales RGRVA

- **Competencia:** órgano que **dictó** el acto recurrido (SAN 2.2.2011 recurso 182/2008) [incluso si el obligado ha modificado su domicilio RTEAC 28.2.2008 recurso 7342/2003] apartado 1.3 AEAT 2005.
 - No obstante, puede concurrir con actuaciones del órgano de recaudación.
- **Plazo para realizar la ejecución:**
 - TEA: “Los actos resultantes de la ejecución de [actos resolutorios] deberán ser notificados en el plazo de **1 mes** desde que **dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su resolución**”. Art. 66.2 RGRVA. Art. 239.3 LGT (reforma 2015), señala lo mismo salvo para cuando se haya acordado la retroacción.
 - VJ (2 meses): art. 104 LJCA.
 - Remisión: otros efectos (liquidación intereses suspensivos y art. 26.5 LGT).
- **Actos de ejecución** (art. 66.2 RGRVA): no forman parte del procedimiento del que procede el acto impugnado. STS 30.6.2004 rec. 39/2003. No obstante, **discutible a la vista del art. 150.5 LGT** y como lo ha interpretado el TS (12.6.2013 rec. 1921/2012): vicios formales y materiales, con independencia de que se haya acordado la retroacción. Vid. también las **RTEAC 27.10.2014 rec. 169/2011 y 12.3.2015 rec. 4203/2014**. El **art. 239.3 LGT, tras su reforma en 2015, parece intentar excluir esta doctrina**.
- **Aplicación de la LPA:** transmisibilidad (art. 49), conversión de actos viciados (art. 50), conservación de actos y trámites (art. 51) y convalidación (art. 52).

Confirmación del acto impugnado:

art. 66.6 RGRVA

- En VA o VJ se declara que el acto impugnado es conforme a Derecho.
- **Naturaleza del acto:** de carácter económico o no (reducción bases, requerimientos de información [RI], etc.)
- **Consecuencias:** la AT podrá reclamar el cumplimiento, salvo que no lo hubiera hecho ya.
 - Si es de contenido económico, y cuando no se haya suspendido, aplazado o fraccionado, es posible que ya esté ejecutado, salvo art. 172.3 LGT.
 - “La [AT] 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 percederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.
 - TEAC 23.3.2017 rec. 5358/2016: **se aplica tanto a los bienes embargados como a los ofrecidos en garantía para obtener la suspensión.**
- Art. 66 RGRVA: sólo se refiere a **actos de contenido económico que hubieran estado suspendidos** durante la tramitación del recurso:
 - **Liquidación de intereses suspensivos:** plazos de ingreso / liquidación de intereses de demora / devolución y cancelación de la garantías.

Liquidación de los intereses suspensivos

- **Art. 66.6 RGRVA: Pago de la deuda**

- Distingue en función de que la suspensión tuviera lugar en una fecha en que el acto estuviera en período voluntario (PV) o período ejecutivo (PE).
- Cuestión más controvertida: necesidad o no de que la AT dicte un “acuerdo de ejecución expreso” para que se reanude la recaudación de la deuda suspendida.
 - Acuerdo de levantamiento de la suspensión.
- ¿**Tiene** la AT un **plazo** para dictar y notificar el **acuerdo de levantamiento de la suspensión** –al menos cuando es preciso-?
 - **Plazo de prescripción:** desde que la suspensión cesa sus efectos. STSs 5.11.2014 rec. 3186/2012 y **21.12.2016 rec. 3485/2015** (hasta que haya sentencia judicial firme) y TEAC 23.10.2014, rec. 4374/2010.
 - ¿Plazos para la ejecución? 1 o 2 meses en función de que provenga de la VA o VJ (**aquí desde que se notifique la firmeza de la sentencia**). Incidencia en el devengo de intereses. STS 5.11.2014, rec. 3186/2012.
 - Si no ha habido suspensión, los plazos corren desde que la AT pudo ejecutar la liquidación. TEAC 23.10.2014, rec. 4374/2010.

Liquidación de los intereses suspensivos

- **Suspensión en PV:** “Cuando se confirme el acto impugnado y este hubiera estado suspendido en PV, la notificación de la resolución iniciará el plazo del art. 62.2 LGT”.
 - No exige acuerdo expreso. La notificación del acto resolutorio “reanuda” la obligación de ingreso.
 - **En principio solo a los TEA:** 1.1.2 AEAT 2005 [TEA adjunta hoja informativa art. 66.6 RGRVA]. **Confirmación judicial:** 7.2.3 AEAT 2005 [sí es necesario un acto expreso de ejecución].
 - Problemas: sobre todo en el caso de los TEA, el inicio del período de pago depende de la notificación del **acto resolutorio**, cuestión que no tiene que conocer el órgano de recaudación
 - Tendencia de la **Jurisprudencia:** TS, tanto si procede de TEA u órgano judicial, es **imprescindible** un **acto de ejecución expreso**, señalando el fin de la suspensión. Hasta que no se notifique el mismo no se abren períodos de pago o pueden continuar las actuaciones recaudatorias (STS 22.7.2010 recurso 6348/2005).
 - TSJ Galicia 16.7.2012, rec. 15070/2011: considera que esta doctrina no es aplicable con el RGRVA 2005, por lo que cuando finaliza en TEA, la notificación del acto resolutorio “levanta la suspensión”, sin necesidad de que se dicte un acto expreso por parte de la AT. AN 23.5.2011, rec. 458/2009.

Liquidación de los intereses suspensivos

- **Suspensión en PE:** “si la suspensión se produjo en PE, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o el inicio del procedimiento de apremio según la PA se hubiese notificado o no antes de que la suspensión surtió efectos”
 - Necesidad de acto de ejecución: igual PV. No obstante, la STSJ Canarias 13.11.2008 rec. 246/2007, parece mantener otro criterio, incluso si la confirmación del acto suspendido se produjo finalmente en la instancia judicial.
 - Si la suspensión tuvo efectos antes de que se dicte la providencia de Apremio (PA) es recomendable pagar antes de que se notifique para acogerse al recargo 5% (art. 28.2 LGT).

Liquidación de los intereses suspensivos

- Art. 66.6 RGRVA:
 - Distingue en función de que la suspensión tuviera efectos en PV o PE.
 - No se refiere a otras cuestiones: tipo de interés, base, órgano competente, etc.
- **Liquidación de intereses suspensivos:**
 - No son autoliquidables.
 - Debe dictarse expresamente y estar motivada (base sobre la que se calculan los intereses, tipo y períodos de tiempo comprendidos): STS 3.5.2006 recurso 973/2001.
 - Competencia: órgano de recaudación o el que dictó el acto impugnado, en función de quién acordara la suspensión (art. 66.6 RGRVA).
 - PV: art. 62.2 LGT (1ª/2ª quincena).

Liquidación de los intereses suspensivos

- **Tipo de interés**

- Si la garantía aportada es un aval o seguro de caución (suspensión automática) se aplica el **interés legal** y no el de **demora** (art. 26.6 LGT). Lo anterior supone que si cambia la garantía *durante la vía de recurso* podría modificarse el tipo aplicable en los períodos afectados.
- Se aplica el tipo de interés vigente en cada ejercicio.
- **Aplicación retroactiva** supuestos antes de la entrada en vigor de la LGT 2003 (1.7.2004): Jurisprudencia (disposición transitoria 1ª LGT) lo **ha negado a las solicitudes de suspensión formuladas antes de su entrada en vigor.**
 - No obstante, cuando hay **suspensión administrativa** y luego también **judicial**, si la **segunda** se hubiera solicitado **ya vigente la LGT 2003**, a los intereses devengados por este período de tiempo, **sí podría aplicarse el interés legal**, si concurren los requisitos del art. 26.6 LGT.
 - RTEAC 28.11.2013, rec 217/2013, favorable a esta interpretación, no obstante, SAN 24.5.2010, rec 93/2009.
 - **Ojo: la STS 21.12.2016, rec. 3485/2015 (y 2.3.2017 rec. 748/2016), parece modificar el criterio y aplica el interés legal a liquidaciones de intereses de deudas anteriores, por los devengados a partir del 1.7.2004. Este cambio se apreciaba en la STS 31.3.2014, rec. 2083/2013, pero solo se refiere a los intereses del art. 26.5 LGT.**

Liquidación de los intereses suspensivos

- **Base de la deuda de intereses suspensivos**
 - Importe económico del acto que ha sido suspendido.
 - Aspectos controvertidos: sanciones, intereses de demora y recargos.
- **Sanciones:**
 - No en la VA, sí en la judicial. ¿Cuándo comienza el cómputo del devengo?
 - Ejemplo: El 2.1.2007 se notifica la resolución del TEAR que confirma una sanción. Se recurre en vía judicial, solicitando la suspensión, la cual se acuerda por el TSJ mediante Auto del 12.12.2007. El 15.9.2008 se notifica la sentencia del TSJ confirmando la sanción.
 - Art. 212.3.b) LGT: “No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en PV abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la VA, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo”.

Liquidación de los intereses suspensivos

- **Sanciones:**
 - **A) 20.2.2007 (Art. 62.2.a LGT): la notificación de la resolución que pone fin a la VA es la del TEAR (resolución que resuelve el recurso o reclamación administrativo) .**
 - **Está es la respuesta válida tras la modificación introducida por la Ley 7/2012.**
 - **B) 12.12.2007: la notificación del auto del TSJ que acuerda la suspensión.**
 - **Art. 233.8 LGT: La suspensión de la sanción en VA conserva su vigencia, sin necesidad de aportar garantía, hasta que el órgano judicial resuelva sobre la suspensión solicitada.**
 - **Esta es la posición mantenida por el TEAC y la STS 26.11.2009 rec. 1316/2004. Deja de ser válida con la modificación citada.**

Liquidación de los intereses suspensivos

- **Intereses de demora** (art. 26 LGT):
 - Sí están incluidos los que formaran parte del acto económico que se suspende. No hay anatocismo prohibido.
- **Recargos** (arts. 27 y 28 LGT):
 - Sí en la medida en que estén incluidos en el acto económico que se suspende. En principio solamente del art. 28.4 LGT (20 % no 10 % o 5 %).
- **Período de tiempo:**
 - *Dies a quo* y *dies ad quem* del devengo de intereses (lámina siguiente).
 - **Años bisiestos:** en el denominador hay que incluir 366 días (STS 19/7/2007 recurso 8425/2004, RTEAC 23.2.2010 recurso 12157/2005).
 - ...

Liquidación de los intereses suspensivos

- **Período de tiempo (continuación):** Períodos durante el cual **no se devengan intereses:**
 - Sanciones: vía administrativa (remisión láminas anteriores).
 - **Supuestos del art. 26.4 LGT:** incumplimiento del plazo de los procedimientos de revisión (arts. 225.3 [reposición], 233.9 [REA] y 241.4 [recurso alzada ordinario]). **No se aplican en vía judicial** (salvo STS 15.5.2001 rec. 8007/1990) ni **retroactivamente** antes LGT 2003 (STS 23.5.2007 rec. 3695/2005). **Lo determinante es la fecha de interposición** (RTEAC 26.4.2012, rec. 11951/2009): niega a la reclamación, pero sí al recurso de alzada TEAC por interponerse en fecha posterior al **1.7.2004**.
 - SAN 9.3.2011 rec 82/2010: la resolución anulada por acto resolutorio (TEA o judicial) que recupera su validez por la anulación del acto resolutorio no impide el devengo de intereses. Ejemplo: liquidación / TEAR anula / TEAC anula TEAR / AN anula TEAC / TS anula AN.
 - **Tardanza en la vía judicial:** ¿? (responsabilidad patrimonial Administración de justicia) ¿Hay plazos? ¿Qué se indemniza?
Doctrina del Consejo de Estado y CGPJ.

Liquidación de los intereses suspensivos

- **Inicio:** arts. 224.5, 233.9 LGT y 66.6 RGRVA. Distingue en función de que la suspensión haya tenido efectos en PV o PE
 - PV: el inicio del devengo comienza el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en PV.
 - PE: desde la fecha en que la suspensión surtió efectos.
 - Intereses devengados entre la finalización del PV y la fecha anterior: no son intereses suspensivos pero se liquidan con ellos, a no ser que queden absorbidos por los recargos del art. 28 LGT (STSJ Madrid 7.3.2005 recurso 1299/2001).
 - **TEAC 30.9.2014, rec. 6981/2013:** parece que cuando se solicita la suspensión en período ejecutivo, los intereses no se devengarán sobre el recargo del art. 28 LGT que sea aplicable, si bien la garantía debe cubrir el recargo que sea procedente → parece que confirma la posición anterior.

Liquidación de los intereses suspensivos

- **Finalización:** lo lógico es que se devenguen hasta la fecha en que finalice la suspensión –fecha en que se notifica el acto resolutorio o en que el mismo se ejecuta [esta debería ser la solución]-.
 - RGRVA: no dice exactamente eso ¿?
 - PV (art. 66.6.a RGRVA): hasta la finalización del PV abierto con la notificación de la resolución que hubiera puesto fin a la vía administrativa o hasta el día en que se produzca el ingreso en dicho plazo.
 - PE (art. 66.6.b RGRVA): hasta la fecha de la resolución que ponga fin a la VA.
 - Vía judicial (art. 132.1 LJCA): “Las medidas cautelares estarán en vigor hasta que recaiga sentencia firme que ponga fin al procedimiento en el que se hayan acordado, o hasta que éste finalice por cualquiera de las causas previstas en esta Ley [...].”
 - **En todo caso**, hay que limitar el *dies ad quem* al **plazo que tiene la AT para ejecutar la resolución** (1 o 2 meses, VA/VJ). **Vencido ese plazo, cesaría el devengo de intereses** (TSJ Madrid 31.10.2013 rec. 429/2001 y TEAC 27.6.2013).

- **Devolución y cancelación de la garantía** (art. 66.7 RGRVA). Requiere acreditar el pago del importe del acto impugnado y los intereses suspensivos.

Anulación del acto **sin posibilidad de dictar uno nuevo**

- Delimitación (art. 66.5 RGRVA):
 - El acto impugnado se anula totalmente, con independencia de que el recurso se haya estimado total o parcialmente
 - No es posible dictar un nuevo acto (motivo de fondo, nulidad, prescripción, etc.) [remisión].
 - Las consecuencias, (actos de contenido económico) son similares a los casos en que procede (*o se puede*) dictar un nuevo acto, sin perjuicio de que la ejecución de la anulación del acto tenga efectos sobre el nuevo que se puede dictar
 - Situaciones: no se ha ingresado pero se ha producido la suspensión / se ha ingresado el importe del acto anulado.
- Consecuencias cuando la deuda se hubiera suspendido:
 - **Devolución de ingresos indebidos (DII)**: si hubiera habido suspensión parcial en relación al ingreso parcial.
 - **Devolución y cancelación de la garantía** (art. 66.7 RGRVA y 1.3.4.b AEAT 2005).
 - **Reembolso del coste de las garantías** (art. 33 LGT).
 - Indemnización de otros conceptos (LPA): responsabilidad patrimonial.

Anulación del acto **sin posibilidad de dictar uno nuevo**

- Consecuencias **cuando se ingresó la deuda**:
 - **Devolución de ingresos indebidos.** Intereses. Se añaden las costas del procedimiento de apremio, si es el caso (art. 16.b RGRVA).
 - ¿Posibilidad de que al AT compense este crédito con una deuda del contribuyente? **Art. 73.1 LGT, tras reforma 2015, no parece que encajar en los supuestos previstos).**
 - **Reembolso del coste de las garantías:** si el pago se ha realizado a través de aplazamiento o fraccionamiento (art. 48.10 RGR).

- Medios para **reacción** cuando **la AT se demora en acordar la devolución**:
 - **Acto resolutorio TEA:** escasos, multa coercitiva art. 103 LPA (¿?).
 - **VJ:** más medios, siempre que la sentencia condene a la AT a realizar la devolución, lo que precisa que se haya pedido.
 - Compensación (art. 106.6 LJCA). También TEA.
 - Ejecución forzosa. Solicitar **intereses del art. 106.3 LJCA:** “Transcurridos **tres meses** desde que la sentencia firme sea comunicada al órgano que deba cumplirla, se podrá instar la ejecución forzosa. En este supuesto, la autoridad judicial, oído el órgano encargado de hacerla efectiva, podrá **incrementar en dos puntos el interés legal a devengar, siempre que apreciase falta de diligencia en el cumplimiento**”.

Anulación **parcial** del acto: art. 63 RGRVA

- Delimitación:
 - No es una cuestión que dependa *necesariamente* de la estimación total o parcial del recurso.
 - Solo cuando concurren elementos separables que permiten su anulación sin alterar el resto.
 - Ejemplos: anulación de intereses, recargos, sanciones, etc.
 - Si el “defecto [de fondo o de forma]” del acto es parcial, pero precisa su anulación para corregirlo y dictar uno no nuevo, no estaremos técnicamente en este supuesto.
 - Puede existir la posibilidad de dictar un nuevo acto o no, dependiendo del caso.
 - Ejemplo: anulación de intereses, no de cuota, pero se pueden volver a liquidar corrigiendo el error que motivó tal anulación, tipo, inicio/fin erróneos, computo de períodos sin devengo etc.)
 - Consecuencias sobre la parte anulada.

Anulación **parcial** del acto: art. 63 RGRVA

- Consecuencias cuando **se ingresó la deuda**:
 - **Devolución de ingresos indebidos.** Deben “adaptarse las cuantías de las trabas y embargos realizado”. Costas (parte proporcional) del procedimiento de apremio (art. 16.b RGRVA)
 - **Reembolso del coste de las garantías:** aplazamiento o fraccionamiento (art. 48.10 RGR).
 - Indemnización de otros conceptos (LPA).
- Consecuencias cuando **la deuda se hubiera suspendido**:
 - Parte anulada (= anulación total).
 - Parte no anulada (= confirmación del acto) especialidades:
 - **Plazos de ingreso: ¿necesidad de dictar un acto de ejecución?** Aquí del art. 66.3 RGRVA parece deducirse que sí es necesario dictarlo, sobre todo porque para poder ingresar habrá que confeccionar una nueva carta de pago excluyendo los conceptos anulados
 - Liquidación de intereses suspensivos: = confirmación del acto
 - Devolución y cancelación de la garantía: = confirmación del acto
 - Reembolso del coste de las garantías: parcial.
 - Indemnización de otros conceptos (LPA).

Anulación **total** del acto impugnado cuando en ejecución del acto resolutorio **es posible** que la AT dicte **un nuevo acto (retroacción/reiteración de la actuación)**

- **Martín Queralt**, “Pleitos tengas y los ganes.. o tampoco”: *“Uno de los peores **sinsabores** que puede experimentar un abogado y cualquier ciudadano de a pie es ver que, aunque ha logrado obtener una resolución administrativa o una sentencia judicial favorable a sus intereses, la AT puede proceder a **reiterar la acción administrativa para liquidar o para cobrar la deuda recién anulada**”.*
 - Y habría que añadir: que la AT pretenda **liquidar intereses de demora** por el tiempo transcurrido entre la fecha en que se dictó el acto anulado y la fecha que se dicta el nuevo tras el reinicio/retroacción del procedimiento → **art. 26.5 LGT.**

Anulación total...

- **Enormes posibilidades de reiteración/reinicio de la actuación:**
- Anulación por **vicios de fondo**: **estimación parcial sobre el fondo**, que precisa anular completamente la liquidación y **dictar una nueva**. STS 19.11.2012 rec. 1215/2011.
- Anulación por **vicios de forma**: Si el vicio es de mera **anulabilidad**, y no de **nulidad de pleno Derecho** (art. 217.1 LGT) va a ser posible reiteración porque:
 - El acto anulado y los recursos formulados contra el mismo **mantienen los efectos interruptivos de la prescripción**. STS 19.4.2006 rec. 58/2004.
 - **Teoría del “doble tiro”**: Límite a la **doctrina anterior**, sin embargo, tras la STS 3.5.2011, rec. 466/2009, FJ 3, lo que se prohíbe no es una tercera actuación, sino la reiteración del vicio. Por ello, sería posible dos, tres, cuatro, infinitas actuaciones, siempre que **no se incurra dos veces en el mismo vicio/defecto**. RTEAC 19.01.17 rec. 5240/2016.

Anulación total...

- **Extensión de la teoría del “doble tiro” a vicios de carácter material:** STS de 19.11.2012 (rec. 1215/2011):
- *“La **estimación del recurso contencioso-administrativo frente a una liquidación tributaria por razón de una infracción de carácter formal, o incluso de carácter material**, siempre que la estimación no descansa en la declaración de inexistencia o extinción sobrevinida de la obligación tributaria liquidada, **no impide que la Administración dicte una nueva liquidación en los términos legalmente procedentes**, salvo que haya prescrito su derecho a hacerlo, sin perjuicio de la debida subsanación de la correspondiente infracción de acuerdo con lo resuelto por la propia Sentencia”.*
- Análisis del art. 26.5 LGT, para limitar sus efectos, pues estamos ante un caso de **mora del acreedor** (AT). Si hubiera dictado desde el principio un acto conforme a Derecho se habrían limitado los intereses de demora.

Anulación total...

- Consideraciones generales:
 - La liquidación o el **acto impugnado** tiene que haber sido **anulado totalmente**, sin perjuicio de que la AT pueda volver a actuar.
 - TEAC 5.3.2015, rec. 3124/2013: liquidación que agrupa varias obligaciones tributarias, donde unas se confirman y otras se anula con posibilidad de dictar una nueva → régimen diferente a cada parte en función de los efectos del acto resolutorio.
 - Se aplica con independencia de que el acto anulado se hubiera **pagado** o hubiera estado **suspendido**. **Si se ha pagado** habrá una devolución de ingresos indebidos que, en su caso, se compensará con la nueva liquidación –nuevo art. 73.1 LGT, reforma 2015, **parece que ahora es obligatoria**-. Si ha estado **suspendido**, habrá un reembolso del coste de las garantías.
 - La nueva liquidación se dictará tras la resolución o sentencia que anula el acto impugnado, bien de forma autónoma o en el marco de un procedimiento nuevo o retrotraído (acuerdo expreso).

Liquidación de intereses del art. 26.5 LGT

- Liquidación de intereses de demora: arts. 26.5 LGT y 66.3 RGRVA.
 - Precepto **discutible**, pero que recoge la doctrina del TS 28.11.1997 recurso 9163/1996 [liquidación por el tiempo entre el acto anulado y el nuevo que se dicta, a pesar de que esté motivado por una actuación contraria a Derecho de la AT].
 - **No son intereses suspensivos. No** es aplicable a las **sanciones**: SAN 4.12.2006 y **RTEAC 26.5.2009 recurso 3664/2007** (no obstante SAN 28.2.2002 rec. 316/1995). **Recargos**: SAN 2.2.2011 rec. 34/2008. **Intereses**. Auto AN 22 de julio de 2010, rec. 809/2000.
 - Depende del **sistema de gestión del tributo**: no aplicación a los tributos que se gestionan por el sistema tradicional de declaración o la autoliquidación es opcional (ISD/IVTNU/IAE/Tasa Suplementaria Leche)
 - STS 17.12.2002 r. 9874/1997, 31.10.2006 r. 4686/2001, 25.5.2007 r. 1251/2005, y tres sentencias de 7.3.2011 (rec. 325/2007, 216/2007 y 338/2007) (IAE). La nueva liquidación no puede exigir intereses de demora desde que finalizó el PV de la que es anulada hasta el momento en que se dicte la nueva.
 - **Conclusión**: precisa que se trate de una **obligación tributaria autoliquidable**.

Liquidación de intereses del art. 26.5 LGT

- **Posibles reacciones: 1) no deben caber intereses de demora en la nueva liquidación desde la fecha de la liquidación anulada.**
- En el tenor del art. 26.5 LGT tiene difícil encaje la **mora del acreedor**, si bien existen argumentos para considerarla interpretándolo conjuntamente con otros preceptos LGT y la regulación general del Código Civil.
- Lo que no parece haber son soluciones intermedias: o se admiten que no caben % desde la liquidación anulada, o se admite que sí caben.
- **Jurisprudencia** vacilante, hasta que el **14.6.2012** el **TS** dicta **4 sentencias** que señalan que los % de la **nueva liquidación solo se pueden liquidar hasta la fecha de la liquidación anulada**, pero **no a partir de la misma hasta que se dicta la nueva**, porque existe mora del acreedor.
 - No distingue si la anulación la produjo un vicio de forma o fondo.
 - Se confirma la doctrina en al menos otras dos sentencias posteriores y se asume por el TEAC en su resolución de 11.4.2013, rec. 4106/2009.

Liquidación de intereses del art. 26.5 LGT

- **STS 9.12.2013 rec. 4494/2012:** *Matiza* la jurisprudencia anterior, a pesar de haber ya 6 pronunciamientos (STS 16.10.2014 rec. 4078/2013).
- Crea una nueva doctrina, con consecuencias diferentes en función del vicio que motiva la anulación de la liquidación, claramente inspirada en TEAC de 28.10.2013 rec. 4659/2013.
- **Anulación por vicio de forma:** no caben % a partir de la liquidación anulada.
- **Anulación por vicio de fondo:**
 - **Anulación total:** tampoco caben %. ¿A qué se refiere? Porque lo lógico es que existe un vicio de fondo total, es que no procede liquidar la cuota, y aquí el principio de cosa juzgada impediría una nueva liquidación. El TEAC incluye aquí los supuestos de **caducidad del procedimiento**.
 - **Anulación parcial:** aquí sobre la nueva cuota **sí caben % por todo el tiempo**, incluso desde la liquidación anulada. Señala que art. 26.5 LGT solo es aplicable a este caso.

Liquidación de intereses del art. 26.5 LGT

- **Art. 150.7 LGT (tras Ley 34/2015):**
 - “Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie **defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras...**
 - **Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma** que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, **hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación”.**
- **Consideraciones:**
 - Recuperar los intereses de demora cuando la anulación se debe a un vicio formal (pero solo para el procedimiento de inspección) → carece de sentido que el supuesto de hecho que contempla el art. 26.5 LGT, que no se menciona aquí de forma expresa, tenga un régimen diferente en función de la naturaleza del procedimiento de la que emana el acto anulado.
 - No se establece ningún límite temporal *al dies ad quem*.

Liquidación de intereses del art. 26.5 LGT

- **Posibles reacciones (contra los supuestos donde sí es aplicable):**
- **2) Prohibición de la *reformatio in peius*:** los intereses/la deuda (¿?) de la nueva liquidación no puede ser superior a la anulada.
 - No: STS 12.5.2011 rec 1984/2007 y 16.3.2011 rec. 2012/2006. RTEAC 28.10.2013, rec. 4659/2013. Parece admitir este razonamiento: SAN 2.2.2011 rec 34/2008 y 14.4.2011 rec 238/2010
 - TEAC 24.11.2010 recurso 1/2010 (liquidación periódica y no anual IVA) (FJ 8): introduce esta argumentación, si bien no queda del todo claro si el importe de la nueva deuda tributaria no puede ser superior a la de la anulada o *son los intereses de la nueva liquidación* los que no pueden ser superiores a los de la anulada.
 - Ejemplo: *Anulada* (50 [C] + **10** [%] = **60** / *Nueva* (30 [C] + **20** [%] = **50**)
- **3) Responsabilidad patrimonial** de la AT: se podrían liquidar intereses, aunque fueran mayores, pero se reclamaría una indemnización por esta vía por el importe equivalente a los intereses devengados durante el tiempo transcurrido entre la anulada y la que se dicta en su sustitución. SAN 22.2.2010 recurso 494/2008 (por esta vía se reconoció una indemnización por la diferencia entre el interés de demora cobrado y el interés legal).

Liquidación de intereses del art. 26.5 LGT

- Base de la deuda de intereses
- Inicio del devengo de intereses: art. 26.2 LGT
- Finalización del devengo de intereses (art. 26.5):
 - “[...] En estos casos, la fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de este artículo, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el **interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.**”
- Vía administrativa: art. 66.2 RGRVA actos de ejecución deben ser notificados en el plazo de **un mes** desde que el acto resolutorio tiene entrada en el registro del órgano competente para la ejecución (SAN 4.3.2010 recurso 264/2008).

Liquidación de intereses del art. 26.5 LGT

- Vía judicial: art. 104 LJCA
 - 1. Luego que sea firme una sentencia, el Secretario judicial lo comunicará en el **plazo de 10 días** al órgano que hubiera realizado la actividad objeto del recurso, a fin de que, una vez acusado recibo de la comunicación **en idéntico plazo desde la recepción**, la lleve a puro y debido efecto y practique lo que exija el cumplimiento de las declaraciones contenidas en el fallo [...]].
 - 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.
 - ¿Diez días o **dos meses**? Dos meses (resoluciones del TEAC de 30 de marzo de 2012, recurso 3090/2010 y 26 de abril de 2012, recurso 4081/2009) que modifican su posición anterior.
 - *Dies a quo*: RTEAC 27.6.2013, rec. 3991/2010 y 28.11.2013, rec. 2108/2002: **entrada en el registro del TEA** y no de la AT.

Liquidación de intereses del art. 26.5 LGT

- Finalización del devengo de intereses (art. 26.5):
 - “[...] 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.
- Posibles supuestos:
 - 1) Anulación de la liquidación, señalando el acto resolutorio los términos en los que se debe dictar la nueva liquidación, sin que se acuerde la retroacción del procedimiento.
 - 2) Anulación del acto impugnado, acordando expresamente la retroacción de actuaciones, que supone la vuelta a un punto determinado del procedimiento
 - ¿Es aplicable el límite temporal del art. 26.5 LGT?
 - ¿Se refiere el plazo de un mes a la nueva liquidación o al acto de ejecución de la AT que acuerda comenzar el procedimiento a partir de un determinado momento como consecuencia de la retroacción?

Liquidación de intereses del art. 26.5 LGT

- Posibles supuestos:
- 3) Supuestos en los que se anula el acto impugnado, sin que se acuerde expresamente la retroacción, pero sería posible que la AT dictara uno nuevo, lo que precisará normalmente el inicio de un nuevo procedimiento.
 - Supuestos: caducidad del procedimiento, cualquier otro vicio formal sin que se acuerde la retroacción de actuaciones (anulando simplemente el acto impugnado el órgano de revisión), etc.
 - ¿Es aplicable el límite temporal del art. 26.5 LGT?
 - Parecería razonable aplicarlo, lo que sucede que aquí el nuevo procedimiento no parece o no tiene que empezar necesariamente de forma inmediata, dependiendo del momento en que se encuentre la prescripción.
 - Y si es aplicable, el límite temporal del art. 26.5 LGT dónde alcanzaría: ¿notificación del inicio del nuevo procedimiento o a la liquidación derivada del mismo?

Liquidación de intereses del art. 26.5 LGT

- **Tipo de interés aplicable y periodo por el que se liquidan intereses** (art. 26.4 y 6 LGT): Liquidación de intereses suspensivos
 - Si la REA no se resuelve en plazo se suspende el devengo de intereses (arts. 26.4 y 240.2 LGT).
 - Si la garantía aportada es un aval o seguro de caución (suspensión automática) se aplica el interés legal y no el de demora (art. 26.6 LGT).
 - ¿Se mantiene la aplicación de los dos aspectos anteriores cuándo nos encontramos ante un supuesto del art. 26.5 LGT?
 - **Posición favorable: resoluciones del TEAC de 1 de marzo de 2012, rec. 4352/2009 (FJ 4), 26 de abril de 2012, rec. 11951/2009 (FJ 2) y de 24 de abril de 2013, rec. 676/2011. Y sobre todo la STS 9.12.2013 rec. 4494/2012.**
 - La STS 31.3.2014, rec. 2083/2013, da un paso más y dice que es una nueva liquidación, por lo efectos, al menos por lo del interés legal, se aplica desde 1.7.2004, en todo caso, y no solo si la solicitud de suspensión hubiera sido posterior a esa fecha. Como vimos anteriormente, esto se ha reconocido también en el ámbito de los intereses suspensivos.

Liquidación de intereses del art. 26.5 LGT

Supuesto:

- La AEAT (el 15.6.2008), tras un procedimiento de inspección dicta una liquidación por el IRPF 2005 exigiendo el pago de una cuota de 500 € (más 100 € que son los intereses devengados desde el 1.7.2006)
- El contribuyente interpone REA ante el TEAR el 20.6.2008, solicitando suspensión mediante aval (suspensión que se le concede). El 20.6.2010 el TEAR notifica su resolución.
- Situación A) El TEAR confirma la liquidación: la AEAT al liquidar los intereses suspensivos, lo haría sobre 600 € (importe del acto impugnado), pero aplicaría el interés legal y no el de demora, y no habría devengo de intereses entre el 20.6.2009 y el 20.6.2010, porque el TEAR incurrió en mora.
- Situación B) El TEAR estima parcialmente la REA considerando que la cuota no debió ser 500 € sino 400 €. Este pronunciamiento provoca la anulación del acto impugnado y que la AEAT pueda dictar otro, con una cuota de 400 €.

En aplicación del art. 26.5 LGT la AEAT podría girar intereses de demora, sobre 400 €, desde el 1.7.2006, aplicando el interés de demora (y no el legal) y teniendo en cuenta el período de tiempo en que el TEAR incurrió en mora.

No obstante, el art. 26.5 LGT hay que interpretarlo teniendo en cuenta los apartados 4 y 6 del mismo precepto, para aplicar el interés legal y excluir el devengo de intereses durante el tiempo señalado.

Anulación **total**..

- Devolución y cancelación de la garantía: posibilidad de extender los efectos de la garantía del acto anulado a la que se dicta en sustitución.
- Art. 41.2 RGRVA: “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 LGT”. AEAT 2006 5.1 y 6.3
- Imposibilidad de aplicar dicho precepto al supuesto indicado (salvo que el obligado lo solicite expresamente conforme al art. 67 RGRVA):
 - Las garantías se aportan para suspender un concreto acto.
 - ¿Illegal? Falta de suficientemente apoyo en el art. 233.12 LGT
 - Oposición de la entidad financiera, si fuera un aval.
 - No es un precepto ubicado en el marco del Título para la “Ejecución de resoluciones”.
 - Redacción: sólo cubría cuando hay una estimación parcial, pero no cuando es total y permite dictar otro acto
 - Consecuencia: no podría negarse la devolución de la garantía ni pretender extenderla al nuevo acto, salvo que lo solicite el propio interesado
 - RTEAC 1.12.2010 rec. 1745/2010: no entra en las cuestiones anteriores, pero señala que hay que entender suspendido el nuevo acto por la garantía anterior (aunque no se haya solicitado expresamente).
 - **No obstante, nuevo (?) arts. 68.9, 224.5 y 233.7 LGT (obligaciones tributarias conexas)**

Anulación **total**...

- Definición de obligación tributaria conexas: art. 68.9 LGT.
- Art. 224.5 LGT → recurso de reposición.
- Art. 239.7 LGT: “En los casos del artículo 68.9 de esta Ley, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, **las garantías aportadas para obtener la suspensión** garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación”.
 - Afección legal a un acto distinto respecto del que se aportaron las garantías para obtener la suspensión.
 - ¿Es posible cuando las obligaciones tributarias conexas son liquidadas por Administraciones diferentes?
 - ¿Qué quiere decir realmente este precepto?

Normas especiales ejecución REA: arts. 68-71 RGRVA

- **Solicitud de aclaración de la resolución TEA:** 1.3.2 AEAT 2005 [¿suspende el plazo para realizar la ejecución?]
 - RTEAC 11.5.2010 recurso 391/2009 Únicamente el órgano que tenga que ejecutar la resolución / STSJ Canarias 27.11.2010 rec 621/2008.

- **Recurso contra la ejecución (art. 241ter LGT) / Incidente de ejecución (art. 68 RGRVA):**
 - Regulación en la LGT cuestión antes solo regulada en el RGRVA. No existe dualidad entre “actos de ejecución” y “cuestionas nuevas”. Procede plantear el incidente frente a las dos cuestiones. RTEAC 9.10.2007 recurso 7398/2003. El art. 241ter.6 LGT parece admitirlo cuando se refiere a la suspensión (solo cabe si se plantean cosas nuevas).
 - En cualquier caso, habrá que estar al caso concreto e incidirá en buena medida en cómo esté redactado “el pie de recurso” del acto en particular:
 - 6.3 AEAT 2006: “en la notificación [...] se distinguirá para cada una de las actuaciones realizadas en ejecución de la resolución si en caso de disconformidad procede interponer incidente de ejecución o por tratarse de actos independientes, recurso de reposición o REA”
 - Competencia: TEA que hubiera dictado el acto resolutorio que se ejecuta.
 - Procedimiento: el abreviado, salvo que se haya acordado retroacción de actuaciones (se aplicará el del procedimiento principal).
 - Interposición: 1 mes. Inadmisión: temas ya decididos o que se hubieran podido plantear, y art. 239.4 LGT.

Normas especiales ejecución REA: arts. 68-71 RGRVA

- Artículo 241 ter. Recurso contra la ejecución
- 1. Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas.
- 2. Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, **podrá presentar este recurso**.
- 3. Será **competente** para conocer de este recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.
- 4. El **plazo de interposición** de este recurso será de **un mes** a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.
- 5. La **tramitación** de este recurso se efectuará a través del **procedimiento abreviado**, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.
- 6. **En ningún caso se admitirá la suspensión** del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.
- 7. No cabrá la interposición de recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución.
- 8. El Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta ley.

Normas especiales ejecución REA: arts. 68-71 RGRVA

- Extensión de los efectos de las resoluciones económico-administrativas (art. 69 RGRVA):
 - Mecanismo similar art. 110 LJCA
 - Alcance: actos, actuaciones y omisiones
- Reembolso del coste de las garantías: arts. 33 LGT y 72-79 RGRVA.

Normas especiales ejecución:

arts. 68-71 RGRVA

- Extensión de los efectos de las resoluciones económico-administrativas (art. 69 RGRVA).
 - Mecanismo similar art. 110 LJCA. Alcance: actos, actuaciones y omisiones.
- Requisitos
 - Identidad (“En todo idéntico”): RTEAC 25.10.2007 recurso 451/2007 [no sanción y liquidación aunque la primera sea consecuencia de la segunda que se anula].
 - Posterior al escrito de interposición que dio lugar al acto resolutorio (¿se refiere a la fecha en que se dictó o en que se produjo la notificación?).
 - No firme en vía administrativa, en la fecha en que se solicita la extensión de los efectos.
 - Que se solicite la extensión dentro del plazo de un mes desde la notificación del acto resolutorio cuyos efectos se pretende extender.
 - El solicitante tiene que ser el reclamante en el procedimiento que da lugar al acto resolutorio.
- Procedimiento: resuelve el TEA (Pleno/Sala/Órgano unipersonal) que hubiera dictado el acto resolutorio [RTEAC 25.10.2007 recurso 451/2007: exige que tenga competencia sobre el acto al que se pretende extender los efectos]
 - Mismo procedimiento que en los incidentes de ejecución.
 - La resolución agota la vía administrativa, incluso cuando la dicta el TEAR.
- ¿Utilidad? Acto resolutorio del TEAC notificado el 2.12.2010 procedente de una reclamación interpuesta el 28.12.2007.
- El acto al que se pretende extender la resolución tendría que haberse dictado después del 28.12.2007, no ser firme en diciembre de 2010 (lo cual precisa que esté recurrido) y que se solicite la extensión antes del 2.1.2011. Además de ser idéntico al acto que dio lugar a la resolución del TEAC y el reclamante tiene que ser el mismo. Finalmente sobre el acto teóricamente el TEAC tendría que tener competencia para conocer en su caso el recurso.

Reembolso del coste de las garantías: arts. 33 LGT y 72-79 RGRVA

- Indemnización de daños y perjuicios con un régimen específico al de la Ley 30/1992 (LPA)
 - Cualquier otro daño que pueda haber provocado el acto impugnado y que no se pueda resarcir por esta vía, deberá ser reclamado a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la LPA (art. 72 RGRVA)
 - Diferencias: LGT (4 años) / LPA art. 67 / LRJSP art. 32 → un año desde la notificación de la resolución o sentencia definitiva.
 - Importancia por la diferencia de procedimiento: AEAT-TEAR-[TEAC]-TSJ-AN / Director AEAT-Juzgado Central contencioso-AN (apelación, art. 11.2 LJCA)

- Técnicamente podría reclamarse directamente al impugnar el acto, al menos en la vía contencioso-administrativa (no en vía económico-administrativa)
 - Pretensión accesoria a la pretensión de anulación del acto impugnado
 - Art. 31 LJCA: “1. El demandante podrá pretender la *declaración de no ser conformes a Derecho* y, en su caso, la anulación de los actos [...]. 2. También podrá pretender el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma, entre ellas la indemnización de los daños y perjuicios, cuando proceda”.
 - Se puede pedir en la demanda, pero también en la vista o escrito de conclusiones (art. 65.3 LJCA)
 - Fijación de la indemnización puede realizarse en ejecución de sentencia (art. 71.1.d LJCA)
 - ¿Vale la pena?: adelanta el ejercicio del derecho / al formar parte de fallo podría supervisarse judicialmente a través del incidente de ejecución / otros costes no cubiertos por el art. 33 LGT

Reembolso del coste de las garantías: arts. 33 LGT y 72-79 RGRVA. Requisitos y contenido del derecho

- Improcedencia del acto impugnado: total o parcial
 - La improcedencia total no depende necesariamente de la “*anulación completa*” del acto impugnado RTEAC 6.10.2010 recurso 3286/2010.
 - TEAC 28.5.2015 rec. 452/2015: se produce aunque se anule con retroacción de actuaciones, por vicio formal, que poda determinar el dictado de otra liquidación.
 - Precisa el análisis del fondo de la resolución anulatoria.
 - Total: defecto de motivación, caducidad, ausencia trámite de alegaciones, etc.
- Firmeza
 - Tanto en vía administrativa como judicial.
 - ¿Firmeza material o formal?.
 - Al ser formal, puede retrasar la obtención del reembolso.
 - Para la devolución de ingresos indebidos no es preciso cuando la anulación se produce en vía económico-administrativa –en vía judicial sería necesario solicitar la ejecución provisional de la sentencia-.
- Contenido del derecho de reembolso
 - Importancia de reclamar vía responsabilidad patrimonial –con plazo diferente 1 año- todos los costes que el RGRVA no contempla expresamente
 - RTEAC 2.12.2009 recurso 2330/2009: gastos de la hipoteca de máximos constituida para obtener el aval exigida por la entidad de crédito [NO] Pero sí por LPA.