

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074005

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de junio de 2019

Sala 2.^a

R.G. 1278/2019

SUMARIO:

Procedimiento de revisión en vía administrativa. Recurso de reposición. Estatal o autonómico. Resolución. *Estimación parcial de recurso de reposición por motivos sustantivos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* La cuestión controvertida consiste en determinar si en los casos de estimación parcial de un recurso de reposición por motivos sustantivos como el aquí examinado, el órgano que resuelva el recurso debe proceder a dictar los actos de ejecución de esa resolución que procedan, como anular la liquidación impugnada, dictar una nueva liquidación en ejecución de dicha resolución, liquidar los intereses de demora que correspondan y proceder a las compensaciones o devoluciones que procedan, sin necesidad de iniciar un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos.

El RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa) en su art. 25.9 prevé la posibilidad, como sucede en el presente caso, de que como consecuencia de la estimación parcial de un recurso de reposición proceda dictar una nueva liquidación tributaria. Pues bien, el apdo. segundo del art. 66 de la misma norma señala con claridad que los actos de ejecución de las resoluciones administrativas (entre las que se encuentran las resoluciones de los recursos de reposición) no forman parte del procedimiento en el que tuvo su origen el acto objeto de impugnación, lo cual significa que la nueva liquidación que haya de dictarse en ejecución de una resolución que estima parcialmente el recurso de reposición por razones sustantivas o de fondo, ordenando la sustitución de la liquidación anulada por otra nueva, no formará parte del procedimiento de aplicación de los tributos en el que se dictó la liquidación anulada. La ejecución de las resoluciones supone un procedimiento distinto e independiente de los procedimientos de aplicación de los tributos que originaron el acto impugnado.

Sólo en los supuestos de resoluciones administrativas que estiman totalmente un recurso o que lo estiman en parte sin entrar a conocer del fondo del asunto acordando la retroacción de actuaciones, la nueva liquidación que pudiera practicarse sería dictada en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos. En cambio, en el supuesto de resoluciones administrativas estimatorias en parte por razones sustantivas que anulan una liquidación y que ordenan la práctica de otra en sustitución de aquella, conforme a los criterios en ellas expresados, la nueva liquidación tiene la consideración de acto de ejecución y no se dicta en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos.

En los casos de estimación parcial de un recurso de reposición por motivos sustantivos en los que procede la sustitución de la liquidación anulada por otra nueva ajustada a los términos de la resolución del citado recurso, la nueva liquidación y las consiguientes compensaciones o devoluciones que procedan como consecuencia de haberse ingresado el importe de la anulada, no se dictan en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos sino que constituyen actos de ejecución que pueden incorporarse al propio acuerdo de resolución del recurso. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 95.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3, 101, 102, 222 y 225.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), arts. 21, 25, 27 y 66.

Ley 40/2015 (Régimen jurídico del sector público), art. 3.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 71.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA SEGUNDA

FECHA: 25 de junio de 2019

RECURSO: 00-01278-2019

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPEC FINAC Y TRIBUT AEAT - NIF ...

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

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 21 de junio de 2018, recaída en la reclamación nº 46/1302/2016 y acumulada 46/7796/2016, interpuesta frente a acuerdo de resolución de recurso de reposición correspondiente a liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del ejercicio 2011 y frente al correspondiente acuerdo sancionador.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente se ponen de manifiesto los hechos siguientes: 1.- Con fecha 18 de junio de 2015 la Inspección de los Tributos extendió acta de conformidad al obligado tributario por el IVA de 2011, entendiéndose producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta el 19 de julio de 2015, de la que resultó una deuda tributaria de 1.725,34 euros. El motivo de la regularización fue la minoración de las cuotas deducibles derivadas de la utilización de un vehículo turismo como consecuencia de la aplicación de la presunción de afectación al 50% establecida en el artículo 95. Tres de la Ley 37/1992 del IVA (LIVA). 2.- Disconforme con el anterior acuerdo el obligado tributario interpuso recurso de reposición el 18 de agosto de 2015, que fue estimado parcialmente por el Inspector Jefe acordando la disminución de la deuda tributaria impugnada de 1.725,34 euros en 83,21 euros, al entender que se incumplió el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y que por tal motivo no se debían exigir intereses desde que se produjo dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento, resultando una deuda tributaria de 1.642,13 euros. Como la liquidación anulada había sido ingresada se compensó de oficio el importe ingresado con el de la nueva deuda y se reconoció el derecho a la devolución de ingresos indebidos del importe restante (83,21 euros) junto con los intereses correspondientes hasta la fecha de ordenación del pago, que ascienden a 0,61 euros. La resolución del recurso de reposición se notificó el 3 de diciembre de 2015.

3.- Contra la resolución del recurso de reposición el obligado tributario interpuso la reclamación económico-administrativa nº 46/1302/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana el día 3 de enero de 2016.

4.- En relación con los hechos puestos de manifiesto en las anteriores actuaciones inspectoras se instruyó expediente sancionador que finalizó mediante acuerdo del Inspector Jefe notificado el 3 de diciembre de 2015 considerando que el obligado tributario había cometido una infracción tributaria leve del artículo 191.1 de la LGT y tres infracciones graves del artículo 195.1 de la LGT.

5.- Disconforme con el acuerdo sancionador, el obligado tributario presentó recurso de reposición el 3 de enero de 2016, que fue desestimado por el Inspector Jefe mediante resolución notificada el 12 de mayo de 2016.

6.- Contra la resolución de este último recurso de reposición se interpuso la reclamación económico-administrativa nº 43/7796/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana el día 12 de junio de 2016.

Segundo.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante) resolvió acumuladamente las reclamaciones nº 46/1302/2016 y 46/7796/2016 el día 21 de junio de 2018 y acordó su estimación parcial en los términos siguientes:

CUARTO.- El Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa en su artículo 25.9 prevé la posibilidad de que, como consecuencia de la estimación parcial de un recurso de reposición, proceda dictarse una nueva liquidación tributaria, lo que no implica que, por ello, deba obviarse que el artículo 101.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ha establecido que las liquidaciones tributarias son los actos resolutorios mediante los cuales el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria y que este artículo se encuentra dentro de la sección primera denominada especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria, dentro del Capítulo II, de normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, del Título III, de la aplicación de los tributos.

En este caso, la estimación parcial del recurso ha ido más allá dictando, a la vez, y en la misma resolución, una liquidación. Sin embargo, el recurso de reposición es un procedimiento de revisión en vía administrativa que no está diseñado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para ser un procedimiento por el que se deba determinar una deuda tributaria, al encontrarse en un Título independiente de la Ley, por lo que la resolución de estos procedimientos de revisión por parte de los órganos que tienen encomendada su competencia no deben contener actuaciones propias de los procedimientos de aplicación de los tributos como son las liquidaciones tributarias, ni de recaudación como son la compensación de oficio, resultando propio de las resoluciones de los recursos interpuestos frente a actos de liquidación el que debe deducirse a partir de lo que dispone el artículo 225 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, atendiendo a su objeto, es decir, que la resolución se centre en la revisión del acto de liquidación que se impugna.

A su vez, el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, establece en su último párrafo 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", lo que no supone que los actos de ejecución de las resoluciones de un recurso de reposición puedan ir embebidos en la propia resolución que ejecutan, al no existir todavía eficacia del título que las origina, suprimiendo derechos de la interesada para oponerse al nuevo acto que, dependiendo de cada caso, debiera dictarse por la estimación parcial como es la de formular alegaciones en el trámite de audiencia del correspondiente procedimiento que deba iniciarse, en su caso.

En segundo lugar, se observa también que, si la Administración tributaria había considerado, erróneamente, que, a la vez que estimaba parcialmente el recurso, debía dictar una nueva liquidación tributaria, ello no significa que no deban contenerse en la nueva los elementos determinantes de la cuantía tributaria, apreciándose una defectuosa motivación en éste aspecto por contenerse, únicamente, el resultado final, vulnerando así lo dispuesto en el artículo 102.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En consecuencia, la liquidación dictada en la resolución estimatoria parcial impugnada debe ser anulada por haberse dictado en un procedimiento de revisión no establecido legalmente para ello y carecer de los elementos necesarios en el aspecto cuantitativo de la determinación de la deuda tributaria.

QUINTO.- En consecuencia debe anularse la liquidación que, aún sin citarse expresamente, se efectúa con ocasión de la resolución del recurso de reposición planteado contra la liquidación que deriva del acta de conformidad, sin perjuicio de la posibilidad que tiene la Inspección de practicar nueva liquidación. Por traer causa de la liquidación debe también anularse la sanción.

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpone el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por considerarla gravemente dañosa y errónea, alegando lo que sigue:

1.- El TEAR afirma que la liquidación impugnada debe ser anulada por haberse dictado en un procedimiento de revisión no establecido legalmente para ello y carecer de los elementos necesarios en el aspecto cuantitativo de la determinación de la deuda tributaria. El TEAR apreció esta cuestión de oficio, ya que no había sido alegada por el reclamante, ni en el recurso de reposición ni en la posterior reclamación económico-administrativa. Entendemos que son incorrectas las distintas argumentaciones efectuadas en la resolución, que

pasamos a examinar. 2.- En primer lugar, el TEAR argumenta que, al estimar parcialmente el recurso de reposición dictando nueva liquidación, los órganos competentes para resolver el recurso de reposición han ido más allá de lo establecido por la normativa, pues debían haberse centrado en la revisión del acto impugnando sin incorporar actuaciones propias y exclusivas de los procedimientos de aplicación de los tributos, como dictar liquidaciones tributarias o practicar la compensación de oficio. Entendemos que esta argumentación del TEAR es totalmente incorrecta. Los actos de ejecución de las resoluciones y las sentencias constituyen una actuación distinta de los actos de los procedimientos de aplicación de los tributos. Estos actos de ejecución se rigen por su normativa específica, contenida fundamentalmente en el Título V del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA), denominado "Ejecución de resoluciones", y no debe buscarse la normativa reguladora de la ejecución de las resoluciones entre las normas referentes a las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos. En este sentido, el artículo 66.2 del RGRVA señala expresamente que los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuvo su origen el acto objeto de impugnación. Luego, la ejecución de las resoluciones supone un procedimiento distinto e independiente de los procedimientos de aplicación de los tributos que originaron el acto impugnado. En relación con la ejecución no procede, pues, acudir a la normativa de los procedimientos de aplicación de los tributos y, menos aún, considerar que la ejecución es un procedimiento de aplicación de los tributos, como hace la resolución del TEAR. A la misma conclusión se llega por medio del artículo 214.1 de la LGT, que establece que en los procedimientos de revisión en vía administrativa "serán de aplicación las normas sobre capacidad y representación establecidas en la sección 4.ª del capítulo II del título II de esta ley, y las normas sobre prueba y notificaciones establecidas en las secciones 2.ª y 3.ª del capítulo II del título III de esta ley". Es decir, intencionadamente la normativa sobre resolución y ejecución de los recursos y reclamaciones tributarias no remite a la Sección 1.ª del Capítulo II del Título III de la LGT (artículos 99 a 104). Por ello, en la ejecución de las resoluciones no resulta aplicable lo establecido en el artículo 101 de la LGT. Además, el artículo 101 de la LGT regula básicamente cuándo deben finalizar con una liquidación provisional o definitiva los procedimientos tributarios de comprobación o investigación, según el alcance de las actuaciones realizadas en dichos procedimientos de aplicación de los tributos, cuestión que no incide en la ejecución. De hecho, la resolución del TEAR no tiene que utilizar en ningún momento la normativa de dicho artículo para decidir ningún aspecto de la ejecución. En resumen, la argumentación de la resolución del TEAR es que la ejecución de las resoluciones y sentencias supone el desarrollo de un procedimiento de aplicación de los tributos y, en concreto, la aplicación del artículo 101 de la LGT, que es un procedimiento distinto del de revisión, por lo que no puede subsumirse en éste. Pero, como se ha indicado, esa argumentación es incorrecta. La ejecución de las resoluciones y sentencias no constituye ningún procedimiento de aplicación de los tributos, sino que se trata de un procedimiento distinto e independiente, que la propia norma señala que no forma parte de los procedimientos de aplicación de los tributos. Por consiguiente, para la ejecución no procede acudir a la normativa de los procedimientos de aplicación de los tributos, como pretende la resolución del TEAR. 3.- Seguidamente el TEAR añade que los actos de ejecución de la resolución del recurso de reposición no pueden ir embebidos en la propia resolución que ejecutan, suprimiendo derechos, como el trámite de audiencia en el procedimiento que, en su caso, deba iniciarse. En los supuestos en los que el órgano que dicta la resolución es distinto del que debe ejecutarla, pueden surgir problemas de interpretación respecto del sentido o contenido de la resolución. Pero, en el caso del recurso de reposición, en el que la resolución y ejecución corresponde efectuarla al mismo órgano, difícilmente se puede producir una discrepancia a este respecto. Por ello, en el caso de la resolución de los recursos de reposición, la resolución y ejecución son simultáneas. Como se acaba de indicar, la ejecución de las resoluciones y sentencias no supone un procedimiento de aplicación de los tributos. Y las normas sobre ejecución de resoluciones contenidas en el artículo 66 del RGRVA no establecen ningún trámite de audiencia previo a la ejecución. Lo anterior no supone suprimir ni limitar ningún derecho o garantía del obligado tributario. El objeto básico de la resolución de los recursos y reclamaciones es comprobar si el acto objeto de impugnación es ajustado a Derecho, a la vista fundamentalmente de las alegaciones del interesado. Por su parte, la ejecución de la resolución no es otra cosa que realizar las actuaciones materiales que permitan dar cumplimiento a dicha resolución. Una vez resuelto y ejecutado el recurso de reposición, el interesado puede interponer reclamación si considera que la resolución o ejecución del recurso de reposición no se ajustan a Derecho. En resumen, la ejecución de las resoluciones y sentencias no supone ningún trámite de audiencia, y esto no supone limitar el derecho de defensa ni suprimir ninguna garantía del contribuyente. 4.- Finalmente argumenta el TEAR que si se considerase, erróneamente, que en la resolución parcialmente estimatoria debía dictarse una nueva liquidación, debería contener en la motivación los elementos determinantes de la liquidación, y no sólo el resultado final, pues

lo contrario supondría vulnerar el artículo 102.2.c) de la LGT. Como se ha indicado anteriormente, la ejecución de las resoluciones y sentencias no supone un procedimiento de aplicación de los tributos, por lo que no supone una liquidación tributaria del artículo 101 de la LGT y, consecuentemente, no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 102 de la LGT respecto de la notificación de las liquidaciones tributarias. Asimismo, ya se ha indicado que la normativa sobre resolución y ejecución de los recursos y reclamaciones tributarias no remite a la Sección 1.ª del Capítulo II del Título III de la LGT (artículos 99 a 104), por lo que en este ámbito no resulta de aplicación el artículo 102 de la LGT. Por otra parte, la motivación de los pronunciamientos derivados de los procedimientos de revisión no se rige por lo dispuesto en el artículo 102 de la LGT sino por lo establecido en los artículos 215 y 225.2 de la LGT. La motivación de los elementos determinantes de la liquidación viene establecida de forma detallada y precisa en la resolución del recurso. En este caso, el motivo del recurso era si procedía deducirse las cuotas del IVA del vehículo en un 50% o en un 100%. La resolución del recurso de reposición resuelve dicha materia, y no se plantea ninguna cuestión respecto a la liquidación. Además, en este caso, la liquidación de la cuota contenida en el acta de conformidad impugnada coincide totalmente con la liquidación efectuada en ejecución, dado que en ésta solo se alteró el cálculo de los intereses de demora. La resolución del TEAR dice que la motivación ha sido defectuosa pero no detalla en ningún momento en qué consiste la citada deficiencia y cómo afecta al derecho de defensa del contribuyente. Ahora bien, en contra de lo que argumenta la resolución del TEAR, no se aprecia ninguna falta o deficiencia en la motivación de la resolución del recurso de reposición. Además, en ningún momento el recurrente en primera instancia ha puesto ninguna objeción ni reparo a la motivación de la liquidación derivada del acta de conformidad ni a la resolución del recurso. En resumen, la resolución del TEAR exige que se aplique el artículo 102.2.c) de la LGT, que no resulta aplicable en materia de resolución y ejecución de recursos, cuya motivación se rige por lo dispuesto en los artículos 215 y 225.2 de la LGT. En cualquier caso, la resolución y ejecución del recurso de reposición se encuentra perfectamente motivada, y no ha suscitado ninguna cuestión al recurrente. 5.- Entendemos que la resolución y ejecución de los recursos de reposición parcialmente estimatorios debe efectuarse en un único acto por las razones siguientes: En el caso en que el órgano que resuelve es el mismo que el que ejecuta (como es el caso del recurso de reposición), el órgano que resuelve debe dictar inmediatamente y en unidad de acto la ejecución correspondiente. Desagregar en dos actos distintos la resolución y la ejecución de los recursos de reposición, que se encuentran íntimamente relacionados, no sólo carecería de sentido sino que, además, supondría ir en contra de los principios de eficacia, de racionalización y agilidad de los procedimientos, de limitación de costes indirectos y de celeridad. Esa duplicidad supondría, sin ningún apoyo en la normativa y sin que supusiera ninguna garantía para el interesado, alargar los plazos en los que finalizan los recursos de reposición, conllevaría una duplicidad de trámites para el órgano de resolución y abriría dos vías de reclamación (desde la notificación de la resolución y desde la notificación de la ejecución) con un mayor coste indirecto para el interesado. 6.- Por consiguiente, entendemos no sólo que los argumentos esgrimidos en la resolución del TEAR son incorrectos sino que, además, supondrían un retraso y entorpecimiento de los procedimientos de resolución de los recursos de reposición, que no tienen ningún respaldo en la norma, sino todo lo contrario. La resolución del TEAR ha apreciado de oficio esa cuestión que no había sido suscitada por el reclamante, en una materia que siempre ha resultado pacífica. Desde siempre y sin que se haya planteado ninguna incidencia al respecto, la ejecución de los recursos de reposición parcialmente estimatorios se integra en la propia resolución del recurso, habida cuenta de que se trata de materias íntimamente relacionadas y cuya resolución corresponde al mismo órgano. Esto es lo que se refleja en la Instrucción 2/2006, de 28 de marzo, de la Dirección General de la AEAT, sobre interposición, tramitación, resolución y ejecución de resoluciones de recursos de reposición, reclamaciones económico-administrativas y recursos contencioso-administrativos. El Director recurrente termina solicitando que se unifique criterio en el sentido siguiente: "En los casos de estimación parcial de un recurso de reposición por motivos sustantivos, el órgano que resuelva el recurso debe proceder a dictar los actos de ejecución de esa resolución que procedan, como anular la liquidación impugnada, dictar una nueva liquidación en ejecución de dicha resolución, liquidar los intereses de demora que correspondan y proceder a las compensaciones o devoluciones que procedan, sin necesidad de iniciar un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos".

Cuarto.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), no presentó alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

En el supuesto examinado en el presente recurso la regularización practicada en la liquidación inspectora consistió en la minoración de las cuotas deducibles derivadas de la utilización de un vehículo turismo desde el porcentaje del 100% declarado por el obligado tributario al del 50% resultante de la aplicación de la presunción establecida en el artículo 95. Tres de la LIVA. La deuda tributaria resultante de esa liquidación ascendió a 1.725,34 euros.

Interpuesto recurso de reposición contra la liquidación, fue estimado parcialmente en los términos siguientes:

- Se confirma la minoración de las cuotas deducibles desde el 100% al 50% por la utilización del vehículo turismo, practicada en la liquidación.

- Se estima la alegación del interesado concerniente a la no exigencia de intereses de demora desde que se produjo el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras hasta la finalización del procedimiento, circunstancia que determina un exceso en la liquidación impugnada de 83,21 euros por intereses de demora indebidamente incluidos.

La estimación parcial del recurso de reposición conlleva, por tanto, la anulación de la liquidación impugnada por importe de 1.725,34 euros y su sustitución por otra nueva por importe de 1.642,13 euros.

Pues bien, la cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si en los casos de estimación parcial de un recurso de reposición por motivos sustantivos como el aquí examinado, el órgano que resuelva el recurso debe proceder a dictar los actos de ejecución de esa resolución que procedan, como anular la liquidación impugnada, dictar una nueva liquidación en ejecución de dicha resolución, liquidar los intereses de demora que correspondan y proceder a las compensaciones o devoluciones que procedan, sin necesidad de iniciar un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos. A juicio del TEAR la resolución del recurso de reposición debe centrarse en la revisión del acto de liquidación que se impugna y no debe contener actuaciones propias de los procedimientos de aplicación de los tributos como son las liquidaciones tributarias. En palabras del propio TEAR los actos de ejecución de las resoluciones de un recurso de reposición no pueden ir "embebidos en la propia resolución que ejecutan". Se apoya para llegar a esta conclusión en que el artículo 101.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concerniente a las liquidaciones tributarias, se encuentra dentro de la sección primera denominada especialidades de los procedimientos administrativos en materia tributaria, dentro del Capítulo II, de normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, del Título III, de la aplicación de los tributos, en tanto que el recurso de reposición es un procedimiento de revisión en vía administrativa que no está diseñado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria para ser un procedimiento por el que se deba determinar una deuda tributaria, al encontrarse en un Título independiente de la Ley. Además de haberse dictado en un procedimiento de revisión no establecido legalmente para ello el TEAR considera que la nueva liquidación incorporada a la resolución del recurso de reposición no está suficientemente motivada conforme a lo dispuesto en el artículo 102.2.c) de la LGT. Al recurso de reposición se refiere la LGT en sus artículos 222 a 225, comprendidos en el Capítulo III del Título V (Revisión en vía administrativa) y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA) en sus artículos 21 a 27. En cuanto a la resolución de este recurso dispone el artículo 225 de la LGT, en su redacción actual, lo que sigue:

Artículo 225. Resolución del recurso de reposición

1. Será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido. Tratándose de actos dictados por delegación y salvo que en ésta se diga otra cosa, el recurso de reposición se resolverá por el órgano delegado.

2. El órgano competente para conocer del recurso de reposición no podrá abstenerse de resolver, sin que pueda alegarse duda racional o deficiencia de los preceptos legales.

La resolución contendrá una exposición sucinta de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo.

3. En ejecución de una resolución que estime total o parcialmente el recurso contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68. 9 de esta Ley, se regularizará la obligación conexa distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación.

Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexa distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto en el recurso, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26. 5 de esta Ley.

4. El plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso.

En el cómputo del plazo anterior no se incluirá el período concedido para efectuar alegaciones a los titulares de derechos afectados a los que se refiere al párrafo segundo del apartado 3 del artículo 232 de esta Ley, ni el empleado por otros órganos de la Administración para remitir los datos o informes que se soliciten. Los períodos no incluidos en el cómputo del plazo por las circunstancias anteriores no podrán exceder de dos meses.

Transcurrido el plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta Ley.

5. Transcurrido el plazo de un mes desde la interposición, el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente.

6. Contra la resolución de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso.

El artículo 66 del RGRVA, en su redacción actual, se ocupa de regular la ejecución de las resoluciones administrativas en los términos siguientes:

Artículo 66. Ejecución de las resoluciones administrativas

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

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

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

De oficio o a instancia de parte, la Administración en el plazo de un mes, procederá a regularizar la obligación conexa correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

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

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

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26. 5 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73. 1 de Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre.

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

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

6. Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62. 2 de la Ley 58/ 2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.

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

a) Si la suspensión hubiese producido efectos en 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.

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

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

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

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

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

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

Como señala el TEAR el RGRVA en su artículo 25.9 prevé la posibilidad, como sucede en el presente caso, de que como consecuencia de la estimación parcial de un recurso de reposición proceda dictar una nueva liquidación tributaria. Pues bien, el apartado segundo del artículo 66 del RGRVA señala con claridad que los actos de ejecución de las resoluciones administrativas (entre las que se encuentran las resoluciones de los recursos de reposición) no forman parte del procedimiento en el que tuvo su origen el acto objeto de impugnación, lo cual significa que la nueva liquidación que haya de dictarse en ejecución de una resolución que estima parcialmente el recurso de reposición por razones sustantivas o de fondo, ordenando la sustitución de la liquidación anulada por otra nueva, no formará parte del procedimiento de aplicación de los tributos en el que se dictó la liquidación anulada. La ejecución de las resoluciones supone un procedimiento distinto e independiente de los procedimientos de aplicación de los tributos que originaron el acto impugnado.

Es importante recordar, a este respecto, lo que este Tribunal Central señaló, entre otras, en sus resoluciones de 28 de octubre de 2013 (RG 4659/2013) y de 27 de octubre de 2014 (RG 169/2011). Así, en esta última, el Pleno del TEAC estableció en su fundamento de derecho tercero:

A tales efectos, y como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencia de 9 de diciembre de 2013 (Rec. nº 4494/2012), tratándose de resoluciones administrativas o judiciales estimatorias relativas a una liquidación, cabiendo la posibilidad de que se dicte una segunda liquidación, pueden distinguirse los siguientes supuestos:

1.- Resoluciones administrativas o judiciales estimatorias en parte por razones sustantivas que anulan una liquidación y que ordenan la práctica de otra en sustitución de aquella. En estos casos, se confirma la regularización practicada si bien se corrige una parte de su importe, por lo que estas resoluciones estimatorias parciales formalmente obligan, en ejecución de dicha sentencia o resolución, a la anulación del acto impugnado y a la práctica de otro en sustitución de aquel que deberá dictarse de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución.

2.- Resoluciones administrativas o judiciales que estiman totalmente un recurso o reclamación, bien por razones sustantivas bien por razones de procedimiento, subsistiendo la posibilidad de que en su caso la Administración vuelva a liquidar, pero iniciando siempre un nuevo procedimiento y con determinadas limitaciones, pues la facultad de la Administración de volver a liquidar no es absoluta, como serían las impuestas por la prescripción y por la interdicción de incurrir en el mismo error. En este sentido, baste citar, por todas, sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2014 (Rec. nº 1014/2013).

En estos casos, la ejecución se circunscribe a la anulación del acto recurrido.

3.- Resoluciones administrativas o judiciales que estiman en parte, sin entrar a conocer del fondo del asunto y sin ordenar la práctica de otra liquidación en sustitución de la que se anula, acordando no obstante la retroacción de actuaciones. En estos supuestos, no se inicia un nuevo procedimiento, sino que la orden de retroacción provoca que el procedimiento quede de nuevo abierto y que por tanto deban realizarse las correspondientes actuaciones de instrucción tendentes a su terminación.

Los supuestos recogidos en este punto 3 son los casos analizados en la presente resolución.

Los dos últimos grupos de supuestos se caracterizarían, por contraposición al primer caso, porque en ninguno de ellos se confirma la regularización practicada ni puede entenderse subsistente ni tan siquiera en parte el acto de liquidación inicial dictado. En otras palabras, en ninguno de estos dos supuestos, la nueva liquidación que en su caso pudiera practicarse lo es en cumplimiento de la sentencia o resolución, sino que será dictada en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, no teniendo la liquidación ulterior la consideración de acto de ejecución.

De esta resolución se infiere, por tanto, que sólo en los supuestos de resoluciones administrativas que estiman totalmente un recurso o que lo estiman en parte sin entrar a conocer del fondo del asunto acordando la retroacción de actuaciones, la nueva liquidación que pudiera practicarse sería dictada en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos. En cambio, en el supuesto de resoluciones administrativas estimatorias en parte por razones sustantivas que anulan una liquidación y que ordenan la práctica de otra en sustitución de aquella, conforme a los criterios en ellas expresados, la nueva liquidación tiene la consideración de acto de ejecución y no se dicta en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos. En vista de lo expuesto decae el argumento del TEAR de que las liquidaciones sólo pueden dictarse en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos, toda vez que en el supuesto aquí examinado, de estimación parcial de un recurso de reposición por razones sustantivas en el que de la resolución se infiere la anulación de la liquidación

impugnada y su sustitución por otra nueva, esta nueva liquidación se dicta no en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos sino como un acto de ejecución.

Tampoco puede aceptarse el argumento del TEAR de que los actos de ejecución de las resoluciones de un recurso de reposición no pueden ir embebidos en la propia resolución que ejecutan "al no existir todavía eficacia del título que las origina, suprimiendo derechos de la interesada para oposición al nuevo acto que, dependiendo de cada caso, debiera dictarse por la estimación parcial como es la de formular alegaciones en el trámite de audiencia del correspondiente procedimiento que deba iniciarse...". Y es que en un supuesto como el aquí examinado en el que la estimación parcial del recurso de reposición por razones de fondo conlleva la sustitución de la liquidación anulada por otra nueva ajustada a los términos de la resolución, el título que origina el acto de ejecución es la propia resolución del recurso de reposición, que se dicta en unidad de acto con aquél y despliega su eficacia al mismo tiempo, sin que la normativa que regula la ejecución de las resoluciones administrativas constituida, como se dijo más arriba, por el artículo 66 del RGRVA, exija que la nueva liquidación deba ir precedida de trámite de audiencia alguno. Esto no significa limitar ni mermar en modo alguno el derecho de defensa del obligado tributario pues si no estuviera conforme con el fallo de la resolución del recurso de reposición o con el acuerdo de ejecución incorporado a ella siempre dispone de la posibilidad de presentar la correspondiente reclamación económico-administrativa.

El TEAR argumenta finalmente que la postura de la Administración tributaria de estimar parcialmente el recurso y, a la vez, dictar una nueva liquidación tributaria ha determinado que la resolución del recurso de reposición carezca de la motivación suficiente, vulnerando así lo dispuesto en el artículo 102.2.c) de la LGT, por no contener los elementos determinantes de la nueva liquidación sino sólo su resultado final. Este Tribunal Central no puede aceptar esta afirmación del TEAR. Téngase presente que los aspectos de la liquidación impugnada que fueron confirmados en la resolución del recurso de reposición se encontraban ya motivados en aquélla. La resolución del recurso de reposición contiene, además de las razones por las que confirma dichos aspectos, la motivación de aquellos otros aspectos de la liquidación impugnada que no han sido confirmados y que determinan la nueva liquidación. De conformidad con lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 225 de la LGT, arriba transcrito, concerniente a la resolución del recurso de reposición, "la resolución contendrá una exposición sucinta de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo". Pues bien, no cabe sino concluir que la nueva liquidación resultante de la resolución del recurso de reposición se encuentra, por tanto, suficientemente motivada.

Expuestas las razones por las que este Tribunal Central no comparte la postura del TEAR, procede añadir que la incorporación de la nueva liquidación al acuerdo de resolución del recurso de reposición, en un supuesto como el aquí examinado, resulta plenamente conforme con los principios de eficacia y eficiencia en la actuación administrativa que deben presidir la aplicación del sistema tributario (artículos 3.2 de la LGT y 3.1.h) y j) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público), con el principio de celeridad del artículo 71.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común, y con los principios de racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos (artículo 3.1.d) Ley 40/2015) y de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales (artículo 3.2 de la LGT). Así, como señala el Director recurrente, desagregar en dos actos diferentes la resolución del recurso de reposición y su ejecución cuando es el mismo órgano el que resuelve y ejecuta, no viene exigido por la norma, iría ciertamente en contra de los principios mencionados, y no aportaría tampoco ninguna garantía adicional al interesado. Por el contrario, retrasaría la resolución de los recursos de reposición, determinaría la duplicidad de trámites para el órgano encargado de resolverlos y abriría una doble vía de reclamación económico-administrativa con un mayor coste indirecto para el interesado.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en su resolución RG 5675/2018, de igual fecha que la presente y dictada también en unificación de criterio.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA



ESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

En los casos de estimación parcial de un recurso de reposición por motivos sustantivos en los que procede la sustitución de la liquidación anulada por otra nueva ajustada a los términos de la resolución del citado recurso, la nueva liquidación y las consiguientes compensaciones o devoluciones que procedan como consecuencia de haberse ingresado el importe de la anulada, no se dictan en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos sino que constituyen actos de ejecución que pueden incorporarse al propio acuerdo de resolución del recurso.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.