

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ074002

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de junio de 2019

Sala 2.^a

R.G. 5675/2018

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, se puede dictar una nueva liquidación en ejecución de dicha resolución sin necesidad de iniciar un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos. Dicho con otras palabras, se trata de determinar si la resolución que estima parcialmente un recurso de reposición por razones de fondo debe limitarse a anular el acto de liquidación que se impugna o si puede incorporar, además, la nueva liquidación resultante de los términos de la misma.

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 no se dicta en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos sino que constituye un acto de ejecución que puede incorporarse al propio acuerdo de resolución del recurso.
(Criterio 1 de 1)

PRECEPTOS:

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.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de 24 de abril de 2018, recaída en la reclamación nº 03/4207/2015 y acumuladas

03/4156/2015 y 03/4361/2015, interpuesta frente a acuerdos de resolución de los recursos de reposición correspondientes a liquidaciones provisionales del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los períodos 2011, 2012 y 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante al expediente se ponen de manifiesto los hechos siguientes: 1.- El 14 de julio de 2014 se notificó a la entidad mercantil el inicio de un procedimiento de comprobación limitada, mediante propuesta de liquidación, respecto del IVA de los períodos 2T, 3T y 4T de 2011.

El alcance de este procedimiento se circunscribe a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados en las autoliquidaciones. En concreto, comprobar las discrepancias existentes entre las ventas imputadas al sujeto pasivo en el modelo 347 y las declaradas en el ejercicio.

2.- Tras la estimación parcial de las alegaciones formuladas por la interesada a la propuesta de liquidación, la oficina gestora le notificó el 18 de agosto de 2014 la liquidación correspondiente de la que resulta un importe a compensar de 21.555,15 euros.

3.- Frente a la liquidación anterior se interpuso recurso de reposición el 16 de septiembre de 2014, que fue estimado parcialmente al aceptarse que determinadas ventas imputadas ya estaban declaradas. La resolución del recurso de reposición fue notificada a la entidad el 11 de marzo de 2015. La resolución del recurso de reposición, tras acordar la estimación parcial del mismo, dispone en su punto cuarto lo siguiente:

CUARTO. En ejecución de esta resolución procede:

Dictar nuevo acto administrativo de liquidación del que resulta una cantidad a compensar de 26.268,71 euros.

Anular el acto administrativo objeto de impugnación del que en su día se derivó una cantidad a devolver/compensar de -21.555,15 euros.

Segundo.

Frente a la resolución estimatoria parcial del recurso de reposición se interpuso el 10 de abril de 2015 la reclamación económico-administrativa nº 03/4207/2015, reiterando lo alegado ante el órgano gestor. Dicha reclamación fue resuelta de forma acumulada, junto con otras dos con nº 03/4156/2015 y 03/4361/2015 interpuestas por el mismo obligado tributario frente a las resoluciones desestimatorias de recursos de reposición correspondientes a liquidaciones de IVA por los períodos trimestrales de los años 2012 y 2013, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR, en adelante) el día 24 de abril de 2018.

La resolución del TEAR estima parcialmente las reclamaciones y, en concreto, en relación con el ejercicio 2011, al que concierne en exclusiva el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, dispone (la negrita es nuestra):

CUARTO.- En primer lugar, referente a la reclamación 03/04207/2015 presentada contra el acuerdo de estimación parcial del recurso de reposición concerniente a los periodos de 2011, por tratarse de una cuestión previa que permite o excluye un pronunciamiento de este Tribunal sobre el fondo del asunto, hay que tener en cuenta que 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 provisional.

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 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, en su caso, por la compensación de oficio con las cantidades ingresadas por la interesada como consecuencia de una liquidación que ha sido anulada por la propia Administración tributaria en la resolución del recurso.

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 supone que no deban contenerse en la nueva los elementos determinantes de la cuantía tributaria, apreciándose 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.

Tercero.

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

1.- El recurso de reposición se regula en el Capítulo III del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y en el Título III del Reglamento General de Revisión (RGR) aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

En su resolución, el TEAR se refiere al artículo 225 de la LGT, que regula la resolución de los recursos de reposición y señala que la resolución de los recursos debe centrarse en la "revisión del acto de liquidación que se impugna", y, por lo tanto, no puede contener "actuaciones propias de los procedimientos de aplicación de los tributos como son las liquidaciones tributarias".

Efectivamente, el contenido de la resolución de un recurso de reposición es el previsto en el artículo 225, pero parece que el TEAR no tiene en cuenta que la resolución de un recurso de reposición debe ser ejecutada (del mismo modo que una resolución económico-administrativa), y dicha ejecución va a depender de que el recurso haya sido totalmente estimatorio o solo en parte, y de que se haya acordado o no la retroacción de actuaciones.

Frente a la afirmación del TEAR de que la resolución no puede 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", el artículo 66 del Real Decreto 520/2005 (RGRVA) deja claro que en ejecución de la resolución se podrá reformar el acto impugnado y los posteriores, se podrán realizar compensaciones, liquidar intereses de demora sobre la nueva liquidación (lo que supone que se ha tenido que dictar una nueva liquidación), devolver garantías... todas ellas actuaciones que se encuadran, siguiendo el razonamiento del TEAR, en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Por último, el TEAR no considera posible la inclusión de actos de ejecución en la resolución, "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, en su caso, por la compensación de oficio con las cantidades ingresadas por la interesada como consecuencia de una liquidación que ha sido anulada por la propia Administración tributaria en la resolución del recurso."

Ante esta afirmación, se debe señalar que el artículo 225.6 establece claramente que "[c]ontra la resolución de un recurso de reposición no puede interponerse de nuevo este recurso." Esto no supone una pérdida de derechos ni indefensión para el contribuyente, puesto que contra la resolución de un recurso de reposición puede interponerse, en todo caso, una reclamación económico-administrativa, y posteriormente continuar con la vía contencioso administrativa.

2.- De acuerdo con la doctrina de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12/03/2015 (RG 4203/2014) el caso analizado en el presente recurso se corresponde con el supuesto de "resoluciones administrativas o judiciales estimatorias en parte por razones sustantivas que anulan una liquidación y que ordenan la práctica de otra en sustitución de aquélla", en las que se debe dictar un nuevo acto en sustitución del impugnado. Según el TEAC este nuevo acto se dictará "en ejecución de dicha sentencia o resolución (...) de acuerdo con los criterios expresados por el órgano de revisión en su resolución".

Concretamente, los órganos de gestión dictaron una resolución del recurso de reposición estimatoria en parte, en la que se anula la liquidación de la que, en su día, se derivó una cantidad a compensar de 21.555,15 euros y se procede a emitir una nueva en base a los argumentos del acuerdo de estimación parcial aludido, resultando una cantidad a compensar de 26.268,71 euros.

Bien es cierto, que esta doctrina del TEAC sobre la ejecución y la retroacción se debe matizar con la nueva regulación contenida en la LGT que, en nuestra opinión, refuerza la postura mantenida por este Departamento.

Así, de acuerdo con el artículo 239.3, tercer párrafo, "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." El artículo deja claro que todos los actos que resulten de los pronunciamientos de los tribunales se incluirán en la ejecución, incluyendo de forma expresa las liquidaciones, en total contraposición al criterio mantenido por el TEAR en su resolución.

Incluso los casos en los que se ordena retroacción, también se deben considerar los actos que de la misma se deriven como pura ejecución del pronunciamiento de un tribunal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 241.ter apartado 5, que indica que contra los mismos se debe interponer recurso contra la ejecución.

Por lo tanto, en los casos como en los tratados en el presente recurso, con estimación parcial por razones sustantivas que anula una liquidación y que ordena la práctica de otra en sustitución de aquélla, la nueva liquidación se dictará en ejecución de la propia resolución, sin necesidad de iniciar un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos.

Con este criterio está de acuerdo también el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su sentencia 20/2017 de 10 de febrero de 2017 (Rec. 170/2015) (fundamento de derecho quinto).

Termina el Director recurrente solicitando de este Tribunal Central la unificación de criterio a fin de declarar que, en los casos de estimación parcial de un recurso de reposición por motivos sustantivos, se podrá dictar una nueva liquidación en ejecución de dicha resolución, 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 gestora determinó un importe a compensar de 21.555,15 euros. La regularización practicada respondió, entre otros motivos, a la modificación de las bases imponibles y cuotas como consecuencia de ventas imputadas por operaciones no declaradas.

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

- Se reconoce que determinadas ventas imputadas sí habían sido declaradas, confirmándose la regularización practicada en todo lo demás.

La estimación parcial del recurso de reposición conlleva, por tanto, la anulación de la liquidación impugnada por importe a compensar de 21.555,15 euros y su sustitución por otra nueva por importe a compensar de 26.268,71 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, se puede dictar una nueva liquidación en ejecución de dicha resolución sin necesidad de iniciar un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos. Dicho con otras palabras, se trata de determinar si la resolución que estima parcialmente un recurso de reposición por razones de fondo debe limitarse a anular el acto de liquidación que se impugna o si puede incorporar, además, la nueva liquidación resultante de los términos de la misma.

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 conexas 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 conexas 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 conexas 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 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, concierne 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). 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 1278/2019, 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 GESTIÓN 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 no se dicta en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos sino que constituye un acto de ejecución que puede incorporarse al propio acuerdo de resolución del recurso.

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