

REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA Y EN VÍA CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA DE ACTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. - EJECUCIÓN DE ACTOS RESOLUTORIOS. - APUNTES SOBRE LA NUEVA REGULACIÓN CONTENIDA EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA FORAL Y, EN PARTICULAR, SOBRE EL INTERÉS DE DEMORA EXIGIBLE

IDOIA ZAPIRAIN TORRECILLA (*)

I.- INTRODUCCIÓN

Con ocasión de la aprobación de la nueva Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria (en adelante NFGT) y del Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre, que desarrolla (por primera vez en Gipuzkoa mediante normativa foral) su contenido en materia de revisión en vía administrativa (en adelante Reglamento de Revisión), se han incluido dentro de la normativa tributaria foral guipuzcoana importantes novedades en el ámbito de la ejecución de los actos que ponen fin a los procedimientos de revisión en vía administrativa o contencioso-administrativa, seguidos frente a actos de aplicación de los tributos.

Al análisis de algunas de dichas novedades pretenden dedicarse las presentes notas, que se van a limitar a los procedimientos de revisión que podrían calificarse como "ordinarios" sin entrar, por tanto, en la regulación de los denominados "procedimientos especiales de revisión", y en las que se va a tratar de hacer especial mención a la cuestión relativa al interés de demora exigible cuando por parte de la Administración tributaria se lleve a cabo la ejecución de un acto resolutorio de dichos procedimientos.

Indicar, por último, que si bien la normativa que

va a ser objeto de estudio es la vigente en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, lo señalado sería extrapolable, en la mayor parte, en relación con las normativas vigentes tanto en el resto de territorios forales como en territorio común, dada la similitud existente entre dichas normativas.

II.- FORMA Y PLAZO DE EJECUCIÓN

Con carácter inicial y previo al análisis pormenorizado de los diferentes supuestos de ejecución de resoluciones administrativas y judiciales que pueden darse en la práctica, resulta necesario hacer mención a uno de los principios que ha presidido la nueva regulación contenida en la NFGT y en la normativa que la desarrolla que no es otro que el de aproximación de la regulación de los diversos procedimientos que se siguen ante la Administración tributaria (de aplicación de los tributos, sancionador, de revisión...) a la normativa reguladora del procedimiento administrativo común.

Dicho principio se acoge expresamente en el artículo 93 de la NFGT que, en lo que afecta a la regulación de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos, dispone que los mismos se regirán por las normas especiales en ella recogidas, regulándose en lo demás: "...b) *Supletoriamentem*

(*) Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa

te por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos” .

Y, por lo que a los procedimientos de revisión se refiere, en el Reglamento de Revisión son diversas las manifestaciones que del mismo se encuentran. Así, su Título V, dedicado a regular la “Ejecución de resoluciones”, incluye como artículo inicial el artículo 67 que, en su apartado 2 dispone 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.”

En consecuencia, no cabe perder de vista que, en el ámbito estudiado, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, va a ser siempre el marco normativo supletorio que va a servir de referencia.

Partiendo de ello, y pasando ya a analizar la regulación contenida en la nueva normativa tributaria foral en lo que a la “Ejecución de resoluciones” se refiere, una primera aproximación a la misma pone de manifiesto la diferenciación en su contenido de diversos supuestos en función de distintas variables, tales como:

- El sentido del acto resolutorio dictado, esto es, que el mismo haya sido estimatorio o desestimatorio de las pretensiones de la parte recurrente.
- La procedencia o no de dictar un nuevo acto o liquidación en ejecución del acto resolutorio.
- La decisión o no sobre el fondo del asunto.

Cabría así distinguir los siguientes supuestos:

1.- Resolución estimatoria, procediendo en su ejecución la práctica de una nueva liquidación

1.1.) Resolución sobre el fondo del asunto:

Dispone el artículo 67.3 del Reglamento de Revisión que:

“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 Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

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 72.1 de Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa...

Como puede apreciarse, la nueva normativa, a diferencia de la anterior, establece claramente la procedencia de exigir intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación que, en su caso, haya de dictarse, importe que se indica se girará en los términos previstos en el artículo 26.5 de la NFGT, que es uno de los pocos preceptos que dicha Norma Foral dedica a la regulación de la ejecución de los actos resolutorios de recursos y reclamaciones, y con arreglo al cual:

" Artículo 26. Interés de demora.

5. En los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada otra liquidación por una resolución administrativa o judicial, se conservarán íntegramente los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, y exigencia del interés de demora sobre el importe de la nueva liquidación.

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, siendo de aplicación lo dispuesto en el apartado 4 anterior.

En el caso de desestimación íntegra de recursos y reclamaciones se exigirán los intere-

ses de demora hasta la fecha del correspondiente acuerdo desestimatorio."

Por su parte, el apartado 2 de dicho artículo 26, referido en el artículo 26.5 transcrito, establece que:

" 2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

a) Cuando haya finalizado el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado..."

Interés de demora que, según dispone el apartado 3 de dicho artículo,

"... se calculará sobre el importe no ingresado en plazo... y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado..."

Durante la vigencia de la anterior Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria y de la normativa dictada en su desarrollo, la exigencia por parte de la Administración de intereses de demora, en los supuestos de práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada una liquidación previa anterior por la estimación de un recurso o reclamación interpuesta por el obligado tributario, era una cuestión no resuelta de modo expreso.

Podían encontrarse así preceptos de diversa índole, tales como el artículo 46 del Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril, que, si bien en su apartado 1 disponía que *"Las cantidades adeudadas devengarán interés de*

demora desde el día siguiente al del vencimiento de la deuda en período voluntario hasta la fecha de su ingreso.", en su apartado 6 establecía que: "6. Procederá la devolución del interés de demora cuando en el procedimiento ejecutivo se hubiera efectuado el cobro de los débitos y la liquidación que les dio origen resultare anulada sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 83 de este Reglamento."

Ante dicha indefinición normativa, el tema se tornó polémico, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, pudiendo encontrar dos visiones o posturas contrapuestas al respecto.

Así, de un lado, cabría citar abundantes Resoluciones o Sentencias en las que se venía a negar la posibilidad de dicha exigencia de intereses de demora, negación basada en diversos argumentos tales como:

- La consideración de que el retraso en el pago de la deuda tributaria no era imputable a la voluntad del obligado tributario sino a una conducta de la Administración, finalmente calificada como contraria a derecho. Se entendía así necesario para poder hablar de "mora" del deudor la concurrencia del requisito de "culpabilidad" en el retraso en el cumplimiento de su obligación, mora que quedaría extinguida en caso de concurrencia de mora del acreedor o "mora accipiendi".
- La aplicación del principio de accesoriadad de la obligación del abono de intereses respecto a la obligación tributaria principal, entendiendo así que anulado el acto liquidatorio debían caer por su base los intereses moratorios por su tardío pago.

Entre dichas Resoluciones y Sentencias, a título ejemplificativo, cabría citar:

- La Resolución del TEAC de 27 de mayo de 1993, con arreglo a la cual: "... al anularse las liquidaciones se han anulado también los intereses moratorios, lo que no será obstáculo para que, dado su carácter indemnizatorio para la Hacienda Pública... sean girados de nuevo cuando la Dependencia Gestora practique nuevas liquidaciones,... si bien en tal caso, y dado que las liquidaciones se anularon por una irregularidad no imputable a los contribuyentes sino a la Administración que no actuó de forma ajustada a Derecho, la exigencia de intereses deberá extenderse desde el fin del plazo de presentación hasta el día en que fueron contraídas las liquidaciones anuladas..."
- La Resolución del TEAC de 22 de marzo de 1995 en la que se venía a afirmar que "...dado su carácter indemnizatorio –se refiere al interés de demora–... ha de tenerse en cuenta que el acto liquidatorio del que los intereses traían causa, y consiguientemente, la liquidación de la sanción e intereses, fueron anulados por una irregularidad no imputable a los contribuyentes, sino a la Administración que no actuó de forma ajustada a Derecho, razón por la cual la exigencia de intereses de demora deberá extenderse desde el fin del plazo voluntario de pago hasta el día en que fueron contraídas las liquidaciones anuladas..."
- La STSJ de Murcia de 18 de noviembre de 1992 en la que se establece que no cabe imposición de intereses de demora en casos de notorio error de hecho de la Administración o la del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1993 en la que se viene a señalar en relación con la exigencia de intereses de demora que: "... tal posibilidad no existe en

el supuesto de que la impugnación hubiese sido estimada total o parcialmente, en cuanto este último pronunciamiento -como en este caso de autos acontece- determinaría la necesidad de practicar una nueva liquidación en que se atendiera a las pretensiones ejercidas con éxito -parcial- por el recurrente».

- O, por último, la STS de 5 de enero de 2001 en la que se declara que no procede el pago de intereses de demora sobre una nueva deuda tributaria en período voluntario de ingreso porque *"... como la liquidación ha sido anulada, evidente es que la liquidación de intereses ha dejado también de tener sentido, pues ya no hay deuda líquida que los genere."*

Frente a dichas Resoluciones y Sentencias se encontraban, sin embargo, otras en las que se afirmaba la procedencia de exigir intereses de demora en dichos supuestos.

Así, cabe citar:

- La STS de 18 de julio de 1990, que se pronuncia respecto a si proceden o no intereses de demora en el supuesto de suspensión de una liquidación cuando la reclamación resultó estimada parcialmente, señalando que: *"... cuando la reclamación prospera íntegramente, como la liquidación es absolutamente improcedente, no existe deuda tributaria ni por tanto intereses de demora imputables al importe de la misma pero en cambio cuando la deuda permanece aunque disminuida en su cuantía a causa de una estimación sólo parcial de la reclamación, continúa presente la obligación de satisfacer intereses por su importe durante el período de suspensión, pues la cuota tributaria subsiste..."*

- La STS de 28 de noviembre de 1997, dictada en interés de ley, en cuyo fundamento de derecho cuarto se señala que *"... cuando se anula un acto administrativo de liquidación, cuya ejecución se halla suspendida, al estimar parcialmente un recurso administrativo o jurisdiccional, no ha lugar evidentemente a exigir intereses de demora suspensivos (artículo 61.4 de la LGT), por el tiempo que ha durado la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora del artículo 58.2.b) de la Ley General Tributaria girados sobre la cuota liquidada de nuevo, y calculados por el período de tiempo que media entre el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidación, hasta la fecha en que se entiende practicada la nueva liquidación; es decir, el interés suspensivo (artículo 61.4 de la LGT) es sustituido por el interés de demora [artículo 58.2.b) de la LGT], respecto de la nueva cuota procedente conforme a Derecho, según la resolución administrativa o la sentencia de que se trate..."*

- O la Resolución del TEAF de Gipuzkoa de 22 de julio de 1998 que, siguiendo la doctrina fijada por el TS en la sentencia anterior, establece que: *"... cuando la reclamación se estima total o parcialmente no ha lugar a exigir intereses de demora por la suspensión, pero al practicar la nueva liquidación procederá exigir los intereses de demora... calculados sobre la nueva cuota liquidada de nuevo y calculados por el período de tiempo que media desde el día siguiente a la terminación del plazo de presentación de la declaración-autoliquidación hasta la fecha en que se entienda practicada la nueva autoliquidación..."*

Como fácilmente se aprecia, el artículo 26.5 de la nueva NFGT se ha inclinado claramente por acoger el criterio mantenido por las últimas sentencias y resoluciones citadas, si bien cabría plantearse si va más allá del contenido de las mismas.

Y es que en los supuestos recurridos o analizados en dichas resoluciones administrativas y judiciales se partía de la existencia de una suspensión de la ejecución de la liquidación tributaria recurrida, siendo, precisamente, en base a ello que la STS de 28 de noviembre de 1997, antes referida, efectuó la citada distinción entre "interés de demora" e "interés suspensivo", distinción ya superada, por lo demás, en la vigente normativa tributaria.

No parece sin embargo que, ni el artículo 26.5 de la NFGT ni el artículo 67.3 del Reglamento de revisión que lo desarrolla, en los términos que más adelante se analizarán, limiten su aplicación a dichos supuestos de suspensión.

Antes al contrario, el último párrafo del apartado 3 del citado artículo 67 del Reglamento de Revisión contempla aquellos casos en los que el importe del acto recurrido hubiese sido total o parcialmente ingresado.

Veamos pues, cuales son las hipótesis que pueden plantearse:

1º.- Liquidación recurrida cuyo importe no fue ingresado al haberse suspendido su ejecución.

Con arreglo a lo dispuesto en los preceptos referidos, al dictarse una nueva liquidación se exigirá interés de demora por su importe desde el momento que establece el artículo 26.2 de la NFGT, esto es, desde el día siguiente a la finalización del plazo de ingreso en período voluntario de la liquidación anulada y hasta el momento en que se dicte la nueva li-

quidación, operando, no obstante, una serie de límites temporales en la fijación de dicho "dies ad quem" en el cómputo de intereses, tales como:

a) Inobservancia de plazos de resolución

Sin perjuicio de la previsión general contenida en su artículo 26.5, la nueva NFGT recoge en diversos preceptos el principio de inexigibilidad de intereses de demora en el supuesto de que la Administración Tributaria haya incurrido en una "mora accipiens", en los términos antes referidos.

Entre dichos preceptos, cabe citar:

- El artículo 26.4, con arreglo al cual: *"No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta Norma Foral para resolver, hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta..."*
- El artículo 231.3, dedicado a la regulación del recurso de reposición, de acuerdo con el cual: *"El plazo máximo para notificar la resolución será de tres meses contados desde el día siguiente al de presentación del recurso. 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 Norma Foral."*
- El artículo 245.2, dedicado a la regulación de las reclamaciones económico-administrativas, que dispone que: *"2. Transcurrido un año desde la interposición de la reclamación*

sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del Artículo 26 de esta Norma Foral."

No recoge, sin embargo, la nueva NFGT ningún precepto que limite el devengo de intereses de demora en el supuesto, por lo demás habitual en los tiempos que corren, de que el procedimiento contencioso-administrativo se dilate en el tiempo, limitación ésta que, sin embargo, ha sido ampliamente demandada por la doctrina y que, en relación con la reforma de la Ley General Tributaria, fue incluso apuntada en el Informe de la Comisión constituida al efecto, en el que literalmente se indica que: *"En cuanto al interés devengado durante la tramitación de los procesos contencioso-administrativos, dada la carencia de un plazo máximo de resolución, la Comisión propone introducir en la propia norma tributaria un plazo máximo por cada instancia, a partir del cual no se devengará el interés de demora."*

No se ha plasmado, sin embargo, dicha propuesta ni en la nueva Ley General Tributaria ni en la nueva NFGT quizás por exceder la misma de la materia objeto de regulación por dichas disposiciones normativas e, incluso, en lo que a la NFGT afecta, del ámbito competencial propio de las Instituciones Forales.

b) Plazo de ejecución de la resolución adoptada

Con arreglo a lo previsto en el artículo 26.5 de la NFGT *"... el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación..."* pero *"... sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución, siendo de aplicación lo dispuesto en el apartado 4 anterior..."*.

Resulta, en consecuencia, determinante conocer cual es dicho plazo máximo de ejecución de la resolución dictada.

Para ello, es preciso acudir, por lo que a los recursos en vía administrativa se refiere, a lo dispuesto en el artículo 67.2 del Reglamento de Revisión, con arreglo al cual *"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."*

Por su parte, a la regulación del plazo de ejecución de las sentencias dictadas en la vía contencioso-administrativa, dedica el Reglamento de revisión su artículo 71, con arreglo al cual: *"La ejecución de las resoluciones de los Tribunales de Justicia se efectuará de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. En todo lo que no se oponga a la normativa citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este Capítulo"*.

Y, acudiendo, así, a lo que al respecto establece la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se encuentra su artículo 104, en cuya virtud:

"1. Luego que sea firme una sentencia, se comunicará en el plazo de diez 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 y en el mismo plazo indique el órgano responsable del cumplimiento de aquél."

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

3. *Atendiendo a la naturaleza de lo reclamado y a la efectividad de la sentencia, ésta podrá fijar un plazo inferior para el cumplimiento, cuando lo dispuesto en el apartado anterior lo haga ineficaz o cause grave perjuicio”*

Respecto de cuál sea el momento a partir del cual debe computarse el plazo de ejecución de dichas sentencias, no parece que deba considerarse de aplicación lo dispuesto en el artículo 67.2 del Reglamento de Revisión antes mencionado, que refiere dicho momento al de entrada de la resolución en el registro del órgano competente para su ejecución, habida cuenta de que, como consecuencia de la organización interna propia de las dependencias administrativas, puede ocurrir que transcurra un tiempo desde que una sentencia se recepcione por una Administración y la misma tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución, tiempo que no podría en ningún caso computarse en perjuicio del obligado tributario.

El cómputo del plazo de ejecución debería así iniciarse desde que la sentencia tenga entrada en cualquier órgano de la Administración aunque no sea el competente para su ejecución.

En cualquier caso, lo dispuesto en dichos preceptos debe ser aplicado teniendo en cuenta lo previsto en el artículo 222 de la NFGT, precepto dedicado a la regulación de la suspensión de la ejecución de actos recurridos, en cuya virtud:

“ 1. La ejecución del acto impugnado mediante recurso de reposición o en vía económico-administrativa quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión, en los términos que se establezcan reglamentariamente...

6. La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa en las condiciones que se determinen reglamentariamente.

7. Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha promovido dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada.”

Dicho precepto, encuentra, por lo demás su desarrollo reglamentario en el artículo 9.7 del Reglamento de Revisión, conforme al cual:

“7. La suspensión alcanzará únicamente al procedimiento iniciado en el cual se solicite. No obstante, la garantía aportada al interponerse un recurso de reposición podrá extender su eficacia, en su caso, a la vía económico-administrativa posterior, siempre que lo solicite el reclamante y que la vigencia y eficacia de la garantía inicialmente aportada

cubra tal posibilidad.

Asimismo, cuando se interponga recurso contencioso-administrativo, se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa si la persona interesada comunica dicha interposición en el plazo de presentación de dicho recurso y la garantía aportada en vía administrativa mantuviera su vigencia y eficacia, o se mantuviera la causa de suspensión acordada en dicha vía. La comunicación deberá acreditar la solicitud de suspensión ante el órgano jurisdiccional correspondiente. Esta suspensión se mantendrá hasta que el órgano jurisdiccional adopte la decisión que proceda en relación con la suspensión solicitada."

En consecuencia, partiendo del principio de ejecutividad inmediata de los actos administrativos, recogido tanto en la Ley 30/1992, aplicable supletoriamente en la materia que nos ocupa, como en el apartado 1 del artículo 4 del Reglamento de Revisión, con arreglo al cual: "La mera interposición de un recurso de reposición o una reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado", dictada resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa, la Administración debería proceder a su ejecución en los plazos antes vistos.

Dicha posibilidad, sin embargo, se ve limitada en los casos en que haya mediado una suspensión de la ejecutividad del acto recurrido en una determinada instancia de recurso y el recurrente solicite el mantenimiento de dicha suspensión en el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa o, en su caso, del recurso contencioso-administrativo posterior, siempre que la vigencia y eficacia de la garantía prestada inicialmente al efecto cubra tal posibilidad o se mantenga la causa de suspensión.

En vía judicial, por su parte, solicitada la medida cautelar de suspensión en la interposición del recurso contencioso-administrativo, se sustanciará el incidente en pieza separada que se resolverá mediante Auto motivado cuya adopción puede y suele dilatarse en el tiempo.

En dichos casos, en lo que afecta a las consecuencias de la no ejecución de la resolución por parte de la Administración en el plazo establecido, en relación con la exigibilidad de intereses de demora, habría que tener en cuenta lo previsto en el artículo 100 de la NFGT que, al regular los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa en plazo, en el párrafo segundo de su apartado 2 establece que: "Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

2º.- Liquidación recurrida cuyo importe fue ingresado

Aplicando el principio según el cual no cabe efectuar distinciones allí donde la ley no distingue, habría que estar igualmente a la aplicación de lo previsto en los artículos 26.5 de la NFGT y 67.3 del Reglamento de Revisión en el caso de que el importe de la liquidación recurrida y posteriormente anulada hubiese sido objeto de ingreso por parte del obligado tributario.

La única particularidad que al respecto incluye el Reglamento de Revisión, según se ha indicado más arriba, es la prevista en el último párrafo del artículo 67.3, en cuya virtud:

"Cuando el importe del acto recurrido hubie-

ra sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 72.1 de Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa”

Regula el referido artículo 72 de la NFGT la denominada “compensación de oficio”, estableciendo en su apartado 1 que:

“ 1... se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en período voluntario las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de un mismo procedimiento de gestión o inspección o de la práctica de una nueva liquidación por haber sido anulada otra anterior de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del Artículo 26 de esta Norma Foral.”

La compensación de oficio, como forma de extinción de las deudas tributarias, es una figura que aparece regulada en el ámbito de la normativa foral guipuzcoana en el nuevo Reglamento de Recaudación dictado en desarrollo de la NFGT, aprobado mediante Decreto Foral 38/2006, de 2 de agosto.

A la materia que nos ocupa dedica dicho Reglamento su artículo 51, en cuyo apartado 2 se dispone que:

“ 2. ... se compensarán de oficio durante el plazo de ingreso en periodo voluntario:

a) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de procedimientos de gestión, debiéndose producir el ingreso o la devolución de la cantidad diferencial que proceda.

b) Las cantidades a ingresar y a devolver que resulten de la práctica de una nueva liquida-

ción por haber sido anulada otra anterior. En este caso, en la notificación de la nueva liquidación se procederá a la compensación de la cantidad que proceda y se notificará a la persona obligada al pago el importe diferencial para que lo ingrese en el plazo establecido en el artículo 61.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa. En este supuesto, procederá la liquidación de los intereses de demora devengados según lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, intereses que serán objeto de compensación en el mismo acuerdo.”

No se recoge en la vigente normativa ningún precepto que contenga una previsión similar a la recogida en el artículo 63.3 del anterior y ya derogado Reglamento de Recaudación, aprobado por Decreto Foral 27/1991, de 9 de abril, conforme al cual:

“ 3. Cuando una liquidación cuyo importe ha sido ingresado sea anulada y sustituida por otra, se podrá disminuir ésta en la cantidad previamente ingresada.”

Por lo demás, lo previsto en los preceptos transcritos debe ser completado teniendo en cuenta la regulación que a la devolución de ingresos indebidos dedica el Reglamento de Revisión, en sus artículos 25 y 26, que al respecto señalan que:

“ Artículo 25. 1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse:...

c) En virtud de la resolución de recurso administrativo, reclamación económico-administra-

tiva o resolución judicial firmes...

Artículo 26. Contenido del derecho a la devolución de ingresos indebidos.

La cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso indebido estará constituida por la suma de las siguientes cantidades:

a) El importe del ingreso indebidamente efectuado...

c) El interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible, sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa."

Pues bien, de la puesta en conexión de lo previsto en los anteriores preceptos, parece que la actuación administrativa adecuada al caso analizado implicaría:

- De un lado, la práctica de una nueva liquidación, con exigencia de intereses de demora sobre su importe (que, teniendo en cuenta el sentido estimatorio de la resolución adoptada y el principio de la no "reformatio in peius" nunca va a poder ser superior al de la liquidación anulada) y por un período que debería abarcar desde el día siguiente a la finalización del plazo de ingreso en período voluntario de la liquidación anulada hasta la fecha de la nueva liquidación (con todas las limitaciones temporales antes vistas).

- De otro lado, el reconocimiento de un ingreso indebido por el importe de la liquidación anulada que hubiera sido objeto de ingreso por parte del re-

currente, en los términos del artículo 32.2 de la NFGT, esto es, "... desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución."

- Por último, la compensación de oficio de dichas cantidades, lo que se advertirá al obligado tributario en la notificación de la nueva liquidación practicada, pudiendo derivar de dicha compensación (en función de la cuantía de la anterior liquidación que hubiese sido objeto de ingreso) un importe diferencial a ingresar, del que se notificará carta de pago al obligado tributario (en los términos del artículo 51.2.b) del Reglamento de Recaudación) o un exceso a devolver junto con los correspondientes intereses de demora (en los términos del artículo 26.c) del Reglamento de Revisión).

1.2) Que no decida sobre el fondo del asunto, por la existencia de vicios de forma

Dispone el artículo 67 del Reglamento de Revisión en su apartado 4 que:

" 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."

Como ejemplos de dicha previsión, podrían citarse, entre otros muchos, los analizados recientemente por el TEAC, en su Resolución de 25 de junio de 2008, en la que se ordenó la reposición de actuaciones a la fase de alegaciones previa a la liqui-

dación, sin entrar a resolver sobre el fondo de la liquidación practicada, al haberse omitido dicho trámite dentro del procedimiento inspector, o por el TSJ de Galicia, en Sentencia 357/2008, de 11 de junio, en la que se ordenó igualmente la retroacción de actuaciones " ... al objeto de que se proceda a nueva redacción del acta, ya que es evidente que los defectos expuestos no pueden conducir a la improcedencia de la liquidación, sino solamente a posibilitar la impugnación de dicho documento. En cualquier caso, la estimación parcial de referencia trae consigo la anulación de la presente liquidación y de todos los actos posteriores que son objeto de recurso, enunciados en el fundamento jurídico primero, sin perjuicio de lo que resulte a partir de la nueva redacción del acta de conformidad con observancia de lo dispuesto en la presente resolución"

En cualquier caso, resulta conveniente apuntar al hilo de lo analizado que, tal y como señala el Tribunal Supremo, en su sentencia de 23 de abril de 2008, el hecho de que el acto resolutorio de la reclamación o del recurso interpuesto no ordene expresamente la retroacción de actuaciones, anulando la liquidación impugnada "... no significa, en absoluto, que decaiga o se extinga el derecho de la Administración a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados, y todo ello sin perjuicio de la posibilidad de plantear la prescripción, si así lo estima oportuno la parte por el transcurso de los plazos."

En el mismo sentido se pronuncia el TS, en Sentencia de 29 de diciembre de 1998, en la que se indica que: " Nos hallamos ante un acto administrativo de valoración de un inmueble llevada a cabo por un perito de la Administración que, de conformidad con lo dispuesto en... la Ley General Tributaria, y, de acuerdo con una doctrina jurisprudencial reiterada hasta la saciedad, debe ser motivada, expresando el modelo o criterios valorativos utilizados,

y los datos precisos para que el interesado pueda discrepar si lo considera pertinente, de manera que si no se cumplen estos requisitos el interesado se halla indefenso, porque ante el vacío total de justificación no puede plantear una valoración contradictoria, de ahí que al amparo del artículo 48.2 de la Ley de Procedimiento Administrativo... tal acto administrativo es anulable por indefensión, que es exactamente lo que ha mantenido la sentencia recurrida en casación.

Ahora bien, la anulación de un acto administrativo –prosigue la referida Sentencia– no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados.

En este sentido son aleccionadores los artículos 52 y 53 de la misma Ley de Procedimiento Administrativo que disponen que en el caso de nulidad de actuaciones, se dispondrá siempre la conservación de aquellos actos y trámites, cuyo contenido hubiera permanecido el mismo de no haberse realizado la infracción origen de la nulidad, y también que la Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan, preceptos que llevan claramente a la idea de que los actos administrativos de valoración, faltos de motivación, son anulables, pero la Administración no sólo está facultada para dictar uno nuevo en sustitución del anulado, debidamente motivado, sino que está obligada a ello, en defensa del interés público y de los derechos de su Hacienda."

Lo que, sin embargo, no parece de recibo en tales supuestos, al no existir ningún amparo normativo al efecto, es la exigencia de intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación que, en su caso, se practique porque ello obviamente llevaría a que el obligado tributario, pese a haber ganado

un recurso o reclamación, pudiese llegar a tener que pagar más de lo que hubiera tenido que pagar en base a la liquidación anulada.

2.- Resolución estimatoria, no procediendo en su ejecución la práctica de ningún nuevo acto liquidatorio

Prevé dicho supuesto el artículo 67.5 del Reglamento de Revisión cuando dispone que:

“ 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.”

Dicho interés de demora, según prevé el artículo 32.2 de la NFGT interés de demora se devengará *“ ... desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se adopte el acuerdo en que se reconozca el derecho a percibir la correspondiente devolución.”*

3.- Resolución desestimatoria

Restaría, por último, analizar los supuestos, no poco frecuentes, en los que la resolución del recurso o reclamación interpuestos sea confirmatoria del acto impugnado.

No requieren mayor comentario aquellos casos en los que el importe de la liquidación impugnada fue ingresado o no fue ingresado, sin haberse solicitado la suspensión de su ejecución, en cuyo caso la Administración deberá proceder a su recaudación vía ejecutiva, sin que sea preciso llevar a cabo al efecto ninguna actuación adicional como conse-

cuencia de la resolución administrativa o judicial adoptada.

Cabe, sin embargo, detenerse en el análisis del supuesto en que se hubiese suspendido la ejecución del acto impugnado, supuesto que contempla el artículo 67 del Reglamento de Revisión en su apartado 6, en el que se dispone que:

“ 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 61.2 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

En el caso de reclamaciones económico-administrativas, el citado plazo se iniciará desde la notificación del acto administrativo de ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa.

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 en-

tre la fecha en la que surtió efecto la suspensión y la fecha de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

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."

Por lo que a la ejecución de sentencias judiciales se refiere, habría que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 71 del Reglamento de Revisión en el que, como no podía ser de otro modo, se efectúa una remisión a la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

dicción contencioso-administrativa.

Y, por lo que a la normativa reguladora de dicha jurisdicción se refiere, habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 104 de la Ley 29/1998, de 13 de julio (LJCA), antes referido, del que deriva la necesidad de estar a las indicaciones que la correspondiente sentencia recoja respecto de su ejecución.

Ocurre, sin embargo, en la práctica que las referidas indicaciones son escasas o nulas en muchos supuestos, situación que prevé el citado artículo 71 del Reglamento de Revisión cuando en su párrafo segundo dispone que: *"En todo lo que no se oponga a la normativa citada y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1ª de este Capítulo."*

III.- DISCONFORMIDAD CON EL CUMPLIMIENTO DE LA RESOLUCIÓN

Un último aspecto al que merece ser dedicado un apartado en las presentes notas es el que afecta a las posibilidades de defensa de las que va a poder hacer uso quien no esté conforme con el modo en el que la Administración ha llevado a cabo la ejecución de la resolución o de la sentencia que haya puesto fin al recurso o a la reclamación interpuesta frente a un acto de aplicación de los tributos.

Tal y como señala el TSJ de Murcia, en Sentencia núm. 1/2003 de 22 enero: *"... el principio de intangibilidad de las sentencias ... obliga a que las mismas deban cumplirse en sus propios términos. Significa que su ejecución no puede quedar al arbitrio o capricho de las partes (ni en el modo, ni en el fondo ni en el cuándo), ni siquiera del propio órgano judicial (art. 267.1 LOPJ (RCL 1985, 1578, 2635): no se pueden variar las sentencias y autos definitivos después de firmados). El TC en la senten-*

cia 61/84, de 16 de mayo (RTC 1984, 61), decía refiriéndose al derecho a tutela judicial efectiva que comprende el derecho a que la sentencia se cumpla en sus propios términos, pues solo de esta manera el derecho al proceso se hace real y efectivo, ya que si fuera de otro modo el derecho no pasaría de ser una entidad ilusoria. Asimismo la STC 180/97, de 27-10 (RTC 1997, 180), ha señalado que este principio integra el contenido del derecho a la tutela judicial efectiva en cuanto asegura a los que son o han sido parte en el proceso que las resoluciones judiciales dictadas en el mismo no van a ser alteradas o modificadas fuera de los cauces legales, que no son otros que los recursos legalmente establecidos.”

Por lo demás, en Resolución dictada con fecha 27 de julio de 2006, indica el TEAF de Gipuzkoa al respecto que “El acto administrativo de ejecución está caracterizado por la nota de especialidad de ser puro medio o instrumento para la ejecutoriedad de la resolución, lo que le priva de sustantividad propia y, también, de los requisitos necesarios para ser objeto de un nuevo proceso independiente de revisión, formando parte de otro anterior que, si bien en su parte cognitiva quedó concluso, no lo está así en su parte ejecutoria, en cuyo desarrollo el acto de ejecución, de ningún modo, puede vulnerar el contenido de la Sentencia cuya ejecución se le encomienda. A este proceso anterior y al órgano jurisdiccional que lo instruyó y resolvió es al que hay que referenciar el acto de ejecución. ”

En consecuencia con ello, será el órgano que haya dictado el acto resolutorio objeto de ejecución el que tenga competencia para conocer de aquellas controversias que entre las partes puedan suscitarse en lo que a dicha ejecución afecta.

Partiendo de ello, el Reglamento de Revisión, en su artículo 69, regula el denominado “Incidente de

ejecución” estableciendo que:

“ Artículo 69. Cumplimiento de la resolución.

1. Si la persona interesada está disconforme con el nuevo acto que se dicte en ejecución de la resolución, podrá promover en el plazo de quince días, contados desde el siguiente al de notificación del acto, un incidente de ejecución que deberá ser resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Foral.

2. El Tribunal declarará la inadmisibilidad del incidente de 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 244.4 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

3. El incidente de ejecución se regulará por las normas del procedimiento general que fueron aplicables para la reclamación inicial, y se suprimirán de oficio todos los trámites que no sean indispensables para resolver la cuestión planteada.

4. Los órganos que tengan que ejecutar las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Foral podrán solicitar del mismo una aclaración de la resolución.”

Por su parte, la Ley 29/1998, de 13 de julio (LJCA), dedica su artículo 109 a regular las “cuestiones incidentales”, señalando al respecto que:

“ Artículo 109.

1. La Administración pública, las demás partes procesales y las personas afectadas por el fallo,

mientras no conste en autos la total ejecución de la sentencia, podrán promover incidente para decidir, sin contrariar el contenido del fallo, cuantas cuestiones se planteen en la ejecución y especialmente las siguientes:

a) Órgano administrativo que ha de responsabilizarse de realizar las actuaciones.

b) Plazo máximo para su cumplimiento, en atención a las circunstancias que concurran.

c) Medios con que ha de llevarse a efecto y procedimiento a seguir.

2. Del escrito planteando la cuestión incidental se dará traslado a las partes para que, en plazo común que no excederá de veinte días, aleguen lo que estimen procedente.

3. Evacuado el traslado o transcurrido el plazo a que se refiere el apartado anterior, el Juez o Tribunal dictará auto, en el plazo de diez días, decidiendo la cuestión planteada."

Téngase en cuenta que de la anterior normativa se desprende que, mientras que el incidente de ejecución podría promoverse por la Administración, por las demás partes intervinientes en el procedimiento y por las personas afectadas por la resolución, su aclaración parece que sólo podría suscitarse por la Administración encargada de llevar a cabo su cumplimiento.

Por lo demás, aunque, a diferencia de anteriores regulaciones existentes en el ámbito estatal, nada dice el Reglamento de Revisión al respecto, de lo previsto en la NFGT se derivaría, en todo caso, la posibilidad de plantear un nuevo recurso o reclamación y no un incidente de ejecución cuando el acto de ejecución plantee cuestiones nuevas no resueltas.

Y para terminar, apuntar una última cuestión relativa a la materia especialmente tratada en las presentes notas, cual es la posibilidad o no de promover un incidente de ejecución frente a la liquidación de intereses de demora efectuada por la Administración tributaria con ocasión de la ejecución de la resolución del recurso o de la reclamación interpuesta frente al principal de la deuda.

En sentido afirmativo se pronuncia la anteriormente referida Resolución del TEAF de Gipuzkoa, dictada, con fecha 27 de julio de 2006, que inadmitió la reclamación económico-administrativa interpuesta contra Acuerdo del Subdirector General de Inspección por el que se levantaba la suspensión de determinada liquidación y se giraba liquidación por el concepto de intereses de demora de suspensión de la referida liquidación, señalando que:

" No es óbice a todo lo expuesto el hecho que la liquidación recibida lo sea por el concepto de intereses de demora por la suspensión, pues la jurisprudencia ha dejado sentado que aunque los actos de ejecución contengan aspectos de necesaria apreciación posterior a la Sentencia, como ocurre en el caso de los intereses de demora, no por ello el órgano jurisdiccional de ejecución pierde su competencia, pues la totalidad de aspectos extintivos o integrativos de la deuda tributaria, que la Administración debe liquidar en ejecución de la Sentencia, deben ser conocidos por dicho órgano de ejecución... En este sentido, debe observarse que el Acuerdo al que venimos refiriéndonos no le ha señalado a la parte actora la posibilidad de acudir a esta vía económico-administrativa, sino que, acertadamente, le remitía a instar incidente de ejecución ante el Tribunal sentenciador.

En el mismo sentido se pronuncia el TSJ del País Vasco, en su Sentencia de 24 de noviembre de 2005, en cuyo fundamento de derecho quinto esta-

blece que: “...las incidencias generadas en relación con la liquidación de intereses practicada en ejecución del pronunciamiento parcialmente estimatorio...deben encauzarse en el oportuno incidente a promover por el recurrente en los términos del artículo 109... No puede dudarse ... que la orden de la Sala dirigida a la Hacienda Foral de Guipúzcoa, en cuanto a practicar nueva liquidación, lleva implícita la posibilidad de controlar en ejecución la correcta ejecución de la misma...”

Adviértase que alude el TSJ del País Vasco a supuestos en que el fallo dictado hubiese sido estimatorio pudiéndose, sin embargo, encontrar pronunciamientos de dicho Tribunal negando la posibilidad de promover el incidente previsto en el artículo 109 de la LICA en aquellos supuestos en los que el sentido del fallo fuese desestimatorio.

