

La ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos

José Ignacio Ruiz Toledano

Inspector de Tributos

Resumen

Este trabajo tiene por objeto analizar cuestiones controvertidas que plantea la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 66, 68 y 69 del Reglamento General de Revisión (Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo) y las resoluciones más significativas del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

Palabras clave

Ejecución, Resoluciones Económico-Administrativas, Tribunales Económico-Administrativos.

Abstract

This text intends to analyze controversial issues arising out of the enforcement of the Administrative Courts for Tax and Economic Appeals decisions, taking in account the provisions set forth in sections 66, 68 y 69 of the General Regulation on Tax Review (Royal Decree 520/2005 date May 13) and the most significant Central Economic-Administrative Court (TEAC) Decisions.

Keywords

Enforcement, Economic-Administrative Decisions, Administrative Courts for Tax and Economic Appeals

La 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), no contiene ningún precepto referido a la ejecución de las resoluciones económico-administrativas, como tampoco a la ejecución, en general, de las resoluciones administrativas (que incluiría también las resoluciones que resuelven los recursos de reposición y los procedimientos especiales de revisión), ni a la ejecución de las sentencias y demás resoluciones judiciales. Ahora bien, existen preceptos que resultan aplicables cuando se produce la ejecución, por ejemplo el artículo 26 referido a los intereses de demora o el artículo 32 respecto a la devolución de ingresos indebidos, aunque no exista ninguno dedicado de forma expresa. Sin embargo, desde hace tiempo los problemas de ejecución resultan frecuentes en la práctica y cada vez cobran mayor importancia, por lo que cabe advertir que hubiera sido deseable que las líneas básicas se encontraran establecidas en la LGT. Esta ausencia contrasta con el extenso desarrollo en el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), aprobado por el artículo único del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. En efecto, se dedica el Título V a la “Ejecución de resoluciones”, si bien sólo el Capítulo I que comprende los artículos 66 a 71 se refiere realmente a la misma (con idéntica denominación de “Ejecución de las resoluciones”). El capítulo II (“Reembolso de los costes de las garantías”) al que se dedican los artículos 72 a 79 desarrolla el artículo 33 de la LGT, que se encuadra legalmente entre las obligaciones de la Administración tributaria, si bien surge cuando un previo acto administrativo, cuya ejecución hubiera sido suspendida con garantías, resulte improcedente como consecuencia de una previa resolución administrativa o sentencia judicial que haya que ejecutar.

La razón que probablemente explica la falta de regulación legal es que durante los trabajos preparatorios de la LGT se dedicó escasa atención a la ejecución. Por ejemplo, el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria (julio 2001) sólo hizo una breve mención a los problemas de ejecución de las resoluciones en relación con las actuaciones tributarias suscitadas entre particulares. Quizás influyó que previamente sólo existiese desarrollo reglamentario en el ámbito de las resoluciones económico-administrativas, a las que se dedicaban los artículos 110 a 112 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA), aprobado por el artículo único del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo. Por el contrario, durante los trabajos que culminaron con el actual RGRVA se cobró conciencia de la importancia de la ejecución y, dada la falta de regulación legal, se realizó una detallada regulación reglamentaria. En el citado capítulo I del Título V, que se divide en tres secciones. La primera regula las “Normas generales para la ejecución de las resoluciones administrativas” diferenciando entre la “Ejecución de las resoluciones administrativas” (artículo 66) y la “Reducción proporcional de garantías aportadas para la suspensión” (artículo 67). La segunda sección se refiere a las “Normas especiales para la ejecución de las resoluciones económico-administrativas” con dos preceptos dedicados al “Cumplimiento de la resolución” (artículo 68) y a la “Extensión de las resoluciones económico-administrativas” (artículo 69). Finalmente, la tercera sección contiene las “Normas especiales para la ejecución de resoluciones judiciales” y tiene también dos preceptos dedicados a la “Ejecución de las resoluciones judiciales” (artículo 70) y a la “Extensión de los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa” (artículo 71).

En todo caso, aunque hubiera sido deseable que la LGT tuviera algún precepto dedicado a la ejecución, es acertado que el RGRVA contenga una regulación expresa y más completa, que además no plantea ningún problema de legalidad, pues el Consejo de Estado en el dictamen (aprobado el 10 de marzo de 2005) al Proyecto de Reglamento se limitó a una sucinta exposición de la regulación prevista para la ejecución y sólo advirtió que no veía obstáculo alguno a la introducción, como proponía un Informe de la AEAT, de solicitar la aclaración de la resolución, lo que se reguló expresamente en el artículo 68.4 del RGRVA. Ahora bien, conviene adelantar que el RGRVA no contiene una regulación completa y sistemática, ni tampoco

resuelve todos los problemas que se suscitan en la práctica, aunque es preciso reconocer que supone un importante paso en la dirección correcta, dando respuesta a numerosas cuestiones que se venían planteando.

Como el objeto de este trabajo es solamente la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos se van a comentar las normas especiales previstas en la antes mencionada sección 2ª del capítulo I del Título V del RGRVA, diferenciando el incidente de ejecución en vía económico-administrativa contra el acto de ejecución (artículo 68.1 a 3), la solicitud de aclaración de resoluciones económico-administrativas (artículo 68.4) y la solicitud de extensión de una resolución a actos o actuaciones posteriores idénticos (artículo 69). Sin embargo, previamente también se comentará brevemente la regulación general de ejecución de las resoluciones económico-administrativas, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 66 del RGRVA, pues aunque el mismo se aplica a todos los casos de ejecución de resoluciones administrativas y judiciales, lógicamente cobra mayor trascendencia desde el punto de vista práctico en el caso de las resoluciones económico-administrativas. En efecto, en los demás procedimientos de revisión administrativos la resolución que se ejecuta se dicta por un órgano superior al que dictó el acto (por ejemplo, nulidad de pleno derecho) o por el mismo órgano que lo dictó (por ejemplo, rectificación de errores o recurso de reposición), lo que debería reducir al mínimo los problemas prácticos. En la ejecución de resoluciones y sentencias judiciales, el órgano judicial tiene una verdadera potestad de ejecución, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), a la que remite el artículo 70 de la LGT.

Dentro del comentario de los citados preceptos reglamentarios se dedicará una especial atención a la exposición de la doctrina administrativa procedente del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), pues de acuerdo con el artículo 239.7 de la LGT la doctrina reiterada del mismo vincula a los Tribunales Económico-Administrativos y al resto de la Administración Tributaria. También se hará referencia, aunque sólo vincula a la AEAT y a los Tribunales Económico-Administrativos, a la Resolución de 21-12-2005 del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la AEAT, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la AEAT (BOE 3-1-2006), así como Instrucción 2/2006 de la AEAT (recogida en NORMACEF fiscal), aunque esta última únicamente vincula a la AEAT.

1. Regulación general de la ejecución de las resoluciones económico-administrativas.

Como se ha expuesto, el artículo 66 del RGRVA contiene las normas generales para la ejecución de todo tipo de resoluciones, incluidas las resoluciones económico-administrativas. Esta normativa resulta aplicable a las resoluciones aprobadas y notificadas tras la entrada en vigor del RGRVA (TEAC 4-12-2007 RG 1646/2007).

El nuevo precepto merece un comentario positivo, ya que por primera vez se regula con carácter general la materia y, además, contiene algunas normas que solucionan determinados problemas. Sin embargo, adolece de algunos defectos y no tiene una sistemática clara. En todo caso, conviene recordar que al tratarse de una revisión por la Administración de sus propios actos sólo se plantea el cumplimiento de

la resolución, sin que exista una potestad de ejecución propiamente dicha atribuida a los Tribunales Económico-Administrativos. Por tanto, la competencia para la ejecución y no sólo la ejecución material corresponde lógicamente al órgano que dictó el acto que ha sido revisado, sin perjuicio de que el Tribunal que dictó la resolución deba comunicar la resolución y pueda vigilar su cumplimiento e, incluso, promover las medidas para promover la ejecución.

En la posterior exposición se va a diferenciar, sin ninguna pretensión teórica y sólo para facilitar el comentario, entre la regla general de ejecución de las resoluciones económico-administrativas, las normas generales de ejecución, normas especiales según el contenido de la resolución económico-administrativa anule el acto impugnado o lo confirme y la devolución de la garantía prestada.

1.1. Regla general de ejecución de las resoluciones económico-administrativas.

El párrafo primero del apartado 1 del artículo 66 del RGRAVA establece como regla la ejecución de los actos resolutorios de los procedimientos de revisión en sus propios términos, salvo que se haya acordado la previa suspensión de la ejecución del acto y la misma se mantenga. Por tanto, cualquier resolución económico-administrativa debe ejecutarse de forma inmediata, salvo que exista suspensión.

Para comprender mejor lo anterior es preciso tener en cuenta que una resolución económico-administrativa es un acto administrativo (por ello, el RGRAVA utiliza la expresión “actos resolutorios”) y cualquier acto administrativo es inmediatamente ejecutivo pues goza de una “presunción de legalidad”, lo que en base al denominado principio de autotutela declarativa, lo hace de cumplimiento necesario sin necesidad de obtener una sentencia declarativa previa. Lo que ocurre es que es un acto administrativo que revisa otro acto administrativo de aplicación de los tributos o de imposición de sanción que, a su vez, también ha sido inmediatamente ejecutivo (cuando existe un recurso de reposición resuelto realmente la resolución económico-administrativa revisa la resolución que resuelve el recurso de reposición que es la que revisa el acto administrativo inicial).

En este punto es cuando hay que tener en cuenta la existencia o no de suspensión, pues la ejecución del acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanción puede suspenderse, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 224 (acto recurrido en reposición) o 233 (acto impugnado en vía económico-administrativa) de la LGT. Además, el acto resolutorio del recurso de reposición también puede suspenderse, así como también el acto resolutorio de la reclamación económico-administrativa, pero la LGT está pensando básicamente en la suspensión del acto inicial de aplicación o imposición de sanción y, sobre todo, en los casos en que dicho acto tiene un contenido económico, por ejemplo el caso típico de una liquidación tributaria.

Por tanto, en la práctica cuando la ejecución del acto inicial no ha sido suspendida, haya existido o no recurso de reposición, la resolución de la reclamación económico-administrativa es ejecutiva de forma inmediata. Recuérdese que cuando se trata de sanciones tributarias la propia interposición de recurso o reclamación supone la suspensión automática sin garantía, es decir siempre se produce suspensión.

Por el contrario, cuando la ejecución del acto inicial ha sido suspendida, la ejecución de la resolución de la reclamación económico-administrativa depende de lo que ocurra con la suspensión. Cabe recordar que la

suspensión obtenida en el recurso reposición se mantiene en la vía económico-administrativa en los términos previstos en el RGRVA y, dentro de ésta, en todas sus instancias (artículo 233.7 LGT). Además, la suspensión en vía económico-administrativa se mantiene con ocasión del recurso contencioso-administrativo hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada siempre que se cumplan determinados requisitos (artículo 233.8 LGT).

Conviene adelantar que el RGRVA no contiene una regulación completa y sistemática, ni tampoco resuelve todos los problemas que se suscitan en la práctica

El segundo párrafo del apartado 1 del artículo 66 del RGRVA añade que la interposición del recurso económico-administrativo de alzada ordinario no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión. Para comprender esta norma hay que tener en cuenta que la ejecución de la resolución dictada en primera instancia por un Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local tradicionalmente ha provocado discusión desde el punto de vista teórico, pues para algunos autores (posición que parecía mayoritaria) la interposición de la alzada suspendía la ejecución de la resolución dictada en primera instancia, mientras para otros autores (posición que se consideraba minoritaria) la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local en primera instancia también gozaba de fuerza ejecutiva. Por ello, la mención expresa en la nueva regulación a que la interposición del recurso de alzada ordinario no impide la ejecución, salvo suspensión, puede entenderse que conlleva que la interposición del recurso de alzada no tiene efecto suspensivo. No parece que a ello se oponga lo dispuesto en el artículo 67.1 del RGRVA sobre la reducción proporcional de garantías, que señala que en los supuestos de estimación parcial del recurso o reclamación interpuesto cuya resolución no pueda ser ejecutada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo anterior, por lo que parece que se refiere a los supuestos en que se haya producido la suspensión. En definitiva, aunque no puede descartarse que se mantenga la discusión existente, la supresión del anterior precepto reglamentario y la nueva regulación del RGRVA parecen dar argumentos a la posición minoritaria. En la práctica, si hay suspensión los efectos no serán demasiado significativos, teniendo en cuenta la nueva regulación de la reducción proporcional de las garantías aportadas para la suspensión (artículo 67 RGRVA) y del reembolso del coste de las garantías (artículos 72 a 79 RGRVA).

1.2. Normas generales de ejecución.

El apartado 2 del artículo 66 del RGRVA regula las normas generales de ejecución, que están pensando básicamente en el caso en que el órgano que dictó el acto objeto de revisión sea distinto al órgano que resuelve la revisión y, sobre todo, en la ejecución de las resoluciones económico-administrativas. El órgano competente es siempre el que dictó la liquidación o acto objeto de la reclamación, aunque el sujeto pasivo haya trasladado su domicilio fiscal (TEAC 28-2-2008 RG 7342/2003).

El RGRVA no regula la remisión de la resolución económico-administrativa por el Tribunal al órgano competente para ejecutar, a diferencia del artículo 110 del RPREA de 1996 que contenía una regulación específica para las resoluciones económico-administrativas. Sin embargo, no parece que se trate de un olvido, pues el artículo 61.1 del RGRVA regula de forma expresa la notificación (debería decir comunicación) a los órganos legitimados

para interponer los recursos de alzada ordinario y de alzada extraordinario para la unificación de criterio, así como el recurso extraordinario para unificación de doctrina. También se regula de forma expresa el plazo para resolver y notificar la reclamación económico-administrativa, que es de un año en el procedimiento general (artículo 240 LGT) y de 6 meses en el procedimiento abreviado (artículo 247 LGT), así como las consecuencias de su incumplimiento. Quizás lo lógico hubiera sido establecer que la resolución debiera comunicarse al órgano que dictó el acto para su ejecución al mismo tiempo que se notifica al interesado, sin perjuicio de que luego se comunicara a dicho órgano la fecha de notificación al mencionado interesado, lo que resulta posible mediante la utilización de las nuevas tecnologías. En el ámbito de la AEAT la Resolución de 21-12-2005 se refiere en el apartado Séptimo.1.2 al envío a cumplimiento de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos a la AEAT, pero básicamente se refiere a la participación en la ejecución de las Oficinas de Relación con los Tribunales (ORT) de la AEAT, reguladas en la Resolución de la AEAT de 30-12-2002.

1.2.1. Plazo para realizar la ejecución.

El párrafo primero del artículo 66.2 del RGRVA regula un plazo para notificar los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un mes, que se cuenta desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución, pero no regula las consecuencias del incumplimiento de dicho plazo. Este plazo se refiere a los actos estrictos de ejecución de la resolución y no a los posteriores derivados del mismo. Por ejemplo, cuando una resolución estime parcialmente el recurso o reclamación, porque existe un vicio de forma y retrotrae las actuaciones hasta un momento determinado del procedimiento de comprobación porque falta un determinado trámite, la ejecución exige precisamente que en el plazo de un mes se vuelva a dicho momento y se realice el trámite. Los posteriores trámites del procedimiento de comprobación deberán continuar a partir de dicha fecha y regirse por sus normas específicas, sin que tengan que realizarse todos ellos dentro del plazo de un mes, como aclara el propio artículo 66 del RGRVA en su apartado 2, segundo párrafo. El RGRVA no hace referencia a las consecuencias del incumplimiento del plazo para ejecutar, aunque lógicamente cabe entender que no impide la posterior ejecución. Es posible que el interesado inste la ejecución material por parte del órgano que debe rectificar el acto previamente dictado e, incluso, que se dirija al órgano que dictó la resolución para que promueva medidas para que se cumpla dicha resolución. Además, como en todos los supuestos en que se superan los plazos previstos en la nueva regulación de la LGT, se dejan de devengar intereses de demora cuando resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación, aunque en este caso de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 26 de la LGT, en vez del apartado 4, porque el final del cómputo del plazo de los intereses de demora no puede ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución.

La doctrina administrativa confirma que incumplimiento del plazo de un mes para ejecutar la resolución económico-administrativa no implica la anulabilidad del acto de ejecución dictado (TEAC 29-3-2007 RG 3642/2003), pues no se prevé ningún efecto específico para los casos de incumplimiento de este plazo, sin perjuicio de que, en su caso, resultara aplicable la norma que limita la exigencia de intereses de demora a favor de la Administración prevista en el artículo 26.4 de la LGT (TEAC 4-12-2007 RG 1646/2007) y no supone la caducidad del procedimiento (TEAC 31-1-2008 RG 4031/2004 y 28-4-2009 RG 4250/2004).

1.2.2. Independencia de los actos de ejecución.

El párrafo segundo del artículo 66.2 del RGRVA aclara de forma expresa que los actos de ejecución, en sentido material, que son realizados por el propio órgano que dictó el acto revisado, no forman parte

del procedimiento revisado, por ejemplo el procedimiento de gestión, inspección o recaudación. Se trata de la posición tradicional administrativa, que se reflejaba, por ejemplo, negando la aplicación del artículo 31.4 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986 (RGIT), en su redacción original, cuando el nuevo acto de inspección dictado como consecuencia de una resolución económico-administrativa que anulaba uno anterior se encuadraba dentro de la ejecución (TEAC 9-3-1994 RG 126/1993) o cuando en el caso de nueva citación y nuevo desarrollo de actuaciones inspectoras se trataba de actuaciones inspectoras distintas (TEAC 22-2-1995 RG 8618/1993). Sin embargo, diversas

sentencias de Tribunales Superiores de Justicia habían privado de eficacia interruptiva a las actuaciones inspectoras cuando transcurrían más de 6 meses desde la fecha de notificación de la resolución y la reanudación de las actuaciones inspectoras que pretendían ejecutar la resolución, aunque la SSTS 6-6-2003 (Recurso nº 5328/1998) o 30-6-2004 (Recurso nº 39/2003) en interés de Ley, dejan claro que el citado artículo 31.4 no se refiere al retraso en la ejecución de las resoluciones o sentencias porque cuando los órganos de la inspección ejecutan las mismas no están propiamente ejercitando una actividad inspectora. La doctrina administrativa posterior al RGRVA confirma esta posición, por ejemplo señala que el plazo de ejecución de una resolución que acuerda la reducción de una sanción es el plazo de un mes y su incumplimiento no supone la caducidad del procedimiento, pues no resulta aplicable el artículo 104 de la LGT y a través de estos actos de ejecución el órgano gestor no está ejerciendo propiamente una actividad inspectora, no se trata de una “actuación de la Inspección”, sino de ejecución de una resolución dictada por un órgano revisor (TEAC 28-4-2009 RG 4250/2004).

En la práctica cuando la ejecución del acto inicial no ha sido suspendida, haya existido o no recurso de reposición, la resolución de la reclamación económico-administrativa es ejecutiva de forma inmediata

1.2.3. Aplicación de las normas generales del Derecho Administrativo.

El párrafo tercero del artículo 66.2 del RGRVA aclara que en la ejecución resultan aplicables las normas generales de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC) sobre transmisibilidad (artículo 64), conversión de actos viciados (artículo 65), conservación de actos y trámites (artículo 66) y convalidación (artículo 67).

1.3. Normas especiales según el contenido de la resolución económico-administrativa.

El repetido artículo 66 del RGRVA, en los apartados 3 a 6, distingue diversos supuestos que, en definitiva, se refieren a si el contenido de la resolución económico-administrativa supone la confirmación o anulación del acto impugnado. Conviene adelantar, como advierte alguna opinión, que no se regulan todos los supuestos y que tampoco se regulan todas las consecuencias. Para la sistematización de los supuestos se va diferenciar según se anule o confirme el impugnado y, cuando se anule, según la resolución se refiera al fondo o sea por motivos formales, aunque se advierte que se trata de una distinción a efectos puramente

explicativos. Además, conviene tener en cuenta que si existe un previo recurso de reposición lo que se anula o confirma es realmente la resolución del recurso de reposición, aunque como consecuencia lleve consigo la anulación o confirmación del acto impugnado mediante el recurso de reposición.

1.3.1. Resolución que anule el acto impugnado.

Cuando la resolución se pronuncia sobre el fondo y anula el acto total o parcialmente cabe diferenciar dos casos. según se anule por motivos de fondo o por motivos formales.

1.3.1.1. Resolución sobre el fondo y que anule total o parcialmente el acto impugnado.

El artículo 66 del RGRVA diferencia dos supuestos, según sea necesario dictar un nuevo acto (apartado 3) o no (apartado 5).

En primer lugar, el apartado 3 del artículo 66 del RGRVA se refiere a la resolución sobre el fondo del asunto que anule total o parcialmente el acto impugnado siempre que sea necesario dictar un nuevo acto porque, en otro caso, se trataría del supuesto del apartado 5. Según el RGRVA se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido, lo que supone simplemente aplicar las normas de la LRJPAC a que se refiere el apartado 2. Por ejemplo, cuando una nueva liquidación acata la resolución económico-administrativa manteniendo el resto de los actos no afectados por la anulación según el citado apartado no cabe valorar de nuevo las alegaciones formuladas por el interesado que fueron analizadas y desestimadas (TEAC 31-1-2008 RG 4031/2004).

Cuando se produce la anulación total, puede haberse suspendido o no la ejecución del acto. Si se ha suspendido y se dicta un nuevo acto el problema es qué ocurre con la liquidación de intereses de demora. El párrafo segundo del apartado 3 recuerda que cuando se anulen liquidaciones se exigirán intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación, de acuerdo con el artículo 26.5 de la LGT.

Si la resolución es parcialmente estimatoria y deja inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, se puede reformar parcialmente el acto impugnado, así como los posteriores que se deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con la resolución y se mantendrá los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio de adaptar, en su caso las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Este mismo apartado 3 añade que cuando el importe del acto recurrido se hubiera ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso a la compensación según el artículo 73.1 de la LGT.

En segundo lugar, el apartado 5 del artículo 66 del RGRVA se refiere al caso en el que la resolución estime totalmente el recurso o reclamación y no resulte necesario dictar un nuevo acto. En este caso la ejecución se realiza mediante la anulación de todos los actos que tengan su causa en el anulado y, en su caso, a devolver las garantías o cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. Por tanto, no es posible dictar una nueva liquidación tributaria cuando la reclamación económico-administrativa contra la previa liquidación ha sido estimada por el Tribunal Económico-Administrativo en cuanto al fondo de las pretensiones del reclamante (26-03-2009 RG 2202/2007).

La devolución de garantías supone que previamente la ejecución del acto impugnado ha sido suspendida, precisamente aportando dichas garantías a favor de la Hacienda Pública. Por ello, cuando el acto es declarado improcedente por resolución administrativa firme, y lo mismo ocurre cuando lo sea por sentencia firme, se procederá al reembolso del coste de las citadas garantías, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 33 de la LGT y los artículos 72 a 79 del RGRVA.

La devolución de las cantidades indebidamente ingresadas parece suponer, por el contrario, que no se ha suspendido la ejecución del acto impugnado y que el mismo ha supuesto el ingreso de una cantidad que pasa a ser indebida, como consecuencia precisamente de que se haya anulado dicho acto. El artículo 32 de la LGT regula esta obligación de la Administración tributaria.

En los dos casos se establece que procederá liquidar los correspondientes intereses de demora, lo que es una novedad que se ajusta a lo dispuesto en los artículos 32.2 y 33.2, de la LGT, respectivamente, para la devolución de ingresos indebidos y para el reembolso del coste de las garantías.

1.3.1.2. Resolución estimatoria por razones formales.

Según el apartado 4 del artículo 66 del RGRVA cuando la resolución estime la revisión porque se ha producido un vicio de forma y no se considere procedente resolver sobre el fondo del asunto, la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se haya producido el defecto. En este caso, se anularán los actos posteriores y se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los intereses de demora. Lógicamente, debe tratarse de un defecto formal de importancia, que haya disminuido las posibilidades de defensa, como se recoge en el contenido de las resoluciones económico-administrativas en el artículo 239.3 de la LGT. En otro caso la resolución debería, por razones de economía procesal, entrar a examinar el fondo.

El RGRVA se refiere expresamente a tres tipos de consecuencias referidas a la ejecución que son la retroacción de las actuaciones, la anulación de todos los actos posteriores que tengan su causa en el anulado y la devolución de las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora. Los dos primeros son idénticos en caso de anulación total cuando no resulte necesario dictar un nuevo acto.

En cuanto a la retroacción de las actuaciones, realmente cuando la resolución estima por razones de forma, aunque el RGRVA no lo dice de forma expresa, se anula totalmente el acto previamente dictado, por lo que la ejecución supone que el procedimiento que dio origen al acto se retrotrae al momento inmediatamente anterior a aquel en que se produjo el vicio de forma y el órgano administrativo deba continuar el procedimiento de que se trate. Ello no impide que pueda dictarse un nuevo acto una vez subsanado el defecto formal, pero según alguna opinión éste deberá ser objeto de un nuevo recurso o reclamación administrativa. Conforme a esta posición, que no es compartida por otras opiniones, el procedimiento que se reanuda no supone una ejecución de la resolución anulatoria, sino un procedimiento independiente que debe entrar en el fondo, con independencia de que en el mismo se haya corregido un vicio de forma como consecuencia de una previa resolución administrativa.

Hay que advertir que el RGRVA no hace mención a la posibilidad de que la resolución haya anulado el acto porque haya caducado el procedimiento de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 104.5

de la LGT. En este caso, puede iniciarse un nuevo procedimiento en el que los documentos y otros elementos de prueba puedan conservar su validez y eficacia, según se desprende de lo dispuesto en el citado apartado, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración tributaria.

La doctrina administrativa se ha referido a algunos casos en que la resolución es estimatoria por razones formales y se ha procedido a la ejecución. Así, cuando ordenaba la reposición de actuaciones para que por la entidad se aportase a la Inspección determinada documentación y la Inspección había cumplido con la reposición de actuaciones, pero al no haberse aportado la documentación por la entidad se ha privado a la Inspección de los datos necesarios para ejecutar la resolución, si bien ha realizado nuevos cálculos que, incluso, resultan beneficiosos para la reclamante (TEAC 25-10-2007 RG 383/2003). La resolución económico-administrativa implicaba no sólo la retroacción de actuaciones, sino la realización de nuevas comprobaciones inspectoras, de forma que éstas forman parte del mismo procedimiento inspector y están sometidas a sus exigencias de duración máxima, ya que la ejecución de la resolución se llevó a cabo y se consumó con la retroacción (TEAC 25-10-2007 RG 976/2006). Cuando la resolución no ordena la retroacción, sino simplemente que se corrijan el número de plantas que formaron el edificio derruido y su antigüedad, resulta aplicable el principio de conservación de actos y trámites (TEAC 7-11-2007 RG 443/2004). Cuando la resolución, aunque estima la reclamación y anula el acuerdo impugnado y la providencia de apremio, lo hace en base a que el expediente administrativo estaba incompleto, sin entrar a conocer sobre el fondo del asunto, resulta de aplicación el artículo 66.4 del RGRVA. En el caso concreto, constatada la notificación de la denegación de la compensación solicitada en voluntaria con sus intereses, procede la retroacción en período voluntario del principal de la deuda y de los intereses de demora consecuencia de la denegación de la compensación, anulando el recargo de apremio y ordenando la devolución de las cantidades compensadas de oficio con sus intereses (TEAC 29-4-2008 RG 36/2007).

1.3.2. Resolución que confirme el acto impugnado.

El apartado 6 del artículo 66 del RGRVA se refiere a la resolución administrativa que confirme el acto impugnado, es decir, que sea desestimatoria de la reclamación interpuesta por el obligado tributario, pero sólo menciona cuando dicho acto hubiera estado suspendido. Realmente para algunas opiniones en caso de desestimación no existe propiamente ejecución de la resolución, pues lo que ocurre es que el acto recurrido se ejecuta si se hubiera producido la suspensión, no siendo necesaria la ejecución si se hubiera ejecutado previamente como consecuencia de que no estaba suspendido. Sin embargo, también puede entenderse que la ejecución de la resolución supone precisamente ejecutar el acto impugnado en caso de que hubiera estado suspendido, que es a lo que parece referirse implícitamente el RGRVA.

De forma novedosa se establece cómo se produce el ingreso derivado del acto dependiendo de si la suspensión se produjo en período voluntario o en período ejecutivo. Cuando el acto hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución inicia el período voluntario de ingreso del artículo 62.2 de la LGT. Cuando el acto hubiera estado suspendido en período ejecutivo, la notificación de la resolución determina la iniciación o la continuación del procedimiento de apremio, dependiendo de si la providencia de apremio no había sido o, por el contrario, si había sido notificada con anterioridad a la fecha en que surtió efectos la suspensión.

Cabe destacar que el RGRVA no obliga a notificar los plazos de ingresos en período voluntario. Sólo se notifica la resolución, aunque en el caso de que la suspensión del acto hubiera sido en período voluntario la notificación de la resolución supone que se inicia el plazo de ingreso en voluntaria de acuerdo con el artículo 62.2. de la LGT. Sin embargo, en las resoluciones económico-administrativas el apartado Séptimo.1.1.2 de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 obliga al Tribunal Económico-Administrativo a adjuntar, en su caso, en la notificación

de la resolución una hoja informativa que transcriba el contenido del artículo 66.6 del RGRVA y el artículo 62.2 de la LGT, es decir, advirtiendo que se inician y cuáles son los plazos de ingreso en período voluntario. La doctrina administrativa desestima como motivo de oposición a la providencia de apremio la falta de notificación del fin de la suspensión y la apertura de un plazo de pago de la liquidación, pues según el artículo 66 del RGRVA consta la notificación de la resolución económico-administrativa, a la que se adjuntaba anexo comunicando los plazos de ingreso, que abre el plazo de pago de la liquidación en período voluntario consecuencia de resolución económico-administrativa totalmente desestimatoria (TEAC 27-2-2008 RG 454/2007).

El RGRVA no hace referencia a las consecuencias del incumplimiento del plazo para ejecutar, aunque lógicamente cabe entender que no impide la posterior ejecución

La liquidación de intereses de demora por la suspensión está regulada también en el apartado 6 diferenciando según la suspensión hubiera tenido efectos en período voluntario o en período ejecutivo.

Cuando la suspensión tuvo efectos en período voluntario, el órgano que acordó la suspensión o, si fue el Tribunal Económico-Administrativo, el órgano que dictó el acto impugnado, liquidará intereses de demora desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario y la finalización del plazo del pago en período voluntario abierto con la notificación de la resolución o el día en que se produjo el ingreso dentro de dicho plazo. Si la suspensión hubiera limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución del recurso de reposición hubiera sido impugnada en vía 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 resolución del recurso de reposición.

Cuando la suspensión tuvo efectos en período ejecutivo, el órgano de recaudación liquidará intereses de demora desde la fecha en que surtió efectos la suspensión y la fecha de la resolución que se ejecuta. Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición, pero luego existió reclamación económico-administrativa la liquidación de intereses se produce desde la fecha en que surtió efecto la suspensión hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición.

1.4. La devolución de la garantía prestada

El apartado 7 del artículo 66 del RGRVA se refiere a la devolución de la garantía prestada y establece que comprobada su procedencia el órgano competente la efectuará de oficio sin necesidad de solicitud por parte del interesado.

2. Incidente de ejecución en vía económico-administrativa.

El artículo 68 del RGRVA, con la denominación “cumplimiento de la resolución”, realmente regula el incidente de ejecución que se puede interponer contra la ejecución de la resolución económico-administrativa por el órgano de aplicación de los tributos o imposición de sanciones. Conviene advertir que la nueva regulación es muy diferente de la contenida en el artículo 111 del RPREA de 1996, que distinguía si con ocasión de la ejecución de la resolución se trataba de cuestiones ya decididas o de cuestiones nuevas, pues las primeras daban lugar a un incidente de ejecución (esta era la expresión tradicional aunque realmente el RPREA no la utilizaba de forma expresa), mientras las segundas debían impugnarse mediante una nueva reclamación económico-administrativa. Esta distinción parecía fácil desde el punto de vista teórico, pero realmente no lo era. El ejemplo típico era el de los intereses que surgían como consecuencia de la propia ejecución (TEAC 24-1-2003 RG 4415/2000 ó 5-12-2003 RG 5326/2001), pero existían numerosos casos difíciles de resolver. Además, se planteaban problemas prácticos, que sólo provocaban mayor conflictividad. Por ejemplo, si se trataba de una “cuestión nueva” susceptible de reclamación económico-administrativa, también era posible interponer previamente recurso de reposición (TEAC 24-5-2002 RG 6637/1999). Por otra parte, para resolver el incidente de ejecución se establecía un plazo de cinco días, que resultaba bienintencionado pero totalmente irrealizable, mientras que si se trataba de cuestiones nuevas al tratarse de una reclamación el plazo era de un año. Por ello, el interesado tenía la tendencia a calificar el recurso contra la ejecución como incidente de ejecución, mientras la Administración tenía la tendencia contraria de calificarlo como reclamación económico-administrativa.

La actual normativa trata de superar los problemas que la normativa anterior planteaba y, por ello, no distingue en base a que se plantee que la resolución se ha ejecutado de forma incorrecta o que ha surgido una cuestión nueva no tratada en la misma. Por ello, el contenido de los incidentes de ejecución comprende también cuestiones nuevas, como señala la doctrina administrativa (TEAC 9-10-2007 RG 7398/2003). Además, como luego se expone con más detalle, la regulación del incidente de ejecución es la misma que cualquier otra reclamación, aunque se supriman de oficio todos los trámites que no sean indispensables, correspondiendo al mismo órgano que dictó la resolución y conforme al mismo procedimiento. Para evitar confusiones, hubiera sido deseable que el RGRVA utilizase otra denominación distinta a la del “incidente de ejecución”, a lo que cabe añadir que la mención a “cumplimiento de la resolución” como título del artículo 68 del RGRVA tampoco resulta demasiado ilustrativa.

En todo caso, la regulación del incidente de ejecución es muy sucinta, pues el artículo 68 del RGRVA se limita a establecer que debe ser resuelto por el Tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta (apartado 1), establece la inadmisibilidad del incidente cuando se refiera a temas decididos o que pudieron ser planteados previamente o en los demás casos de inadmisibilidad del artículo 239.4 LGT (apartado 2) y que el incidente se regulará por las mismas normas de procedimiento aplicables a la reclamación inicial, sin perjuicio de suprimir de oficio todos los trámites que no sean indispensables (apartado 3). La posibilidad de que el órgano que tiene que ejecutar pueda pedir la aclaración de la resolución (apartado 4) no constituye propiamente regulación del incidente de ejecución, por lo que se expondrá separadamente.

Para realizar un comentario más didáctico del incidente de ejecución se van a distinguir los casos en que procede interponer incidente de ejecución, la posible suspensión de la ejecución del acto de ejecución y el procedimiento del incidente de ejecución.

2.1. Casos en que procede interponer incidente de ejecución.

El incidente de ejecución requiere que exista un nuevo acto que se dicte en ejecución de una previa resolución económico-administrativa, con el que el interesado esté disconforme, según expresa el artículo 68.1 del RGVA. En principio, parece fácil desde el punto de vista teórico, pero pueden plantearse dudas. Por ejemplo, cuando la resolución anula el previo acto de liquidación por falta de motivación de la comprobación de valores del bien a efectos del ITP-AJD, la ejecución supone, normalmente, la devolución de la cantidad ingresada o de la garantía prestada para suspender la ejecución, en su caso con intereses de demora. Cuando posteriormente, se dicta una nueva liquidación, como consecuencia de una nueva comprobación de valores, con independencia de que la misma esté o no suficientemente motivada, no se debe interponer contra la misma incidente de ejecución, sino una reclamación, pues la nueva liquidación no es ejecución de la resolución, sino que se realiza en virtud de las facultades de comprobación que tiene la Administración. Otro ejemplo se produce cuando la resolución anula el acto porque existe un vicio de forma y ordena la retroacción al momento en que se ha producido dicho defecto, como ocurre si se anula la liquidación derivada de un procedimiento inspector como consecuencia de que se ha producido dicho vicio, en cuyo caso la ejecución consiste en precisamente volver al punto en que se produjo el vicio de forma que no resultaba subsanable. La nueva liquidación que se dicte tampoco resulta susceptible de incidente de ejecución, sino de una nueva reclamación económico-administrativa.

En la práctica el propio acto de ejecución debería expresar que se dicta en ejecución de una resolución, lo que evitaría dudas al interesado, a lo que se une que la propia notificación debería indicar que cabe incidente de ejecución. Cuando se trate de un acto no vinculado a la ejecución debería en el pie de recurso expresarse que, contra el mismo, puede interponerse recurso de reposición potestativo o reclamación económico-administrativa. En este sentido, el apartado Sexto.3 de la Instrucción 2/2006 de la AEAT aclara que en la notificación “se distinguirá para cada una de las actuaciones realizadas en ejecución si en caso de disconformidad procede interponer incidente de ejecución, o por tratarse de actos independientes, recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Por supuesto, con independencia del pie de recurso el interesado puede interponer los recursos que estime adecuados, pero cabe advertir que en la práctica los efectos prácticos resultarían mínimos, pues tanto la reclamación económico-administrativa contra un acto distinto al de ejecución, como el incidente de ejecución contra un acto de ejecución, se rigen por las mismas reglas del procedimiento económico-administrativo. En efecto, esta es una de las ventajas de que el artículo 68.3 del RGVA remita la regulación del procedimiento para el incidente a las normas del procedimiento general o abreviado que fuero aplicables para el recurso o reclamación inicial.

Cuando lo que ocurre es precisamente que no se ha dictado el acto de ejecución que se deriva de la resolución económico-administrativa, se plantea si el interesado puede plantear incidente de ejecución, en realidad se trataría de un incidente contra la falta de ejecución. Sin embargo, este caso de inactividad del órgano que debe ejecutar no parece ajustarse a la regulación del artículo 68 del RGRVA, en cuanto el mismo se refiere a que el interesado esté disconforme con el nuevo acto que se dicte en ejecución de la resolución, ni tampoco a lo señalado por la Resolución de 21-12-2005. Ahora bien, no puede descartarse que lo que ocurra es precisamente que no se haya notificado el acto resultante de la ejecución en el plazo de 1 mes previsto en el artículo 66.2 del RGRVA. Esto lleva a alguna opinión a mantener que puede plantearse incidente de ejecución, pues en todo caso podría considerarse que se interpone contra el

Si la resolución es parcialmente estimatoria y deja inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, se puede reformar parcialmente el acto impugnado, así como los posteriores que se deriven del parcialmente anulado

acto presunto de no ejecutar la resolución. Por otro lado, aunque el RGRVA no recoge ningún precepto equivalente al artículo 112 del RPREA de 1996, nada parece impedir que el Tribunal Económico-Administrativo inste la ejecución al órgano competente o comunique la falta de ejecución al superior jerárquico a petición del interesado.

En cuanto a las resoluciones sobre actuaciones de los particulares, tampoco la redacción literal del artículo 68 del RGRVA parece recoger los supuestos en que un particular no cumpla lo dispuesto en una resolución económico-administrativa, lo que llevaría a negar que pudiera interponerse incidente de ejecución.

Tampoco se menciona en la Resolución de 21-12-2005, pero resulta lógico porque la misma se refiere a la AEAT y los Tribunales Económico-Administrativos y no abarcaría estos supuestos. Sin embargo, también alguna opinión mantiene que puede plantearse incidente, si bien referido a la falta de cumplimiento de la resolución dictada. Aunque el RGRVA no contiene ninguna regulación específica, ello no significa necesariamente que el Tribunal Económico-Administrativo no tenga posibilidades para instar la ejecución, pues cabe plantear que son aplicables las normas generales previstas en la LRJPAC sobre ejecución de actos y, en concreto, los medios de ejecución forzosa previstos en los artículos 96 y siguientes.

2.2. Suspensión de la ejecución del acto de ejecución.

El RGRVA no hace ninguna referencia a la suspensión de la ejecución del “acto de ejecución” y la Resolución de 21-12-2005 se limita a expresar en el apartado Séptimo.1.4.3 que “la presentación del incidente no impedirá la continuación del procedimiento de recaudación”.

El acto de ejecución, como cualquier acto administrativo, es inmediatamente ejecutivo y la interposición del incidente de ejecución no suspende la ejecución de dicho acto de ejecución, que es lo mismo que ocurre con la interposición de cualquier reclamación económico-administrativa (artículo 233 LGT). La mención de la citada Resolución parece que sólo pretende evitar que se entienda que la interposición del incidente de ejecución lleva consigo la suspensión automática sin garantía.

Cuestión distinta es si la ejecución del acto de ejecución, como la de cualquier otro acto administrativo, es susceptible de suspensión. La doctrina administrativa en un primer momento pareció dar una respuesta negativa (TEAC 13-6-2007 RG 7212/2003) en base a que el RGRVA no preveía la suspensión. Sin embargo, posteriormente ha aparecido doctrina reiterada que admite la suspensión de la ejecución de los actos dictados en ejecución de una resolución económico-administrativa cuando se presente incidente de ejecución contra los mismos, pues según el artículo 68.3 del RGRVA resulta de aplicación al incidente de ejecución las normas que fueron aplicables para el recurso o la reclamación inicial, no estableciéndose ninguna regulación específica o excepción en relación a la posible suspensión o no de los actos contra los que se presente un incidente de tal naturaleza. Por ello, se estima el recurso incidental interpuesto contra

la inadmisión de la solicitud de suspensión por la AEAT, con el fin de que se adopte el acuerdo que proceda en relación con la solicitud de suspensión automática presentada en el incidente de ejecución (TEAC 2-4-2008 RG 13083/2003 y 16-4-2008 RG 9757/2004).

2.3. Procedimiento del incidente de ejecución.

El RGRVA contiene una mínima regulación del procedimiento, pero se completa por la remisión expresa del artículo 68.3 a las normas del procedimiento económico-administrativo general o abreviado correspondientes a la reclamación inicial. Ello supone una importante mejora respecto a la regulación anterior del RPREA de 1996, que dejaba muchas cuestiones sin resolver y tampoco establecía ninguna remisión.

2.3.1. Iniciación del incidente de ejecución.

El RGRVA no contiene ninguna mención expresa referida a la iniciación, ni siquiera al aspecto más relevante que es el plazo para interponer el incidente de ejecución. Sin embargo, se completa con la remisión a las normas del procedimiento económico-administrativo general o abreviado correspondientes a la reclamación inicial. Además, la reciente Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre (BOE 16-10-2009) habilita en su artículo 2.1 la interposición telemática de los “incidentes de ejecución enunciados en el apartado 1 del artículo 68 del Reglamento aprobado por el Real Decreto 520/2005”.

2.3.1.1. Plazo de interposición del incidente.

El plazo para interponer el incidente de ejecución, como en cualquier reclamación, es de un mes (artículos 235.1 y 245.3 LGT) desde que se notifican al interesado los actos resultantes de la ejecución de la resolución económico-administrativa, como ha confirmado la doctrina administrativa, por lo que si se interpone fuera de dicho plazo supone la inadmisibilidad del incidente (TEAC 4-12-2007 RG 6790/1999). Cabe recordar que dicha doctrina administrativa aclara que el plazo de 1 mes se cuenta de fecha a fecha, de manera que el día inicial comienza el día siguiente al de la notificación y el último día es el que coincide con el del mismo dígito (ordinal o guarismo) de la fecha de la notificación, pero del mes siguiente (TEAC 20-4-2005 RG 4520/2004, TEAC 14-12-2005 RG 3740/2004, TEAC 18-5-2005 RG 4156/2004 y TEAC 17-1-2006 RG 3597/2005). De acuerdo con el artículo 48 de la LRJPAC en el caso de que en el mes siguiente no hubiera un día idéntico, el plazo expira el último día del mes, si el último día del plazo es inhábil se entiende prorrogado al primer día hábil siguiente (son inhábiles a efectos administrativos los domingos y festivos, pero no los sábados que no sean festivos). La citada doctrina administrativa se limita a seguir el criterio de las sentencias del Tribunal Supremo referidas a los plazos que se cuentan por meses, que ha de hacerse según el artículo 5 del Código Civil, al que se remite el artículo 185.1 LOPJ, de fecha a fecha, de forma que si se inicia al día siguiente concluye el día correlativo al de la notificación del mes que corresponda (STS 16-2-1996 RJ 1996/1654; STS 4-7-2001 RJ 2001/5403 y STS 27-1-2003 RJ 2003/2009).

2.3.1.2. Órgano al que se dirige el escrito de interposición del incidente.

El escrito de interposición del incidente de ejecución debe dirigirse al órgano que dictó el acto de ejecución impugnado (artículos 235.3 y 246.2 LGT), como confirma el punto 1.4.2 del apartado séptimo

de la Resolución de 21-12-2005, aunque el mismo dice literalmente que “se presentará ante el órgano que dictó el acto impugnado que dará traslado del mismo al Tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta, acompañado del expediente correspondiente a la ejecución e informando de su remisión a la Oficina de Relación con los Tribunales”. Hay que entender que dicha Resolución, que sólo vincula a la AEAT y a los Tribunales Económico-Administrativos como se ha destacado anteriormente, no supone que el interesado “presente” el incidente en el registro del órgano que dictó el acto impugnado, sino que el mismo puede presentarlo en cualquiera habilitado al efecto, si bien dirigido a dicho órgano. Ahora bien, si el interesado tiene interés en que se resuelva el incidente de ejecución rápidamente cabe aconsejar que lo presente precisamente en el registro de dicho órgano, pues agilizará la remisión de la reclamación. Por el contrario, cabe desaconsejar que lo presente en el registro del Tribunal Económico-Administrativo, pues esté deberá remitirlo al órgano que dictó el acto, lo que retrasará la tramitación del incidente.

2.3.1.3. Contenido del escrito de interposición del incidente.

En cuanto al contenido del escrito de interposición debe ajustarse a lo dispuesto para el procedimiento general (artículo 235.2 LGT) o abreviado (artículo 246.1 LGT), así como recoger las menciones del artículo 2 del RGRVA, aunque lógicamente debe tener en cuenta que se trata de un incidente de ejecución. Por ello, parece recomendable que el interesado mencione que existe una previa resolución económico-administrativa (citando la fecha de resolución y el número de reclamación o RG). No resulta necesario acompañar una copia de la resolución, aunque tampoco exista problema si se adjunta, ya que el expediente administrativo debería contener la misma y, en todo caso, al haber sido resuelta por el mismo Tribunal y por el mismo procedimiento basta la mención para que acceda de forma inmediata a la misma.

La reciente Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, que habilita la interposición telemática de los incidentes de ejecución incluye en su Anexo I un modelo (denominado “IEJ”) de “presentación de incidente de ejecución contra acto dictado en ejecución de resolución de reclamación económico-administrativa”. Dicho modelo se utilizará para la presentación telemática del incidente de ejecución por Internet a través de la correspondiente sede electrónica, pero también puede resultar útil para su presentación en papel (así parece confirmarlo el propio modelo que señala que debe firmarse “en caso de impresión de este formulario para su presentación en papel”) y señala con asterisco los campos que son de contenido obligatorio.

Otra cuestión que se plantea es si el escrito de interposición del incidente debe contener las alegaciones. Como señala alguna opinión, al tratarse de un incidente en la mayoría de los casos no es necesario tener a la vista el expediente para formular las alegaciones, pero también habrá que distinguir según el procedimiento por el que deba tramitarse dicho incidente. A diferencia de lo que puede ocurrir en algún caso respecto a la reclamación inicial, no existe duda de cuál es el procedimiento, general o abreviado, por el que debe tramitarse el incidente de ejecución, ya que será el mismo por el que se tramitó la citada reclamación inicial y la resolución de la misma expresa claramente si se ha resuelto, por ejemplo, por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales.

Cuando deba tramitarse por el procedimiento general, el interesado puede acompañar o no alegaciones (artículo 235.2 LGT), pues existe un posterior trámite de puesta de manifiesto para alegaciones (artículo 236.1 LGT), aunque resulta claro que la falta de alegaciones nunca puede suponer la inadmisibilidad del incidente. Además, si se desea que el incidente se resuelva rápidamente parece aconsejable que

se acompañen las alegaciones y que no se solicite la posterior puesta de manifiesto para efectuar alegaciones.

Por el contrario, cuando deba tramitarse el incidente por el procedimiento abreviado, el escrito de interposición debe acompañar necesariamente las alegaciones y pruebas (artículo 246.1.a) LGT). La doctrina administrativa señala claramente que la falta de alegaciones en el escrito de interposición de una reclamación correspondiente al citado procedimiento abreviado no es subsanable, si bien dicha falta de alegaciones no determina por sí sola la caducidad del procedimiento, ni puede interpretarse como desistimiento tácito, lo cual obliga a entrar en el examen del expediente y a decidir, haciendo uso de las facultades revisoras del artículo 237 de la LGT, acerca de todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados (TEAC 27-10-2005 RG 3064/2005) y no cabe acceder a la puesta de manifiesto para alegaciones cuando es formulada por el reclamante (TEAC 21-4-2006 RG 437/2006).

Quando la suspensión
tuvo efectos en período
ejecutivo, el órgano de
recaudación liquidará
intereses de demora
desde la fecha en
que surtió efectos la
suspensión y la fecha
de la resolución que se
ejecuta

2.3.1.4. Remisión del escrito de interposición del incidente y del expediente

Como el incidente se dirige al órgano que dictó el acto de ejecución éste tiene el plazo de un mes para remitirlo, junto con el expediente y, si se considera conveniente, un informe al Tribunal Económico-Administrativo (artículo 235.3, primer párrafo, LGT). Este plazo se cuenta desde que el incidente de ejecución tuvo entrada en los registros del órgano administrativo que haya dictado el acto de ejecución objeto de dicho incidente (artículo 52.1, primer párrafo, RGRVA). El antes transcrito punto 1.4.2 del apartado séptimo de la Resolución de 21-12-2005 confirma que debe remitirse el escrito de interposición del incidente, acompañado del expediente de ejecución, al Tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta, pero no se refiere al plazo, ni tampoco a la posibilidad de informe, pues lo que realmente se destaca es que se informe de la remisión a la ORT de la AEAT. Esto significa que el escrito de interposición del incidente se remitirá directamente por el órgano que dictó el acto de ejecución al Tribunal Económico-Administrativo, sin enviarlo previamente a la ORT que es lo que ocurre en general con el escrito de interposición de las reclamaciones, lo que tiene todo el sentido desde el punto de vista interno de funcionamiento de la AEAT, pero resulta escasamente relevante en la práctica para el interesado, salvo que al evitar el envío a la ORT se agilice la remisión del incidente.

Cabe destacar que la repetida Resolución de 21-12-2005 aclara lógicamente que el expediente que debe remitirse, junto con el escrito de interposición del incidente, es el “correspondiente a la ejecución”, lo que supone que no debe volver a remitirse el expediente administrativo referido al acto inicial que fue objeto de reclamación y resolución, sino sólo el “nuevo” expediente administrativo consecuencia de la ejecución. En la práctica, no debería plantearse ningún problema, ya que tanto el interesado, como el Tribunal

Se requiere que el acto también debe ser susceptible de reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo que dictó la previa resolución cuyos efectos se pretende extender

Económico-Administrativo, han examinado el expediente administrativo referido al acto inicial con ocasión de la previa reclamación. En todo caso, el interesado puede volver a tener acceso a dicho expediente administrativo inicial, conforme a lo dispuesto respecto al derecho de acceso a Archivos y Registros en el artículo 37 de la LRJPAC.

Se plantea si el órgano que dictó el acto de ejecución de la resolución puede anular total o parcialmente el acto de ejecución, en el plazo de un mes que tiene para remitir el expediente, siempre que el escrito de interposición del incidente contenga alegaciones (artículo 235.3,

segundo párrafo, LGT). La doctrina administrativa no se ha pronunciado sobre este tema, ni tampoco la citada Resolución de 21-12-2005, pero parece que no existe obstáculo de acuerdo con las normas que regulan el procedimiento económico-administrativo general o abreviado que corresponde a la reclamación inicial y, por tanto, también se aplicarían al incidente. Ahora bien, teniendo en cuenta que se trata de la ejecución de una resolución previa y que la interposición del incidente supone un desacuerdo del interesado con la mencionada ejecución, la Administración tributaria debería utilizar dicha posibilidad de anulación cuando se trate de un caso claro y, sobre todo, cuando haya incurrido en un error que el interesado alegue.

2.3.2. Tramitación del incidente de ejecución.

La única mención expresa del RGRVA es que se suprimirán de oficio todos los trámites que no sean indispensables para resolver la cuestión planteada (artículo 68.3) sin perjuicio de que también sean aplicables las normas del procedimiento económico-administrativo general o abreviado correspondientes a la reclamación inicial. Esto supone que, aunque el procedimiento sea el que corresponde a una reclamación, el Tribunal Económico-Administrativo parece obligado a agilizar al máximo la tramitación. Además, dicha tramitación corresponde, como en cualquier reclamación, a la Secretaría del Tribunal.

Se plantean dudas acerca de algunos aspectos referidos a la tramitación. La más destacada es si resulta obligada la puesta de manifiesto del expediente por el plazo de un mes a efectos de alegaciones cuando el incidente se tramita por el procedimiento general y el interesado no haya incluido alegaciones en el escrito de interposición o, habiéndolo hecho, hubiera solicitado expresamente la puesta de manifiesto (artículo 236.1 LGT). La respuesta debe ser negativa, pues incluso en la reclamación inicial es posible prescindir del trámite de alegaciones (artículo 246.5 LGT) y en el caso concreto del incidente la norma especial, que se acaba de exponer, obliga a suprimir todos los trámites que no sean indispensables para resolver. Esto no supone que se recomiende al Tribunal Económico-Administrativo prescindir en todos los casos del trámite de puesta de manifiesto, sino sólo en aquellos supuestos en que no resulte necesario, que habrá que apreciar caso a caso. En la práctica, aunque se retrase la tramitación, parece aconsejable que el citado Tribunal ponga de manifiesto cuando haya sido solicitada por el interesado o no haya efectuado alegaciones.

La anterior respuesta negativa sirve también para contestar otras dudas que se suscitan en relación con la tramitación, por ejemplo respecto a los trámites para completar el expediente, pruebas, informes, etc., pues sólo resultan obligados para el Tribunal Económico-Administrativo cuando sean indispensables para resolver, lo que será excepcional en la práctica, pues no se debe olvidar que se trata de la ejecución de una previa resolución.

En definitiva, el procedimiento se simplifica y agiliza al máximo, pues se parte de la idea de que el Tribunal Económico-Administrativo acaba de dictar una resolución. Por ello, en los casos en que el incidente plantea si se está ejecutando bien lo dispuesto en la resolución dicho Tribunal puede resolver de forma inmediata, mientras que si se trata de cuestiones nuevas deben estar lógicamente relacionadas (por ejemplo, el caso de intereses consecuencia de ejecución que es el más típico que se plantea en la práctica) y tampoco debería tardarse demasiado, aunque en algún caso excepcional la dificultad puede ser mayor.

2.3.3. Resolución del incidente de ejecución.

2.3.3.1. Órgano competente para resolver el incidente de ejecución.

El artículo 68.1 del RGRVA sólo señala que debe resolver el incidente el “tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta”. Esto lógicamente resulta fácil cuando se trata de una resolución económico-administrativa dictada en única instancia, por el TEAC o por cualquier otro Tribunal Económico-Administrativo, pues sólo se ha pronunciado un Tribunal. Ahora bien, como según el artículo 231 de la LGT el Tribunal puede funcionar en Pleno, Salas y de forma unipersonal (es decir a través de órganos unipersonales), cabe entender que corresponde al Pleno, Sala u órgano unipersonal que haya dictado la resolución inicial. Es cierto que en el procedimiento general, en ciertos casos previstos en los artículos 236.6 (cuestiones incidentales), 238.2 (acuerdo de archivo), 239.4 (inadmisibilidad) y 244.4 (inadmisibilidad del recurso extraordinario de revisión), el Tribunal puede actuar de forma colegiada a través del Pleno o Salas o puede hacerlo de forma unipersonal, por lo que podría plantearse si, aunque en la reclamación inicial se resolvió de forma unipersonal, en el incidente podría resolverse de forma colegiada. No es fácil dar una respuesta, pues nada parece impedir lo anterior, pero lo que parece aconsejable es que se resuelva a través de la misma forma colegiada o unipersonal de la reclamación inicial. Por otra parte, los casos en que se puede actuar de forma unipersonal en el procedimiento general, en principio, parecen poco proclives a que se interpongan incidentes de ejecución (inadmisibilidades, acuerdos de archivo, etc.)

En el caso en que un Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local haya resuelto la reclamación en primera instancia y el TEAC haya resuelto el recurso de alzada el Tribunal competente para resolver el incidente es aquél que haya resuelto la resolución que se ejecuta, que sería la del recurso de alzada, es decir el TEAC y no el Tribunal Regional o Local. Esta norma es distinta al RPREA de 1996 que atribuía la resolución del incidente de ejecución al Tribunal que hubiera dictado la resolución en primera instancia. Esto ha sido confirmado por la doctrina administrativa, cuando se trata de un incidente de ejecución contra el acuerdo que ejecuta una resolución del TEAC que desestima el recurso de alzada contra una previa resolución del Tribunal Regional, siempre que la normativa aplicable en el momento de interponer el incidente sea el RGRVA (TEAC 4-12-2007 RG 1646/2007).

Parece admisible la interposición del recurso de alzada ordinario ante el TEAC contra la resolución del incidente, siempre que la cuantía fuera igual o superior a la establecida para dicho recurso, como ha confirmado de forma expresa la doctrina administrativa

2.3.3.2. Plazo para resolver el incidente de ejecución.

El RGRVA no se refiere tampoco de forma expresa al plazo para resolver el incidente de ejecución. Sin embargo, de acuerdo con el repetido apartado 3 del artículo 68, deben aplicarse los plazos de un año (procedimiento general) o seis meses (procedimiento abreviado), que se cuentan a partir de la interposición del incidente y no desde el momento en que el mismo tenga entrada en el órgano que dictó el acto o en el Tribunal Económico-Administrativo. En caso de que no se haya notificado la resolución del incidente en dichos plazos, podrá interponerse el recurso procedente (artículos 240.1 y 247.3 LGT), dejando

de devengarse intereses de demora a partir de ese momento (artículos 240.2 y 247.4 LGT).

Un significativo sector de opinión ha destacado que los mencionados plazos resultan excesivos para resolver el incidente de ejecución, teniendo en cuenta que el Tribunal debe resolver si el acto de ejecución se ajusta a una previa resolución y, sobre todo, por comparación con el plazo de cinco días del RPREA de 1996. Por ello, algún autor ha señalado que hubiera sido conveniente que se fijara de forma expresa un plazo distinto y que fuera menor. Esta postura resulta razonable y, por ejemplo, probablemente hubiera bastado un plazo de tres meses, teniendo en cuenta que el escrito de interposición se dirige al órgano que dictó el acto y éste debe remitirlo, junto con el expediente de ejecución, al Tribunal.

Alguna opinión se ha mostrado muy crítica con la nueva regulación que suprime el plazo perentorio de cinco días de la regulación anterior y se remite a los plazos generales, pues considera que carece del más mínimo sentido, produce una clamorosa desprotección y lleva a un claro cercenamiento de la seguridad jurídica. Ahora bien, aunque como antes se ha expuesto hubiera sido deseable un plazo menor, dicha posición parece excesiva. En primer lugar, los plazos que resultan irreales desde el punto de vista práctico, como ocurría con el de cinco días del RPREA de 1996, lo que provocan es un incumplimiento generalizado si el mismo no lleva consigo consecuencias jurídicas o una desestimación o inadmisión rápida si se establecen dichas consecuencias, salvo que se reforzaran notablemente los medios personales o materiales de los órganos económico-administrativos para atender en dichos plazos. En segundo lugar, los incidentes de ejecución que se presentan en la práctica suponen un mínimo porcentaje del total de reclamaciones resueltas y se suelen resolver sin agotar los plazos de seis meses y un año. En tercer lugar, la existencia de casos patológicos debe resolverse, tanto en el caso de los incidentes como en cualquier otra materia tributaria o no tributaria, mediante mecanismos ad hoc y no mediante una regulación general demasiado exigente, que no impediría que siguieran existiendo dichos casos patológicos y perjudicaría el buen funcionamiento en los casos normales, que son la mayoría.

2.3.3.3. Inadmisión del incidente de ejecución.

Según el artículo 68.2 del RGRVA el Tribunal Económico-Administrativo se limitará a declarar la inadmisibilidad del incidente de ejecución cuando se trate de temas ya decididos por la resolución, que pudieron haber

sido planteados en la reclamación previamente interpuesta y en los casos del artículo 239.4 de la LGT, que son los casos en que procede la inadmisibilidad. Realmente no se trata de una novedad, porque lo mismo resultaba aplicable con la normativa anterior del RPREA de 1996, aunque no se mencionara expresamente. Se trata de la consecuencia lógica de la norma general de que la ejecución se ajustará exactamente a los términos de la resolución, regulada con carácter general en el artículo 66.1 del RGRVA.

En primer lugar, respecto a los temas ya decididos en la resolución inicial, se solía considerar que se trataba de una plasmación de la doctrina de la cosa juzgada para evitar la repetición de los procedimientos y hacer interminables los conflictos, aunque conviene advertir que el Tribunal Supremo últimamente parece rechazar la terminología “cosa juzgada administrativa”, que había utilizado anteriormente en alguna ocasión. El TEAC se refiere al principio de firmeza en vía administrativa o utiliza aquella expresión en los términos del Tribunal Constitucional en su Auto 313/2007, de 27 de julio de 2007 (TEAC 9-10-2007 RG 7398/2003). Con independencia de la terminología, parece lógico que se produzca una inadmisión del incidente de ejecución cuando lo que se hace es volver a discutir los aspectos que fueron planteados en la reclamación inicial y fueron objeto de decisión en la resolución que se ejecuta, pues el mecanismo para ello es interponer el recurso procedente contra la resolución y no un incidente contra el acto de ejecución.

En segundo lugar, respecto a los temas que pudieron haber sido planteados en la reclamación previamente interpuesta, se trata de evitar que por la vía del incidente de ejecución se vuelva a impugnar el acto en base a pretensiones no plasmadas en la reclamación original, pero que pudieron haberlo sido. Ésta es la posición tradicional administrativa (por ejemplo, TEAC 26-5-2000 RG 3333/1997).

Finalmente, el RGRVA remite también a los mismos casos en que debe dictarse una resolución declarando la inadmisibilidad, aunque respecto a temas decididos o que pudieron ser planteados hubiera sido más correcto que la remisión se hiciera sólo a la letra f), es decir cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada. En efecto, los restantes supuestos del artículo 239.4 de la LGT son casos en que se declararía inadmisibile la reclamación interpuesta y, por tanto, también debiera declararse inadmisibile el incidente. Como el repetido artículo 68.3 del RGRVA declara aplicables las normas del procedimiento económico-administrativo, entre las que está el artículo 239.4 de la LGT que regula los supuestos de inadmisibilidad, no haría falta remitirse a ellos de forma expresa, aunque tampoco existe ningún problema en dicha remisión, que debe entenderse tiene un carácter didáctico. Ahora bien, como señala alguna opinión se trata de los supuestos que antológicamente sean compatibles con la ejecución, es decir extemporaneidad, falta de identificación del acto de ejecución impugnado, incongruencia entre el petitum del incidente y el acto impugnado, defectos de legitimación o representación o firmeza del acto

En la práctica el propio acto de ejecución debería expresar que se dicta en ejecución de una resolución, lo que evitaría dudas al interesado, a lo que se une que la propia notificación debería indicar que cabe incidente de ejecución

Un significativo sector de opinión ha destacado que los mencionados plazos resultan excesivos para resolver el incidente de ejecución

de ejecución del que trae causa el que motiva el incidente.

2.3.3.4. Ejecución de la resolución que resuelve el incidente de ejecución.

La resolución económico-administrativa del incidente de ejecución, como cualquier otra resolución, debe ser notificada al interesado, pero también comunicada a la Administración que dictó el acto de ejecución impugnado mediante el incidente para que, valga la

redundancia, ejecute dicha resolución. Resultan aplicables las reglas generales sobre ejecución del artículo 66 del RGRVA, incluido el plazo de un mes para ejecutar. En todo caso, la Resolución de 21-12-2005, que se aplica a la AEAT y a los Tribunales Económico-Administrativos, establece en el apartado séptimo.1.4.3 que el Tribunal dará traslado de la resolución al órgano que dictó el acto impugnado a través de la ORT de su ámbito territorial, con indicación de la fecha de notificación al interesado y el órgano competente para ejecutar la resolución deberá notificar al interesado, en el plazo de un mes desde que la resolución por la que se estima el incidente tenga entrada en el registro correspondiente a su sede, el acto por el que se cumple lo dispuesto por el Tribunal, dando traslado de una copia del mismo a la ORT. Nuevamente se trata de normas internas de funcionamiento de la ORT, aunque lógicamente deberán ayudar a que se produzca una adecuada ejecución

2.3.3.5. Recursos contra la resolución del incidente de ejecución.

Tampoco el RGRVA se refiere a los recursos que pueden interponerse contra la resolución del incidente de ejecución, pero cabe entender que se trata de todos los que puedan interponerse contra una reclamación, de acuerdo con el repetido artículo 68.3 del RGRVA. En concreto, parece admisible la interposición del recurso de alzada ordinario ante el TEAC contra la resolución del incidente, siempre que la cuantía fuera igual o superior a la establecida para dicho recurso, como ha confirmado de forma expresa la doctrina administrativa (TEAC 13-6-2007 RG 2205/2006). De la misma manera parece que podría interponerse recurso de anulación, pero sólo por los motivos tasados previstos para dicho recurso en el artículo 239.6 de la LGT.

3. Solicitud de aclaración de resoluciones económico-administrativas

El apartado 4 del artículo 68 del RGRVA regula de forma expresa la posibilidad de que el órgano que deba ejecutar la resolución pueda solicitar una aclaración al Tribunal Económico-Administrativo que la dictó. Aunque dicho apartado está situado en el precepto dedicado al cumplimiento de la resolución, se trata de una materia distinta de los demás apartados, que se refieren al incidente de ejecución. Por supuesto, son materias relacionadas, porque la aclaración de la resolución puede evitar, al menos en algunos casos, que el interesado presente el incidente de ejecución, sobre todo si en la ejecución se advierte que se ha pedido aclaración, cómo ha sido contestada por el Tribunal

Económico-Administrativo y el acto de ejecución se ajusta a la misma.

Se trata de una novedad respecto a la normativa anterior, ya que el RPREA 1996 no contenía ninguna norma concreta sobre aclaración del contenido de las resoluciones económico-administrativas, a diferencia de lo que ocurre en la LJCA para las sentencias y demás resoluciones de los órganos contencioso-administrativos. Probablemente ello se explicaba porque el procedimiento económico-administrativo no tiene carácter contradictorio, sino meramente revisor de actos administrativos que realiza la propia Administración tributaria y, consecuentemente, los Tribunales Económico-Administrativos son órganos de dicha Administración, aunque gocen de independencia funcional. No obstante lo anterior, en la práctica no era infrecuente que algunos Tribunales Económico-Administrativos aclarasen la resolución sin mayores problemas, aunque otros negaban dicha posibilidad.

Si el interesado tiene interés en que se resuelva el incidente de ejecución rápidamente cabe aconsejar que lo presente precisamente en el registro de dicho órgano, pues agilizará la remisión de la reclamación

El RGRVA regula expresamente la posibilidad de solicitar aclaración, resolviendo la polémica existente con la normativa anterior. Tiene su origen en un Informe de la AEAT al Proyecto de Reglamento, que contenía una observación en este sentido que fue considerada favorablemente por el dictamen del Consejo de Estado, como se ha expuesto anteriormente. Sin embargo, sólo puede presentarse por el órgano que debe ejecutar la resolución, que en el caso de que se refiera a un acto administrativo será el órgano que dictó el acto reclamado y que debe ejecutar la resolución. Un sector de opinión se muestra crítico con que el reclamante no puede solicitar aclaración, pero con independencia de la opinión que se tenga sobre esta limitación, el RGRVA es claro y no parece posible interpretar que los reclamantes puedan solicitar aclaración, ni siquiera respecto a las resoluciones referidas a actuaciones de los particulares. La doctrina administrativa señala de forma expresa que sólo el órgano que tenga que ejecutar la resolución puede formular una solicitud de aclaración en relación con la misma, no siendo posible que lo soliciten los interesados (TEAC 25-6-2008 RG 1709/2004). En definitiva, cualquier problema que suscite la resolución debe solucionarse por el órgano que dictó el acto, al ejecutar la resolución, sin perjuicio de solicitar previamente aclaración. En caso de que el interesado no esté de acuerdo puede interponer incidente de ejecución contra la resolución. Lo mismo parece que debe aplicarse cuando se trate de resoluciones sobre actuaciones de los particulares.

En el ámbito de la AEAT el apartado Séptimo.1.3.2 de la Resolución de 21-12-2005 establece que cuando por el contenido de la resolución se susciten dudas acerca del sentido y alcance de la ejecución el órgano que dictó el acto impugnado solicitará aclaración a través de la ORT de la AEAT, si bien añade que quedará suspendido el plazo de ejecución, lo que resulta muy dudoso desde el punto de vista teórico. La aclaración por el Tribunal se remitirá al órgano competente para la ejecución a través de dicha ORT.

En la práctica, no debería plantearse ningún problema, ya que tanto el interesado, como el Tribunal Económico-Administrativo, han examinado el expediente administrativo referido al acto inicial con ocasión de la previa reclamación

4. Extensión de las resoluciones económico-administrativas

El artículo 69 del RGRVA regula una nueva figura de “extensión de las resoluciones económico-administrativas” que en la normativa anterior del RPREA de 1996 tenía un antecedente, aunque sólo referido a las actuaciones de retención tributaria (artículo 118). Conviene no confundir dicha figura con la extensión de los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa del artículo 110 de la LJCA, pues ésta es mucho más amplia al aplicarse a interesados que se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por la sentencia, mientras que aquélla sólo afecta al reclamante o interesado en la reclamación inicial. Aunque la nueva figura ha

recibido, en general, una opinión relativamente favorable, como también ocurrió con la norma del RPREA de 1996, cabe adelantar que en la práctica su alcance es muy limitado, ya que los requisitos son estrictos y debería criticarse teniendo en cuenta su escasa efectividad desde el punto de vista práctico.

4.1. Casos a los que resulta aplicable.

El RGRVA regula esta posibilidad de extensión para todos los actos, actuaciones u omisiones posteriores a la interposición de la reclamación que sean en todo idénticos al citado en el escrito de interposición de la reclamación inicial. Así, no sólo abarcaría las actuaciones de retención o ingreso a cuenta, sino también las actuaciones de repercusión, las relacionadas con las obligaciones de facturación y las derivadas de las relaciones del sustituto y el contribuyente, así como a todos los actos administrativos posteriores que fueran en todo idénticos al citado en el escrito de interposición y no fueran firmes en vía administrativa.

Esto supone una ampliación respecto a la regulación anterior, en cuanto a los actos, actuaciones y omisiones a los que resulta aplicable, pero los requisitos son muy estrictos, pues deben ser idénticos, deben afectar al reclamante o interesado de la reclamación inicial y deben ser posteriores a la reclamación inicial, pero anteriores a que transcurra el plazo de 1 mes desde la notificación de la resolución, siempre que no sean firmes.

4.1.1. Actos, actuaciones u omisiones idénticos.

El RGRVA se refiere a actos, actuaciones u omisiones “que sean en todo idénticos” al citado en el escrito de interposición de la reclamación inicial, pero no puede interpretarse en el sentido de una igualdad total, sino que debería entenderse de forma más flexible, aunque siempre deba existir una identidad sustancial. Cabría pensar que se trata de casos en que se plantea el mismo problema jurídico y en los que debe aplicarse la misma argumentación jurídica, de forma que la resolución que se dictara, si no existiera dicha extensión, fuera en el mismo sentido.

La doctrina administrativa es muy escasa, pero se ha pronunciado de forma estricta en la interpretación de qué es un acto idéntico. El TEAC niega la extensión de la revisión respecto a dos sanciones administrativas que, por tanto, no son idénticas a la liquidación sobre la que trató la previa resolución (TEAC 25-10-2007 RG 10451/2007).

4.1.2. Afectar al reclamante o interesado de la reclamación inicial.

Según establece de forma expresa el apartado 2 del artículo 68 del RGRVA al regular la solicitud resulta aplicable a los actos, actuaciones u omisiones que afecten al reclamante o interesado en la reclamación inicial. Dicho de otro modo, no es posible que otro reclamante o interesado pueda solicitar la extensión de efectos de una resolución económico-administrativa. Esto limita notablemente esta figura frente a la extensión de efectos de las sentencias del artículo 110 de la LJCA y, por ello, se utiliza la expresión “extensión de las resoluciones” y no de extensión de efectos de dichas resoluciones.

4.1.3. Posteriores a la reclamación inicial y anteriores a que transcurra el plazo de un mes para solicitar la extensión, siempre que no sean firmes.

Deben ser actos, actuaciones u omisiones posteriores al momento de interposición de la reclamación inicial, pero además que no sean firmes en vía administrativa. Dicha firmeza, cuya exigencia resulta novedosa respecto al RPREA de 1996, limita notablemente las posibilidades de extensión, sobre todo teniendo en cuenta el plazo de 1 mes desde la resolución para solicitar la extensión, a diferencia del plazo de 1 año previsto en la LJCA para la extensión de efectos de las sentencias. En los casos en que la resolución cuya extensión se pretende haya sido dictada por el TEAC en segunda instancia, cabría solicitar del mismo la extensión de efectos incluso a los recursos de reposición o reclamaciones en primera instancia pendientes de resolución y también en los supuestos en que ni siquiera se han interpuesto dichos recursos o reclamaciones, permitiendo la rápida resolución de la controversia y evitando que sea necesario agotar las instancias previas.

Por otro lado, a efectos de la exposición, cabe diferenciar según se trate de actos, actuaciones u omisiones anteriores o posteriores a la fecha de notificación de la resolución.

4.1.3.1. Anteriores a la notificación de la resolución.

Los actos, actuaciones u omisiones notificados o comunicados desde la fecha de la interposición de la reclamación económico-administrativa “inicial” hasta la fecha de notificación de la resolución pueden incluirse en la solicitud de extensión, pero el requisito es que no sean firmes. Cabe distinguir según en la fecha de notificación de la resolución haya o no finalizado el plazo para interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa.

Cuando en la fecha de notificación de la resolución no haya finalizado el plazo para interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, no se plantean problemas, aunque conviene recomendar que la extensión se solicite antes de que termine dicho plazo. La razón es que puede ocurrir que se deniegue la extensión y haya transcurrido el plazo de interposición del recurso o reclamación. Ello lleva a alguna opinión a aconsejar que se presente también el recurso o reclamación con independencia de la solicitud de extensión. Sin embargo, la intención del precepto es dar satisfacción de manera inmediata al interesado y disminuir el número de reclamaciones, por lo

que también cabría entender que denegada la extensión el propio Tribunal Económico-Administrativo debería recalificar y considerar que se ha interpuesto una reclamación económico-administrativa contra dicho acto, que no resulta idéntico al inicial, para no perjudicar al interesado, siempre que la misma se hubiera interpuesto en plazo. Como los Tribunales Económico-Administrativos no parecen haberse pronunciado expresamente acogiendo esta interpretación, quizás fuera conveniente seguir la citada opinión e interponer el citado recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Cuando a la fecha de notificación de la resolución ha finalizado el plazo para interponer el recurso o reclamación, para que no sean firmes en vía administrativa hay que entender que debe haberse interpuesto previamente el recurso o reclamación. En estos casos puede haberse o no producido la acumulación en vía económico-administrativa, según el artículo 230 de la LGT. Cuando existe acumulación la resolución afectaría a las reclamaciones posteriores acumuladas y no sería necesaria la solicitud de extensión. Cuando no existe acumulación, por ejemplo cuando se ha interpuesto previamente un recurso de reposición y se ha dictado resolución antes de interponer la reclamación económico-administrativa que debería acumularse, si parece que puede solicitarse la extensión.

4.1.3.2. Posteriores a la notificación de la resolución.

Como existe un plazo de 1 mes contado a partir del día siguiente de la notificación de la resolución para solicitar la extensión, cabe diferenciar según se trate de actos, actuaciones u omisiones comunicados o notificados en el citado plazo o posteriormente desde la notificación de la resolución.

Cuando se trate de actos, actuaciones u omisiones comunicados o notificados en el citado plazo de 1 mes desde la notificación de la resolución, el interesado podrá solicitar la extensión de efectos de la resolución sin necesidad de interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa. Es el caso típico de extensión, pero dado el breve plazo que se establece, la norma parece poco efectiva desde el punto de vista práctico. Como se ha comentado anteriormente, puede ocurrir que el Tribunal no concediera la extensión, pero en este caso cabría entender que se ha interpuesto una reclamación económico-administrativa contra el acto que no resulta idéntico al inicial, aunque según se ha expuesto alguna opinión recomienda interponer el recurso o reclamación para mayor seguridad.

Cuando se trata de actos, actuaciones u omisiones comunicados o notificados con posterioridad al citado plazo de 1 mes desde la notificación de la resolución, no es posible solicitar la extensión, sino que debe presentarse un recurso o reclamación, que lógicamente debería ajustarse al mismo criterio de la resolución "inicial" cuando correspondiera al mismo Tribunal que dictó dicha resolución. En este punto la normativa es clara, pero cabe criticar la regulación reglamentaria, pues precisamente lo lógico es que en estos casos pudiera solicitarse la extensión no estableciendo un límite tan estricto de 1 mes, sino un plazo mayor como el de 1 año previsto en el ámbito contencioso-administrativo.

4.2. Procedimiento.

4.2.1. Solicitud de extensión.

Según el repetidamente citado apartado 2 del precepto reglamentario la solicitud de extensión debe presentarse por el reclamante o interesado en el plazo de 1 mes a contar desde el siguiente al de

notificación de la resolución y se añade que la solicitud debe acompañar los documentos en que consten los nuevos actos, actuaciones y omisiones.

El RGRVA no se refiere al contenido de la solicitud, ni al órgano al que se dirige. Sin embargo, en cuanto al contenido cabe entender aplicables las menciones del artículo 2 del RGRVA, lógicamente teniendo en cuenta que se trata de una solicitud de extensión y que deben acompañarse, como se acaba de comentar, los documentos en que consten.

Quando a la fecha de notificación de la resolución ha finalizado el plazo para interponer el recurso o reclamación, para que no sean firmes en vía administrativa hay que entender que debe haberse interpuesto previamente el recurso o reclamación

En cuanto al órgano al que se dirige hubiera sido conveniente una mención expresa porque su falta provoca dudas de interpretación. Así cuando se trata de actos administrativos idénticos y referidos al mismo reclamante e interesado, lo razonable sería que la solicitud se dirigiera al órgano que dictó el acto e, incluso, que pudiera anular total o parcialmente el acto teniendo en cuenta la resolución que afecta al acto “inicial” idéntico. Sin embargo, dada la falta de mención expresa y como no parece existir doctrina administrativa sobre la cuestión, parece más seguro entender que la solicitud se dirige al Tribunal Económico-administrativo que dictó la resolución cuya extensión se pretende, lo que resulta claro cuando se trata de actuaciones u omisiones de los particulares.

4.2.2. Tramitación y resolución.

El apartado 3 del artículo 68 del RGRVA establece que el mismo Tribunal, funcionando en Pleno, Sala u órgano unipersonal según se hubiera producido en la reclamación inicial, dictará acuerdo en ejecución de la resolución inicial relacionando todos los actos, actuaciones y omisiones a los que la resolución debe extender sus efectos. Como ocurría con la normativa del RPREA de 1996 se aclara de forma expresa que los efectos alcanzan también los relativos a los recursos procedentes.

Cabe destacar, que se requiere que el acto también debe ser susceptible de reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo que dictó la previa resolución cuyos efectos se pretende extender. Por ello, el TEAC niega la extensión de la revisión respecto a un acto que no es susceptible de reclamación ante dicho TEAC por razón de la cuantía (TEAC 25-10-2007 RG 451/2007).

Desafortunadamente no se regulan otras normas de tramitación y resolución, por lo que habrá que entender aplicables con carácter supletorio las normas generales sobre el procedimiento económico-administrativo correspondientes a la reclamación inicial, si bien en lo que sea estrictamente necesario. En particular, no se establece ningún plazo para proceder a la extensión, aunque debiera haberse establecido un plazo relativamente corto para evitar la interposición de recursos y reclamaciones.

5. Bibliografía

- Autores Varios; “Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria; Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria”, Instituto de Estudios Fiscales, julio 2001.
- Autores Varios; “Memento Práctico Procedimientos Tributarios 2009-2010”; Editorial Francis Lefebvre, Madrid 2009.
- Checa González, Clemente; “Revisión en Vía Administrativa: Recurso de Reposición y Reclamaciones Económico-Administrativas”; Thomson-Aranzadi 2005.
- De Diego Ruiz, Raquel; Mejías López, Margarita; Mestre García, Ernesto; Plaza Alonso, Ana; y Ruiz Gómez, Elena; “Guía de Recursos y Reclamaciones Tributarias”, CISS, 1ª Edición (Junio 2005).
- Eserverri Martínez, Ernesto; “Sobre la ejecución de resoluciones en materia tributaria”. Revista Quincena Fiscal, abril I 2007.
- Falcón y Tella, Ramón; “Los incidentes de ejecución en el nuevo Reglamento de Revisión: la procedencia de la reclamación cuando se planteen cuestiones nuevas”; Revista Quincena Fiscal 20 2007.
- Mercedes Martín, Víctor; “Ejecución de resoluciones económico-administrativas: el recurso extraordinario para la unificación de doctrina” dentro de la obra colectiva “Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria. Libro conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado. 2006”; Ministerio de Justicia, Thomson-Aranzadi, Pamplona 2007.
- Mourenza Díaz, José Ramón; “Ejecución de resoluciones” (Capítulo III) en la obra colectiva “Las reclamaciones económico-administrativas (Revisión Tributaria y Reposición)”; Col.legi Oficial de Graduats Socials de Barcelona, Barcelona 2005.
- Murillo Ruiz, Daniel; “Ejecución de resoluciones” (Capítulo XII) en la obra colectiva “Revisión de Actos Tributarios. Homenaje a M.^a de los Ángeles Cascajero Sánchez” Coordinadores Pedro M. Herrera Molina y Antonio Longás Lafuente; Instituto de Estudios Fiscales y Ediciones CEF 2006.
- Pont Mestres, Magín; “Acerca de la supresión de la perentoriedad en los incidentes de ejecución de resoluciones económico-administrativas y su impacto en la seguridad jurídica”; Revista Quincena Fiscal, noviembre II 2006.
- Ruiz Toledano, José Ignacio; “La Ejecución por la Administración Tributaria de las sentencias y resoluciones”, dentro de la obra colectiva “La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria (XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero)”; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 2005.
- Ruiz Toledano, José Ignacio; “El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria Comentado”; La Ley, grupo Wolters Kluwer, Madrid 2006.
- Sánchez Pedroche, Andrés; “Revisión Administrativa en Vía Tributaria. Recursos y reclamaciones con jurisprudencia y ejemplos”; Ediciones CEF 2006.
- Vega Borrego, Félix Alberto; “La ejecución de actos resolutorios en los procedimientos tributarios de revisión”; Monografía nº 4 (noviembre 2008) AEDAF.