

**TRIBUTACIÓN**

**EL NUEVO REGLAMENTO GENERAL  
DE DESARROLLO DE LA LEY GENERAL  
TRIBUTARIA EN MATERIA DE REVISIÓN  
EN VÍA ADMINISTRATIVA**

**Núm.  
60/2005**

**J. ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*

**Extracto:**

**E**N el presente trabajo se da cuenta de las novedades que supone la aprobación del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y de cada uno de los siete procedimientos que desarrolla en cumplimiento de las previsiones de la propia LGT: 1) Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho; 2) Procedimiento de declaración de lesividad; 3) Procedimiento de revocación; 4) Procedimiento de rectificación de errores; 5) Procedimiento de devolución de ingresos indebidos; 6) Recurso de reposición; y 7) Reclamación económico-administrativa.

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción. Las remisiones reglamentarias de la nueva Ley General Tributaria.
  
- II. Los aspectos más reseñables de la normativa reglamentaria.
  - II.1. Procedimientos especiales de revisión.
  - II.2. El recurso de reposición.
  - II.3. La reclamación económico-administrativa.
  - II.4. Reembolso del coste de las garantías.

## I. INTRODUCCIÓN. LAS REMISIONES REGLAMENTARIAS DE LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El pasado 27 de mayo veía la luz, a través de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, el Real Decreto 520/2005, del 13 del mismo mes. Se trata del segundo cuerpo normativo (tras la promulgación del Reglamento del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por RD 2063/2004, de 15 de octubre) encargado de desarrollar las previsiones contenidas en la Ley General Tributaria (LGT) atinentes a la materia revisora y a los que seguirán otros dos en materias tan relevantes como la recaudación y la gestión e inspección.

Su entrada en vigor (de conformidad con su disp. final única) se produjo el 27 de junio, salvo en lo atinente a las competencias de los órganos del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) respecto a las reclamaciones pendientes (disp. trans. única), cuya vigencia principió el día siguiente al de la misma publicación del reglamento, es decir, el 28 de mayo último <sup>1</sup>.

La aprobación de este reglamento supone la derogación de otras tantas disposiciones reglamentarias que, sin embargo, seguirán siendo de aplicación (ultraactividad) para los procedimientos que se iniciaron antes de la entrada en vigor de la nueva LGT. Tales disposiciones son las siguientes: a) El Real Decreto 2244/1979, de 7 de septiembre, por el que se reglamentaba el recurso de reposición previo al económico-administrativo; b) El Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, excepto los artículos 8, 9, 10, 11, 13, 14, la disposición adicional tercera y el apartado 3 de la disposición adicional quinta; c) El Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobaba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA); d) El Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrollaba parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adaptaba a las previsiones de dicha ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria.

<sup>1</sup> En tal sentido, la citada disposición transitoria única dispone expresamente: «A los efectos previstos en la disposición transitoria quinta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en tanto deba continuar aplicándose el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, a las reclamaciones o recursos interpuestos con anterioridad al 1 de julio de 2004, las competencias atribuidas en éste a los vocales del TEAC pasarán a ser ejercidas por el Secretario del citado Tribunal, excepto las previstas en los párrafos c) y d) del apartado 1 y en el apartado 2 del artículo 14 del citado reglamento, en su artículo 21 y, en general, las funciones de asistencia y votación en las Salas y en el Pleno del Tribunal, que continuarán siendo ejercidas por los vocales».

En realidad, la derogación formal de las disposiciones colacionadas con anterioridad no implica que el nuevo reglamento haga tabla rasa respecto de la normativa que deroga, toda vez que la propia LGT incorporó buena parte de aquella, elevando a rango legal lo que con anterioridad eran simplemente previsiones reglamentarias. Esto último explica en buena medida la discreta extensión del reglamento (tan sólo 79 artículos) frente a la de sus predecesores (el RD 391/1996, ocupándose únicamente de las reclamaciones económico-administrativas tenía más de 125 artículos), así como su naturaleza eminentemente procedimental.

Con todo, las habilitaciones o llamadas específicas de la LGT al nuevo reglamento para completar el desarrollo de determinados aspectos aludidos por el Título V de aquella eran abundantes y pueden ser sistematizados en los preceptos que siguen: a) El artículo 33 atinente al reembolso de los costes de las garantías dispone en su apartado 1 que «reglamentariamente se regulará el procedimiento de reembolso y la forma de determinar el coste de las garantías» (*vid.* arts. 75 a 79 del RD 520/2005); b) El artículo 219.3 relativo al procedimiento de revocación remite al reglamento para determinar el órgano competente para declararla que, en todo caso, debería ser distinto del órgano que dictó el acto objeto de la revisión (*vid.* art. 10 del RD 520/2005); c) El artículo 221.1 y 2, relativo al procedimiento para la devolución de ingresos indebidos en sus aspectos de desarrollo del procedimiento y ejecución de la devolución, habilita la entrada reglamentaria (*vid.* arts. 17 a 20 del RD 520/2005); d) El artículo 224.1 relativo a la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición se remite al desarrollo reglamentario de la materia (*vid.* art. 25 del RD 520/2005); e) El artículo 229, relativo a las competencias de los Tribunales Económico-Administrativos remite a la disposición reglamentaria en cuanto a la fijación de la cuantía de la reclamación, a efectos de la determinación de las referidas competencias, así como la posibilidad de crear salas desconcentradas en el ámbito territorial con las competencias que se fijan en la norma de desarrollo (*vid.* arts. 28 y 30 del RD 520/2005); f) El artículo 231.3, 4 y 5, relativo al funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos, remite a una amplia habilitación reglamentaria en cuestiones de nombramiento de Presidente de Sala a favor de alguno de los Vocales, de actuación a través de órganos unipersonales y de composición, organización y funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos (*vid.* arts. 30 y 32 del RD 520/2005); g) El artículo 233.1 relativo a la suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa dispone que «la ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que se establezcan reglamentariamente». Asimismo, el apartado 12 del citado precepto se remite al reglamento en cuanto a la regulación de los requisitos, órganos competentes y procedimiento para la tramitación y resolución de las solicitudes de suspensión (*vid.* arts. 39 y ss. del RD 520/2005); h) El artículo 234.4 y 5 prevé la posibilidad de exigir al reclamante el sufragio de las costas del procedimiento según los criterios que se fijan reglamentariamente (*vid.* art. 51 del RD 520/2005); i) El artículo 236, relativo a la tramitación del procedimiento económico-administrativo en única o primera instancia, dispone en su apartado 3 que reglamentariamente se establezcan los supuestos en los que el informe del órgano que dictó el acto impugnado deba tener carácter preceptivo (*vid.* art. 57 del RD 520/2005); j) El artículo 245 que regula el ámbito de aplicación del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales realiza una amplia remisión a la norma reglamentaria en sus apartados primero, segundo y tercero (*vid.* arts. 64 y 65 del RD 520/2005); k) Las disposiciones adicionales duodécima y decimotercera, relativas a la composición de los Tribunales Económico-Administrativos y a la partici-

pación de las Comunidades Autónomas en éstos, también realizan sendas remisiones reglamentarias satisfechas por los artículos 30 y 31 del Real Decreto 520/2005; 1) Por fin, la disposición adicional decimocuarta establece que «con efectos para las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de la entrada en vigor de esta ley, las cuantías a las que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 2 del artículo 10 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el RPREA, quedarán fijadas en 150.000 y 1.800.000 euros, respectivamente, hasta que se apruebe un nuevo reglamento de desarrollo en materia económico-administrativa» (el art. 36 del RD 520/2005 mantiene las cuantías indicadas para el recurso de alzada ordinario, añadiendo que si el acto o actuación fuese de cuantía indeterminada, puede interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso).

## II. LOS ASPECTOS MÁS RESEÑABLES DE LA NORMATIVA REGLAMENTARIA

La sistemática del reglamento de revisión es clara y se inspira en los mismos criterios expositivos de la LGT en su Título V, dictando en primer lugar unas normas comunes a todos los procedimientos de revisión, para luego pasar a regular cada uno de los siete procedimientos previstos en la propia ley: 1) Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho; 2) Procedimiento de declaración de lesividad; 3) Procedimiento de revocación; 4) Procedimiento de rectificación de errores; 5) Procedimiento de devolución de ingresos indebidos; 6) Recurso de reposición; y 7) Reclamación económico-administrativa. Rompiendo un tanto esta sistemática, el reglamento concluye con un título relativo al reembolso del coste de garantías, regulada en la LGT no en su Título V sino en su Título II relativo a los tributos (art. 33).

Uno de los criterios generales del nuevo reglamento ha sido la de evitar las menciones a órganos concretos en los distintos procedimientos, con el fin de facilitar el desarrollo de la facultad de organización de las distintas Administraciones Tributarias, quedando este extremo supeditado a lo que en un futuro se vaya estableciendo en normas de organización de rango inferior. Tal extremo fue criticado por la práctica totalidad de los órganos que informaron sobre el proyecto de reglamento (especialmente todas las Comunidades Autónomas), así como por el propio Consejo de Estado que consideraba deseable un mayor grado de concreción en este aspecto competencial con el fin de evitar una indeseable situación de dispersión normativa contraria a la seguridad jurídica <sup>2</sup>.

La propia Exposición de Motivos del reglamento enfatiza sobre sus aspectos más remarcables. Así y con relación al procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, se recogen las diversas formas de inicio y la solicitud de informe al órgano que dictó el acto, dando audiencia a los interesados con el fin de que éstos puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que consideren oportunos. Asimismo, en la fase de resolución se insiste en la necesidad del dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma.

<sup>2</sup> El proyecto de reglamento, al que frecuentemente vamos a referirnos para valorar mejor los cambios introducidos por el Real Decreto 520/2005, puede consultarse en la Undécima edición del *Código Tributario* de la Editorial Aranzadi, Navarra, 2004, págs. 531 a 561.

En el procedimiento de declaración de lesividad se establece la obligación de solicitar informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico del órgano administrativo correspondiente. En el procedimiento de revocación se recoge la posibilidad de que el órgano que hubiera dictado el acto o cualquier otro órgano de la misma Administración pueda proponer el inicio del procedimiento. Por su parte, en el procedimiento de rectificación de errores lo más reseñable se centra en la concreción de ciertos aspectos procedimentales. Por fin, en la devolución de ingresos indebidos, ha de resaltarse la ampliación de los supuestos de legitimación para solicitar la devolución de los ingresos indebidos a las personas o entidades que hubiesen soportado la retención, el ingreso a cuenta o la repercusión, permitiéndose instar la rectificación de la autoliquidación a través de la cual se hubiese realizado el ingreso indebido.

Por lo que se refiere al recurso de reposición regulado en el Título III del Real Decreto 520/2005, sus aspectos más reseñables se centran en las cuestiones procedimentales, aclarándose que el escrito de interposición debe contener necesariamente las alegaciones, así como la prohibición de examinar el expediente una vez presentado aquél. Se aclara además que la garantía necesaria para poder solicitar con éxito la suspensión de la ejecutividad del acto tributario impugnado puede tener la vigencia que solicite el recurrente, así como la posibilidad de que abarque únicamente la tramitación del recurso de reposición, pues de otra forma debe cubrirse toda la duración de la vía económico-administrativa, pudiendo extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa hasta tanto se adopte la decisión procedente por el propio órgano judicial.

En lo atinente a las reclamaciones económico-administrativas, se prevé la existencia de dependencias provinciales en sustitución de las secretarías delegadas previstas por la anterior normativa, fijándose la composición de la Sala Especial que en su caso pudiera crearse en virtud del oportuno convenio entre el Ministerio de Economía y Hacienda y la Comunidad Autónoma respectiva. Además, el reglamento regula acabadamente los órganos unipersonales y la Sala Especial para la Unificación de Doctrina.

Por otra parte, se nombra expresamente el procedimiento para determinar en caso de duda aquellos titulares de derechos o intereses legítimos que pudieran resultar afectados por la resolución de la reclamación económico-administrativa. Asimismo, y en relación con la suspensión de la ejecutividad del acto recurrido, se aclaran tres extremos. En primer lugar, que ésta cobra efecto desde la fecha de la solicitud, estableciéndose las consecuencias oportunas en caso de denegación de la misma. En segundo término, que el Tribunal Económico-Administrativo es el competente en caso de que la petición se funde en un error aritmético, material o de hecho. Por fin, que en el caso de que la solicitud de suspensión se base en la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación, su presentación supone que si la deuda se encuentra en período voluntario en el momento de la solicitud, se suspende cautelarmente el procedimiento de apremio, con el fin de que la Administración no pueda realizar actuaciones mientras el Tribunal adopte la decisión de admitirla o inadmitirla a trámite y en ambos casos con efectos divergentes, toda vez que la inadmisión a trámite supondría que la solicitud se tiene por no presentada, mientras que la admisión a trámite comporta que los efectos suspensivos se entiendan producidos desde el momento mismo de la solicitud, debiéndose mantener hasta la resolución de ésta.

Resulta destacable también la regulación reglamentaria del recurso de anulación, introducido como novedad en el apartado 6 del artículo 239 de la LGT. Pero quizá, en materia de regulación reglamentaria de los recursos, destacan dos extremos. En primer término, el establecimiento de un

plazo de tres meses para la interposición del recurso extraordinario para la unificación de doctrina. En segundo lugar el desarrollo del procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, concretándose los casos en que resultará aplicable por razón de la cuantía. El reglamento realiza una remisión al procedimiento general en todos los aspectos no previstos de forma expresa, permitiendo que determinados acuerdos puedan ser dictados por el Secretario del Tribunal aun cuando no pudiera reputarse el órgano unipersonal competente para la resolución del procedimiento abreviado.

La disposición adicional segunda establece la aplicación supletoria del propio reglamento de revisión a las devoluciones de ingresos indebidos de deudas aduaneras (que se rigen en primer lugar por el Código Aduanero Comunitario y su reglamento de desarrollo) y a la devolución de otros ingresos de naturaleza pública indebidamente ingresados. Por su parte, la disposición adicional tercera permite la remisión de expedientes entre órganos administrativos por medios electrónicos o telemáticos. Por fin, las disposiciones transitorias primera a tercera se ocupan: a) de la regulación del régimen aplicable a las solicitudes de suspensión presentadas antes de la entrada en vigor del propio reglamento; b) del recurso extraordinario de revisión para la unificación de doctrina al efecto de permitir su presentación para las resoluciones notificadas desde la entrada en vigor de la ley hasta la entrada en vigor del reglamento; y c) del régimen transitorio para la aplicación de la cuantía que se toma como límite para la tramitación de las reclamaciones por el procedimiento abreviado.

Conviene señalar que la disposición derogatoria única del reglamento declara derogadas las normas del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el cual se regulaba el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, excepto sus artículos 8, 9, 10, 11, 13, 14, la disposición adicional tercera y el apartado 3 de la disposición adicional quinta. La razón no es otra que dejar incólumes los preceptos apuntados hasta tanto su contenido no se incorpore al futuro reglamento de desarrollo del Título III de la LGT, relativo a la aplicación de los tributos. Sin embargo, y como apuntó el Consejo de Estado cuando tuvo ocasión de informar el proyecto de reglamento, los artículos 8 y 9 del citado Real Decreto 1163/1990 contemplan supuestos de devolución de ingresos indebidos y el procedimiento para llevarlo a efecto, y puesto que se trata de devoluciones que proceden de la solicitud de rectificación de una declaración-liquidación o de la solicitud de devolución de cantidades retenidas o repercutidas, bien pudieran haberse regulado tales supuestos en el nuevo reglamento de revisión, toda vez que éstos son supuestos contemplados en el artículo 221.4 de la LGT, por lo que hubiera resultado posible y conveniente (evitándose así una dispersión innecesaria, con la posible merma de seguridad jurídica que ello pudiera acarrear) la regulación de estas modalidades de devolución en el apartado relativo al procedimiento general de devolución de ingresos indebidos. Análogos razonamientos podrían verse en relación a los artículos 10, 11, 13 y 14 del Real Decreto 1163/1990 e incluso con el apartado 3 de la disposición adicional quinta del meritado cuerpo reglamentario. Otra cosa cabe señalar en lo que respecta a la disposición adicional tercera de ese Real Decreto 1163/1990, pues la misma no se refiere a un supuesto puro de devolución de ingresos indebidos, sino a solicitudes o rectificaciones formuladas por el propio obligado tributario cuando considere que su autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido, pues en tal caso lo lógico es que tales supuestos se regulen y resuelvan en el futuro reglamento de aplicación de los tributos. Sea como fuere, lo cierto y verdad es que el nuevo reglamento de revisión no va a ocuparse de estos supuestos de devolución de ingresos indebidos y de ahí la expre-

sa declaración de vigencia de las referidas normas de un real decreto que por el resto de su articulado sí se entiende derogado, rompiéndose así el perfecto paralelismo que guardaba la LGT y los procedimientos de revisión en ella previstos con los supuestos regulados en el nuevo reglamento de revisión.

Por fin, tres previsiones contenidas en las disposiciones transitorias del reglamento merecen ser reseñadas. En primer término, las solicitudes de suspensión que se hubieran presentado con anterioridad a la entrada en vigor del reglamento habrán de tramitarse hasta su conclusión conforme a la normativa vigente en el momento de su presentación (disp. trans. primera). En segundo lugar, el plazo de tres meses previsto para la interposición del Recurso Extraordinario para la Unificación de Doctrina (art. 61.4 del reglamento) principiará a partir de la entrada en vigor del reglamento para las resoluciones notificadas desde la fecha de entrada en vigor de la LGT hasta la entrada en vigor del Real Decreto 520/2005 (disp. trans. segunda). Por fin, hasta el 30 de abril de 2006, las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales cuando sean de cuantía inferior a 2.000 euros, o de 24.000 si se tratase de reclamaciones contra bases o valoraciones, y en los demás supuestos establecidos en el artículo 245.1 de la LGT (disp. trans. tercera) <sup>3</sup>.

## II.1. Procedimientos especiales de revisión.

### *a) Disposiciones generales.*

El artículo 2 del Real Decreto 520/2005 se ocupa del contenido de la solicitud o escrito de iniciación de los procedimientos de revisión, añadiendo un punto 2 completamente novedoso respecto del proyecto inicial de reglamento y en cuya virtud si la solicitud de iniciación no reuniese los requisitos normativos exigidos habría de requerirse al interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, pueda subsanarse la falta o acompañarse los documentos preceptivos con indicación de que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones, teniéndose por presentada la solicitud o el escrito. Probablemente, no hubiera podido ser otra la solución aplicable, por remisión tanto a la LGT como a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), pero no obstante, no está de más que los redactores del reglamento hayan procedido a la oportuna rectificación introduciendo esta previsión allí donde nada decía el proyecto de reglamento inicial.

### *b) Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho.*

Como sabemos, la LGT regula esta cuestión con análogos criterios a la Ley 30/1992. En tal sentido, pueden ser objeto de declaración de nulidad de pleno derecho tanto los actos declarativos de derechos favorables al contribuyente o al resto de obligados tributarios, como aquéllos de grava-

<sup>3</sup> *Vid. infra.*

men o perjudiciales a sus intereses. Como hiciera la LGT, el Real Decreto 520/2005 reitera la posibilidad de que la iniciación del procedimiento pueda hacerse de oficio, atribuyendo la competencia al órgano que dictó el acto o a su superior jerárquico o a instancia de parte, pues no debe olvidarse que el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho constituye una verdadera acción de nulidad (SSTS de 14 de enero de 1999, 12 de septiembre de 2001 y 20 de diciembre de 2002). El artículo 4.2 del Real Decreto 520/2005 desarrolla las previsiones legales contenidas en el artículo 217.3 de la LGT en lo relativo a la inadmisión a trámite de las solicitudes de nulidad formuladas por los interesados. La aportación del reglamento se centra en la especificación del órgano competente para decidir sobre dicha inadmisión, que no es otro que el competente para la tramitación del procedimiento –órgano que el art. 5 del reglamento no especifica remitiéndose al que establezca la norma de organización específica–, el cual, directamente y en uso de sus facultades, podrá resolver la inadmisión de forma motivada. Frente a la redacción vigente, el proyecto de reglamento se inclinaba por considerar al órgano tramitador del procedimiento de revisión como mero proponente de la inadmisión con el fin de que el competente para su resolución se pronunciase definitivamente sobre aquella. Asimismo, el artículo 5 del Real Decreto 520/2005 reitera, con buen criterio, la necesidad de dar trámite de audiencia al interesado y al resto de personas a las que el acto hubiera reconocido derechos o cuyos intereses resultaron afectados con el fin de que aleguen lo que a su derecho convenga. Decimos con buen criterio porque curiosamente la LRJPAC guarda silencio al respecto aunque no pueda ser otra la solución por aplicación de las normas generales del procedimiento administrativo común y más en concreto de su artículo 84. El reglamento especifica cómo debe contarse ese plazo de 15 días, mejorando en este punto el proyecto de reglamento inicial (a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo). Por fin, el artículo 6 del Real Decreto alude a la necesidad de contar con dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma. El reglamento se mueve en este punto en los mismos términos que la LGT, por lo que suscita algunas dudas producto del acarreo sucesivo de reformas operadas tanto en la normativa tributaria como en la general administrativa. Como se sabe, la LGT de 1963 sólo configuraba dicho dictamen como preceptivo, pero no exigía su carácter favorable a la revisión. De esta manera se sostenía que el referido dictamen únicamente revestía el carácter de vinculante cuando era contrario a la revisión del acto pero no en caso contrario. A eso había que añadir que el artículo 109 de la LPA del año 1958 empleaba el tiempo verbal «podrá», de lo que se infería que en el ámbito administrativo general se defendía la posibilidad de apartarse del dictamen del Consejo de Estado siempre que se hiciera de forma motivada. La Ley 30/1992 mantuvo la expresión «podrá», pero la reforma operada en la misma a través de la Ley 4/1999 introdujo una modificación al respecto corrigiendo el verbo en imperativo sustituyendo el «podrá» por «declararán». Por su parte la vigente LGT torna a la redacción original de la Ley 30/1992 empleando la expresión «podrá» (art. 217.1) <sup>4</sup>. El reglamento se limita a reproducir el contenido del artículo 217.4 de la LGT sin aclarar definitivamente si el dictamen del Consejo de Estado debe entenderse como vinculante en todo caso

<sup>4</sup> Como señala PÉREZ TORRES, E. «Revisión de actos en vía administrativa: nulidad de pleno derecho y declaración de lesividad», en AA.VV. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2005, pág. 897, la expresión potestativa puede explicarse en el sentido de que la Administración no está obligada a iniciar un procedimiento a solicitud de persona no legitimada que únicamente pretenda denunciar una posible nulidad para que el procedimiento se ponga en marcha de oficio, pero en ningún caso se restringe la legitimación de los interesados ni el carácter reglado del procedimiento. Para el autor «no tendría sentido el reconocimiento del carácter reglado de los actos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones (art. 6 de la ley) y desconocerlo en las potestades de revisión de tales actos».

o no. Sin embargo, y atendida la potestad de revisión como una revisión reglada no cabe más remedio que interpretar como vinculante el dictamen del Alto Órgano Consultivo del Estado o de la Comunidad Autónoma. En tal sentido, y como prueba de lo que acaba de apuntarse, el proyecto de reglamento en su artículo 6 señalaba expresamente lo que sigue: «1. Para declarar la nulidad, se solicitará dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiera. 2. Recibido el dictamen, el órgano competente para resolver dictará resolución. 3. En el ámbito de competencias del Estado, la resolución corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda». Como puede apreciarse, la redacción original del precepto se inclinaba por la mera solicitud del dictamen en sintonía con lo dispuesto en la antigua LGT, sin embargo, las observaciones del Consejo de Estado en este punto resultaron determinantes para que la redacción definitiva del precepto volviera a la ortodoxia de lo preceptuado por la LGT –que a pesar de ello no resulta, como hemos dicho, todo lo clara que debiera–. Parece no obstante, que la modificación operada a instancia del Consejo de Estado y la naturaleza reglada del procedimiento de revisión deben ser argumentos suficientes para entender que la vinculación del dictamen resulta determinante para la adopción de la resolución administrativa que haya de adoptarse finalmente <sup>5</sup>. Ahora bien, la redacción tanto de la LGT como de su reglamento de desarrollo en este punto nos recuerdan que la declaración de nulidad requiere dictamen favorable previo, pero que aun existiendo éste, la nulidad no tiene por qué ser acordada. La Administración podría discrepar del parecer del Alto Órgano Consultivo, porque de llegar a otra conclusión, el órgano asesor se habría convertido en puro ejecutor. Si esa discordancia de pareceres se produjera entre el Ministro de Economía y Hacienda y el Consejo de Estado, la resolución del procedimiento simplemente pasaría al Consejo de Ministros, según lo establecido por el artículo 2.5 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado. Nada dice el reglamento, al igual que tampoco lo hace la LGT, en torno al plazo en el que puede ejercitarse la potes-

<sup>5</sup> En tal sentido, el Consejo de Estado llega a señalar lo siguiente: «La LGT incorpora, en definitiva, la fórmula utilizada en el artículo 102 de la Ley 30/1992, una fórmula que ha sido tradicionalmente interpretada en el siguiente sentido: para declarar la nulidad de pleno derecho del acto impugnado, la Administración debe contar con un dictamen previo favorable a esa declaración de nulidad; sin embargo, nada impide al órgano competente desestimar la solicitud de revisión aun cuando el dictamen sea favorable a declarar ésta. En resumen, si el dictamen concluye que no procede declarar la nulidad, la Administración deberá necesariamente concluir en este mismo sentido, pues no contaría con el necesario "dictamen favorable previo" para declararla; por el contrario, si el dictamen concluye que procede declarar la nulidad, la Administración podrá hacerlo o no hacerlo aunque, en este último caso, la competencia para resolver corresponderá al Consejo de Ministros y la resolución contraria al parecer del dictamen del Consejo de Estado se publicará utilizando la fórmula "oído el consejo de Estado" (...). De acuerdo con esta interpretación, suele afirmarse que la exigencia del artículo 102 de la Ley 30/1992 (y en el mismo sentido, por tanto, la del art. 217.4 de la nueva LGT) no atribuye al dictamen carácter vinculante, sino meramente habilitante u obstativo. El artículo 6 del proyecto de reglamento sometido a dictamen no reproduce expresamente en este punto los términos del artículo 217.4 de la ley utilizando una fórmula distinta para referirse a los efectos del dictamen "Recibida la propuesta de resolución, se solicitará dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma, si lo hubiera. Recibido el dictamen, el órgano competente para resolver dictará resolución de acuerdo con el mismo (...)". Al señalar que el órgano competente debe resolver "de acuerdo con" el dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la Comunidad Autónoma, el precepto parece excluir la posibilidad de una resolución contraria a la declaración de nulidad con dictamen favorable previo, atribuyendo así carácter vinculante total al dictamen, en lugar del carácter habilitante u obstativo que la interpretación mayoritaria viene confiéndole a la vista del texto legal. El Consejo de Estado considera, en consecuencia, que los términos del reglamento resultan contrarios a las disposiciones legales en este punto, porque es necesario que la redacción final se ajuste a los términos de la ley, sin que exista ninguna razón para adoptar en el precepto reglamentario una formulación distinta de la utilizada en el artículo 217.4 de la LGT, máxime cuando ésta, en una voluntad expresa de aproximación al régimen administrativo común, toma la redacción de la Ley 30/1992».

tad de revisión, frente a lo establecido por la Ley 30/1992 que lo considera factible en cualquier momento. En realidad no es tampoco necesario, atendida la naturaleza imprescriptible de la potestad revisora frente a los actos nulos de pleno derecho. Es más, por exclusión cabe llegar a la misma conclusión si se repara en la referencia expresa reglamentaria al plazo de prescripción como límite a las facultades revisoras en los procedimientos de revocación o de rectificación de errores. Por lo demás, tampoco aporta nada nuevo el reglamento al plazo de duración del procedimiento previsto en el artículo 217.6. Se echa de menos en la regulación reglamentaria alguna alusión a la posibilidad de que la resolución del procedimiento contemple las indemnizaciones procedentes, de conformidad con el apartado 4 del artículo 102 de la Ley 30/1992, así como a la facultad de suspender la ejecución del acto una vez iniciado el procedimiento revisor (algo sí previsto por el art. 104 de la LRJPAC). No obstante, la falta de atención reglamentaria a estos extremos en modo alguno supone la inaplicabilidad de las disposiciones generales que deben considerarse como régimen jurídico común <sup>6</sup>, de la misma manera que si del acto declarativo de la nulidad de pleno derecho del acto revisado se derivara la existencia de un ingreso indebido, la propia declaración de nulidad comportará el nacimiento del derecho a su reintegro, sin que pueda alegarse su prescripción, pues en estos casos debe primar el principio de legalidad frente al de seguridad jurídica.

*c) Procedimiento para la declaración de lesividad de actos anulables.*

El reglamento, por lo que se refiere a este procedimiento, desarrolla sus previsiones en la esfera procedimental con escasas aportaciones de desarrollo sustantivo de la normativa legal. El ámbito de este procedimiento lo constituyen los actos declarativos de derechos y es por ello que únicamente quepa la iniciación de oficio del procedimiento mediante acuerdo del órgano correspondiente que el reglamento una vez más posterga a la regulación organizativa específica, a propuesta del propio órgano que dictó el acto o de cualquier otro órgano de la misma Administración pública. El procedimiento es pertinente cualquiera que sea el vicio de legalidad que haya sufrido al acto (nulidad o anulabilidad) y, en tal sentido, la Administración lo que tratará es que los tribunales anulen el acto cualquiera que sea la naturaleza del vicio (SSTS de 6 de junio de 1995, 24 de septiembre de 1999 y 29 de junio de 2001). Acordado el inicio del procedimiento, tal decisión se comunicará al órgano proponente, al competente para su tramitación y al autor del acto objeto de la revisión. Este último, añade el reglamento, deberá remitir copia cotejada del expediente al órgano encargado de su tramitación en el plazo de diez días (el proyecto de reglamento nada establecía a este respecto) a partir de la recepción de la comunicación, acompañando un informe sobre los antecedentes que fuesen relevantes para su resolución, pudiéndose solicitar además cualquier otro dato o informe al efecto. Las previsiones reglamentarias insisten en un aspecto que había quedado desdibujado hasta la reforma que en el procedimiento de revisión por declaración de lesividad introdujo la Ley 4/1999, pues con

<sup>6</sup> Como señala PÉREZ TORRES, E. «Revisión de actos en vía administrativa: nulidad de pleno derecho y declaración de lesividad», *op. cit.*, pág. 908, las posibles dificultades con las que tropieza la aplicación supletoria de la Ley 30/1992 en el ámbito tributario «dejarían huérfana una regulación importante, máxime cuando el procedimiento se dirigirá ahora siempre contra actos firmes. En efecto, tanto para el interés público como para el de los interesados, según los casos, pueden derivarse graves daños de la ejecución de un acto cuestionado por motivo grave. Por eso, no resultaría imprudente admitir la posibilidad de aplicación supletoria del precepto común mencionado, desvelando una vez más la imposible comunicación entre el Derecho administrativo y el tributario».

anterioridad no se exigía cumplimentar el trámite de audiencia al entenderse que tan fundamental derecho de los interesados podía satisfacerse en el propio proceso judicial posterior (STS de 21 de abril de 1994). No obstante, el mérito en este punto no es del reglamento sino de la propia LGT y de la Ley 4/1999 que lo exigen como salvaguarda de la adopción de una resolución que pudiera ser injusta si tras la comparecencia de los interesados y la defensa de sus derechos, la Administración entendiera que no ha lugar a la revisión pretendida. Tras esta fase de audiencia, el reglamento, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 84 de la LRJPAC, establece la obligación administrativa de formular una propuesta de resolución para que sea valorada, a través del correspondiente dictamen o informe, por el órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revisión inicialmente instada. Esta previsión en realidad constituye la gran aportación reglamentaria al procedimiento, pues en la LGT no existe tal exigencia<sup>7</sup>. La solicitud del informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico resulta pues preceptiva, pero en ningún caso vinculante para el órgano competente para la resolución, el cual, una vez adoptada la resolución, la remitirá al órgano encargado de la defensa y representación en juicio de la Administración autora del acto con el fin de que éste interponga el correspondiente recurso contencioso-administrativo. Resulta curioso constatar cómo las disposiciones reglamentarias de este procedimiento revisor nada señalan acerca de la necesidad de motivar la declaración de lesividad finalmente adoptada, pues aun cuando pueda pensarse que tal extremo quedará de manifiesto en el escrito del propio recurso contencioso-administrativo por el que se recurre el acto declarado lesivo, la jurisprudencia viene exigiendo con insistencia la constancia de las razones administrativas que apoyan la decisión finalmente adoptada (SSTS de 12 de febrero de 1996, de 27 de junio de 1977 y 28 de diciembre de 1978). Por lo que se refiere al plazo de tres meses aludido en la LGT, también resulta sorprendente que el reglamento nada señale al respecto, pues surge una duda razonable sobre el cómputo de dicho plazo y más concretamente sobre el momento preciso en el que debe fijarse el *dies a quo* o día inicial. El artículo 104 de la LGT se remite en este punto a la fecha en la que se notifica el acuerdo de inicio (día distinto del fijado por la LRJPAC). Sin embargo, el artículo 218 de la LGT no exige tal notificación; algo que sí se menciona, por el contrario, en la declaración de nulidad de pleno derecho (art. 217.6 LGT), revocación (art. 219.4 de la LGT) y rectificación de errores (art. 220.2 de la LGT). Como quiera además que el acto por el que se acuerda la declaración de lesividad no es de notificación obligada al contribuyente, la conclusión obligada es que el cómputo del plazo de los tres meses debe principiar desde el mismo momento de la adopción del inicio por la Administración, sin esperar a la notificación posterior de dicho inicio; de esta manera, el plazo implícitamente querido por la LGT en este caso se computaría siguiendo el criterio establecido por la LRJPAC y no por la LGT<sup>8</sup>. No habría estado de más, sin embargo, que el reglamento nos hubiera ayudado a llegar a tal conclusión ahorrándonos un considerable esfuerzo interpretativo.

<sup>7</sup> Ninguna objeción existe a que tal posibilidad pueda ser establecida por normas de rango reglamentario y así, por ejemplo, se contempla en el ámbito de la Administración General del Estado en los artículos 3.1 d) y 3.1 1) del Real Decreto 997/2003, de 25 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado.

<sup>8</sup> El propio Tribunal Supremo (TS), ha sostenido la innecesariedad de notificación del acuerdo declarativo de la lesividad al interesado, toda vez que éste tendrá conocimiento del mismo posteriormente con ocasión de su emplazamiento al juicio (art. 49.6 de la LJCA). Tal la doctrina se recoge, entre otras, en la STS de 21 de abril de 1994.

*d) Procedimiento para la revocación.*

A través de este procedimiento, la Administración tiene la facultad de apartar del mundo jurídico determinados actos tributarios que hayan causado perjuicio a los contribuyentes o que sin perjudicarles, y una vez revocados, la revisión pueda ser considerada *in meius*<sup>9</sup>. El reglamento, abundando en la orientación legislativa señala que el inicio del procedimiento es competencia exclusiva de la Administración, sin perjuicio de que los interesados puedan instar su iniciación mediante un escrito que habrá de dirigirse al órgano autor del acto cuya revocación se pretende y sin que en este último caso la Administración tenga otra obligación que la de acusar recibo del escrito. Conviene hacer notar lo cuidadoso que ha sido el Real Decreto 520/2005 en la redacción de su artículo 10 –refiriéndose a «escrito» y no a «petición»– con el fin de que en el caso de solicitud del contribuyente instando la revocación, ésta no pueda entenderse como un supuesto de ejercicio del derecho constitucional de petición, sino simplemente como una instancia o solicitud a la Administración intimándola a que tramite tal solicitud. Con ello se ha querido evitar la aplicación de lo dispuesto en la Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, pues ello determinaría –como bien advirtió el Consejo de Estado– no sólo la obligación de acusar recibo de la petición, sino la de hacerlo en un plazo de 10 días (art. 6 de la LO 4/2001), así como a pronunciarse sobre su admisión dentro de los 45 días hábiles siguientes a la presentación del escrito, pues, de otra manera, la citada Ley Orgánica atribuiría al silencio carácter positivo, entendiéndose con ello que la petición fue finalmente admitida a trámite<sup>10</sup>. Respecto a su redacción original en el proyecto, el reglamento introduce algún matiz al circunscribir el inicio del procedimiento a unos determinados órganos, en concreto el propio órgano que hubiera dictado el acto objeto de revisión o cualquier otro de la misma Administración pública (cualquier otra Administración pública señalaba el citado proyecto). Por otra parte, el proyecto no aludía a la posibilidad de que la revocación de los actos aplicativos de los tributos o de los actos

<sup>9</sup> Quiere decirse con ello que también los actos declarativos de derecho pueden revocarse si con ello se mejora la situación de partida del contribuyente. Ahora bien, como la revocación únicamente cabe en beneficio del contribuyente, para actuar en su perjuicio, aunque se beneficie a un tercero, habrá que utilizar la revisión de oficio de actos nulos (art. 217 de la LGT) o la declaración de lesividad de actos anulables (art. 218 de la LGT).

<sup>10</sup> Otra cosa se había inferido de la simple lectura de la LGT. En tal sentido se pronunciaban algunos Abogados del Estado en AA.VV. *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, HUESCA BOADILLA, R. (coord.), Aranzadi, Pamplona, 2004, pag. 1.459, cuando señalan: «...en consecuencia, en aquellos supuestos en los que se produzca una solicitud por parte del interesado, la Administración debe tramitarla como una mera petición formulada al amparo de lo establecido en el artículo 29 CE y Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, reguladora del derecho de petición, debiendo eso sí dictar la resolución que tenga por conveniente que podrá consistir en la inadmisión de la petición denegando la iniciación del procedimiento. Este criterio debe sostenerse a pesar de lo establecido en el artículo 221.3 de la LGT referido al procedimiento para la devolución de ingresos indebidos (...). Al haber incorporado la nueva LGT/2003 como motivo de revocación los actos que "infrinjan manifiestamente la ley" surgirán problemas e intento de los particulares de acudir a esta vía presentando solicitudes de revocación. A nuestro modo de entender, la revocación únicamente se puede iniciar de oficio dado que el artículo 219.3 de la LGT emplea la expresión "el procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio". Por ello las solicitudes efectuadas por el interesado deben considerarse, como decimos, meras peticiones que deberán ser contestadas mediante una resolución de inadmisibilidad o acuerdo de iniciación del procedimiento. El particular podrá recurrir la resolución que se dicte si bien entendemos aplicable la jurisprudencia que la Sala Tercera del TS había mantenido en relación a las peticiones de revisión de actos anulables con anterioridad a la aprobación del Real Decreto que reguló el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos que entendía que la Administración estaba obligada a llevar a cabo un examen previo de las razones jurídicas formuladas por los administrados, para así fundar su denegación a la admisión a trámite o por el contrario para sustanciar y tramitar el correspondiente procedimiento».

de imposición de las sanciones pudiera materializarse en aquellos casos en los que se simultaneaba este procedimiento de revisión con la impugnación en vía económico-administrativa, extremo este que sí prevé el artículo 10.3 del Real Decreto 520/2005, añadiendo el citado precepto de una forma novedosa también que las resoluciones y los acuerdos de terminación dictados por los Tribunales Económico-Administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones a los que se refieran dichos acuerdos o resoluciones, no son susceptibles de revocación<sup>11</sup>. En su artículo 11 el reglamento se ocupa de la tramitación del procedimiento revocatorio, difiriendo una vez más a sucesivas normas de desarrollo el órgano que finalmente sea competente<sup>12</sup>. Además de la preceptiva audiencia, la norma reglamentaria alude al informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico (informe que en ningún caso tiene carácter vinculante aunque sea preceptivo). En realidad, ninguno de los dos extremos apuntados constituye novedad reseñable, toda vez que esta-

<sup>11</sup> Aunque la solución final del Real Decreto 520/2005 en este punto difiere de las recomendaciones del Consejo de Estado, conviene advertir que al menos sí se ha atendido a la necesidad de clarificar los posibles supuestos de simultaneidad de las distintas vías revisoras. En tal sentido, el Consejo de Estado señalaba lo que sigue: «Bajo la rúbrica "procedimientos especiales de revisión", el Título II del proyecto regula procedimientos tan heterogéneos como la revisión de actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables, la revocación, la rectificación de errores y la devolución de ingresos indebidos, precisando aquellos aspectos no contemplados en la ley. Se observa en esta regulación, sin embargo, una laguna relativa a las consecuencias que tendría la simultaneidad de algunos de estos procedimientos (concretamente, la revisión de actos nulos y la revocación) con una reclamación económico-administrativa o un recurso contencioso que recaigan sobre la misma cuestión. El primero de estos casos es el que se da cuando se pretende iniciar el procedimiento de declaración de nulidad o de revocación frente a un acto que se encuentra ya impugnado en vía económico-administrativa. Lo razonable sería en este supuesto paralizar el procedimiento especial de revisión para evitar las consecuencias indeseables de eventuales contradicciones o incoherencias entre resoluciones administrativas que difieran en su sentido. En el caso de la declaración de nulidad de pleno derecho, el supuesto no parece que pueda ya darse con facilidad, habida cuenta que el artículo 217.1 de la ley (a diferencia del art. 153 de la Ley de 1963) exige expresamente que el acto impugnado sea firme en vía administrativa. En el caso de la revocación, por el contrario, no existe ningún tipo de obstáculo jurídico a esa simultaneidad, que debería evitarse, por las razones aducidas, con una previsión reglamentaria expresa. Hay que tener en cuenta, además, que ni la Ley 58/2003 ni el proyecto de reglamento han incorporado a su texto el artículo 41 del todavía vigente reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas que, con el título «subsistencia de la revisibilidad en vía de gestión», establecía lo siguiente: «La facultad revisora a que se refiere el artículo anterior no será obstáculo para que se dicten en vía administrativa de gestión los acuerdos de revisión de actos de liquidación, declaración de exenciones o bonificaciones, determinación de bases y otros en los casos expresamente previstos por disposiciones especiales, siempre que dichos acuerdos se dicten por la autoridad y dentro de los plazos determinados en tales disposiciones». La eliminación de esta previsión en la regulación proyectada podría poner de manifiesto la voluntad de evitar esta simultaneidad de vías administrativas de revisión paralelas, pero sería conveniente clarificar este punto en el texto final de la norma proyectada. En el segundo de los supuestos mencionados, por el contrario, el Consejo de Estado considera que sería deseable una previsión reglamentaria expresa que afirmase expresamente la posibilidad de tramitar estos procedimientos especiales aun cuando el mismo acto hubiese sido objeto de una impugnación en vía contenciosa. En este sentido, una reiterada doctrina de este Consejo viene manteniendo la posibilidad de tramitar las solicitudes de declaración de nulidad de pleno derecho de actos de naturaleza tributaria aun cuando estuviese pendiente un recurso contencioso-administrativo, en atención a la naturaleza extraordinaria de ese procedimiento de revisión y, sobre todo, el hecho de que mediante el mismo podría llegarse a una siempre deseable satisfacción extraprocésal de las pretensiones del recurrente, evitando a ambas partes un largo y costoso proceso judicial. Y, en caso contrario, bastaría a aquél continuar la tramitación de su recurso. A la vista de lo anterior, por tanto, sería conveniente introducir un artículo inicial en este Título II del proyecto de reglamento, común a todos los procedimientos especiales de revisión (excepto, quizás, como ya se ha señalado en el procedimiento para la declaración de lesividad de actos anulables), precisando los efectos que tendría la simultaneidad de dichos procedimientos con una impugnación en vías económico-administrativa y contencioso-administrativa».

<sup>12</sup> Tradicionalmente, ni la doctrina ni la jurisprudencia han sido exigentes con la tramitación a seguir para lograr la resolución revocatoria, toda vez que el resultado final tenía que ser siempre favorable al contribuyente, justamente lo contrario de lo que ocurría con otros procedimientos de revisión que en este sentido resultaban necesariamente mucho más rígidos.

ban ya previstos por el artículo 219.3 de la LGT. No ocurre lo mismo, sin embargo, con el informe que debe emitir el órgano que dictó el acto objeto del procedimiento sobre la propia procedencia de la revocación. En el proyecto, el reglamento se limitaba a exigir del autor del acto cuantos antecedentes fuesen necesarios o relevantes para la mejor resolución del procedimiento. Finalmente, fue aceptada la moción del Consejo de Estado que creía conveniente el pronunciamiento expreso del responsable del acto sobre la procedencia o no de la revocación. Asimismo, y como ya hemos señalado, el Real Decreto 520/2005 modificó también en este artículo la posibilidad de que la revocación pudiera ser instada por cualquier Administración pública, extremo este que sí se contenía en el proyecto. Además, el punto 3 del referido artículo 11 especifica cómo ha de realizarse el cómputo del plazo de 15 días de audiencia concedidos a los interesados. Finalmente, el artículo 12 se ocupa de la resolución del procedimiento revisor encomendando dicho extremo al Director General competente o al Director del Departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) del que dependiese el órgano autor del acto y si fuesen aquéllos los autores, la competencia recaería en su superior jerárquico inmediato<sup>13</sup>. Se inclina así el reglamento por atribuir la competencia revocatoria a órgano superior respecto de aquel del que emanó el acto objeto ahora del procedimiento revisor. La regulación en este punto difiere una vez más de la contenida en la LRJPAC que, si bien guarda escrupuloso silencio al respecto, ha sido tradicionalmente interpretada en el sentido de que era únicamente el autor del acto el competente para resolver sobre su posible revocación. Aunque el reglamento nada señala al efecto, una vez revocado el acto tributario resulta procedente la devolución del posible ingreso indebido si éste se hubiera producido. Guarda silencio también la LGT y el propio reglamento respecto al plazo existente para ejercitar la acción revocatoria, toda vez que el artículo 66 de la LGT no contempla plazo alguno de prescripción para el ejercicio de potestades de revisión. En tal caso y sabiendo que el límite de la prescripción se encuentra íntimamente relacionado con el derecho a la devolución de ingresos indebidos, dos podrían ser las posibilidades al respecto. En primer lugar, considerar que la Administración no podrá revocar el acto tributario cuando hubiese prescrito el derecho del particular a solicitar la devolución del ingreso indebido. En segundo término, considerar que la facultad revocatoria es ejercitable en todo caso y en cualquier momento, si bien sus efectos pueden verse limitados por la prescripción del derecho a la devolución del ingreso indebido generado como consecuencia del acto que finalmente se revoca. Una vez más, y pese a que ni el reglamento ni la LGT señalan nada al respecto, deben considerarse aplicables a este procedimiento la facultad de suspender el acto una vez iniciado el procedimiento (art. 104 de la LRJPAC)<sup>14</sup>, así como la posibilidad de

<sup>13</sup> Tal solución fue alabada ya en su versión de proyecto por el Consejo de Estado, considerándola muy acertada respecto a las propias previsiones legales contenidas en el artículo 219.3 de la LGT que se limita a exigir que dicho órgano sea distinto del que dictó el acto, pero sin imponer que haya de ser necesariamente superior en la escala jerárquica. La disposición reglamentaria no abandona, por tanto, el tradicional criterio seguido por la AEAT y basado en un informe de la Abogacía General del Estado de 17 de marzo de 1993, que, por razones de prudencia, aconsejaba atribuir la competencia a los Directores de Departamento, en lugar de al superior jerárquico común, a quien podría corresponder, en principio, por aplicación estricta del artículo 12.3 de la LRJPAC.

<sup>14</sup> En tal sentido, PONCE ARIANES, M. «La revocación de actos tributarios», en AA.VV. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, op. cit. pág. 942, realiza las siguientes consideraciones: «creemos que, de la misma forma que la incoación del procedimiento de revocación sólo puede acordarse de oficio; también puede acordarse de oficio la suspensión cautelar del acto administrativo que se pretende revocar. Además, si sólo la iniciación está prevista que deba ser de oficio, no vemos obstáculo a que sea el interesado el que tome la iniciativa en lo que se refiere a suspensión cautelar, instándola de la Administración actuante (por ejemplo al notificársele el acuerdo de incoación o al evacuar el trámite de audiencia). Tanto si se produce la solicitud de parte (en cuyo caso la regla general sigue siendo la constitución de garantía según el art. 233 de la LGT), como si se acuerda de oficio, se puede condicionar a la presentación de garantía por el administra-

que la Administración pública al decretar la revocación pueda fijar en su resolución las indemnizaciones procedentes cuando se entiendan concurrentes las circunstancias previstas en los artículos 139.2 y 141.1 de la Ley 30/1992, en relación con el artículo 102.4 de ese mismo cuerpo legal.

*e) Procedimiento para la rectificación de errores.*

Como es sabido, la rectificación de errores no es en puridad un procedimiento de revisión<sup>15</sup>; pese a ello, la nueva LGT acomete una regulación más amplia y completa de su régimen jurídico. La gran novedad de este procedimiento consiste en la introducción de otro supuesto de error de hecho resultante de los propios documentos incorporados al expediente y que con anterioridad permitía la interposición del recurso extraordinario de revisión. Dicha novedad implica un cambio trascendental del procedimiento que pasa a convertirse en un verdadero procedimiento revisorio porque a través del mismo puede anularse el acto viciado y sustituirse por otro considerado adecuado eliminando el error detectado<sup>16</sup>. El Real Decreto 520/2005 regula en un único precepto (art. 13) los trámites procedimentales de la rectificación de errores previendo los distintos escenarios en función de que la rectificación sea instada de oficio o no y en el primer caso si se realiza en beneficio o en perjuicio de los contribuyentes<sup>17</sup>. De esta forma, si el procedimiento se hubiera iniciado de oficio y a resul-

---

do. No queremos decir con esto que la suspensión cautelar sea automática, previa presentación de garantía, como si se tratase de un recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. Aquí, el legislador no realiza ninguna previsión de automaticidad, con lo que la revisión de oficio se parece en este aspecto más a los recursos administrativos que a los tributarios. Y dentro del grupo normativo de los recursos administrativos, el artículo 111.4 de la Ley 30/1992 sí que prevé la exigencia de garantía; pero sin imponer automáticamente la suspensión y la aceptación de tal garantía; sólo cuando la Administración determina la procedencia de la suspensión, como una previsión accesorias, puede condicionar la suspensión a la constitución previa de garantía. De cualquier forma, quien puede lo más (es decir, denegar la suspensión), podrá también lo menos (concederla condicionada a la prestación de caución)».

<sup>15</sup> Pues como bien apunta la STS de 6 de octubre de 1994, la rectificación de errores pese a estar bajo la rúbrica de la revisión de actos en vía administrativa «no constituye una revisión en sentido técnico, esto es, afectante a la declaración de derecho que se contiene en el acto administrativo y que como resultado de ella, quede ratificada, modificada o suprimida, sino que permite sólo una rectificación en la manifestación de esa declaración de derecho. Revisión y rectificación son términos que se excluyen mutuamente pues condición indispensable de la rectificación es que el acto permanezca. La facultad de corrección de errores no constituye, pues, un procedimiento revisor, por cuanto su objetivo no es anular ni sustituir el acto que padece el error, sino, bien al contrario, mantenerlo subsanando el defecto. Por eso no puede emplearse esta vía cuando lo que se pretende es la revocación del acto o la alteración de su contenido esencial, o de alguno de sus extremos o elementos sustanciales».

<sup>16</sup> Además, y dado que el procedimiento puede iniciarse de oficio, ya no es necesario que interpongan recurso los órganos que legitimaban los artículos 127.3 y 120 del RPREA (Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o Directores de Departamento de la AEAT de quienes dependiese orgánica o funcionalmente la oficina que hubiese dictado el acto recurrido en primera instancia o a quienes correspondiese la interpretación administrativa de las normas aplicables, los Interventores territoriales de la Administración del Estado y los órganos superiores de las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos).

<sup>17</sup> Pueden ser objeto de rectificación de errores los actos dictados en vía de gestión, así como las resoluciones dictadas en recursos de reposición y en vía económico-administrativa. Por otra parte, dichos actos o resoluciones pueden ser tanto declarativos de derechos como de gravamen, puesto que el error no depende de la naturaleza del acto. De la misma manera, pueden ser objeto de rectificación tanto los actos y resoluciones firmes como los que no hayan adquirido tal condición. Únicamente se excluyen de este procedimiento las actuaciones de los particulares y los errores provocados por los propios contribuyentes. En tal sentido, se ha pronunciado el TS en Sentencia de 23 de diciembre de 1991, con invocación de otra del mismo Tribunal de 28 de mayo de 1987, afirmando que «el cauce de la rectificación de errores ha de limitarse a constatar errores que permitan la subsistencia del acto que los contiene, porque precisamente su corrección sea con-

tas del mismo se beneficiara al interesado, podría notificarse directamente la resolución del procedimiento, sin necesidad de trámite de audiencia ni plazo para formular alegaciones<sup>18</sup>. En caso contrario, junto con el acuerdo de iniciación habría de notificarse la propuesta de rectificación para que el interesado pudiera alegar lo que a su derecho conviniera. Además, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia de parte, la Administración puede resolver también directamente sin necesidad de dar trámite de audiencia, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos, alegaciones o pruebas que los presentados por el interesado. Respecto a lo previsto por el proyecto, el reglamento añade un apartado tercero facultando a la Administración para suspender la ejecución del acto revisado sin necesidad de aportar garantía alguna si se apreciara que al dictarlo se hubiera podido incurrir en error aritmético, material o de hecho<sup>19</sup>.

*f) Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.*

Los artículos 221 y 32 de la LGT se refieren a este procedimiento sin apenas apartarse del régimen jurídico anterior establecido por los artículos 155 de la LGT/1963 y 10 de la Ley 1/1998, desarrollados por el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, y por la Orden de 22 de marzo de 1991.

forme con el contenido real querido dar al acto por la Administración, no siendo posible aceptar que el debate planteado se limite a la mera corrección de un error material o de hecho, ya que el contenido del acto ha sido razonado por la Administración precisamente con base a lo pedido por la propia reclamante que, en su caso, sería la única responsable del posible error que hubiere padecido aquella». En el mismo sentido la SAN de 12 de julio de 1994. Por el contrario, la Resolución del TEAC, de 3 de marzo de 1993 (NFJ002545), estimó un recurso extraordinario de revisión en el que se había acreditado la existencia de errores en el acto impugnado que se debían a yerros aritméticos cometido por el recurrente en la formalización de sus declaraciones de IVA.

<sup>18</sup> Tal posibilidad fue objetada por el Consejo de Estado en su informe al proyecto, considerando que en los casos de iniciación de oficio del procedimiento por parte de la Administración, habría de mantenerse en todo caso el trámite de audiencia y la posibilidad de formular alegaciones. El Alto Órgano Consultivo apostillaba al efecto: «la previsión de este último párrafo plantea, a juicio de este Consejo de Estado, ciertas dudas, pues del precepto parece deducirse que cuando la rectificación vaya a producir efectos favorables para los interesados (cuando se realice, dice el precepto, en su beneficio), la Administración puede iniciar de oficio y resolver el procedimiento sin participación o conocimiento por parte de aquellos, notificándoles directamente la resolución del procedimiento. Esta disposición reglamentaria parece estar orientada a lograr una rápida rectificación de un error cometido en perjuicio del interesado, que presumiblemente no tendrá nada que oponer a una resolución que le favorece. Además, dice la memoria que acompaña al proyecto que no puede producirse indefensión, pues, en todo caso el interesado podrá acudir a la vía de recursos. Ciertamente, el artículo 220 de la LGT no prevé expresamente (a diferencia, por ejemplo, del art. 219, relativo a la revocación) la preceptividad del trámite de audiencia a los interesados. Sin embargo, y pese a todos los argumentos anteriores, el Consejo de Estado estima que no es conveniente prescindir por completo de la participación de los particulares en un procedimiento que afecta directamente a sus intereses. Si bien los procedimientos de rectificación de errores y de revocación no son asimilables (las diferencias entre ambos son notorias; en particular, la rectificación mantiene la identidad formal del acto con el único cambio de la materia rectificada, mientras que la revocación supone la desaparición formal del acto revocado), la especial sensibilidad de ambos permite trasladar a este punto las afirmaciones realizadas anteriormente sobre la necesidad de revestir el procedimiento de las máximas garantías. Lo más adecuado sería, por tanto, prever la notificación conjunta al interesado del acuerdo de iniciación y la propuesta de rectificación, a efectos de que éste pueda presentar las alegaciones que considere convenientes, aunque en este caso (cuando la rectificación se realice en beneficio de los interesados) se fije un plazo inferior al de 15 días establecido para los demás supuestos en el párrafo primero del mismo artículo 13.1». Coincide con las apreciaciones del Consejo de Estado la STS de 25 de octubre de 1993.

<sup>19</sup> En realidad, la posibilidad de suspender en este caso siempre estaba abierta *ex* artículo 104 de la Ley 30/1992, sobre todo si no se pierde de vista el contenido de los artículos 224.3 de la LGT (recurso de reposición) y 233.5 de la LGT (reclamaciones económico-administrativas) que permiten la suspensión de la ejecución del acto impugnado sin necesidad de garantizarlo en aquellos casos en los que pudiera apreciarse al dictarlo un error aritmético, material o de hecho.

En este caso y al igual que hacíamos notar en el procedimiento de rectificación de errores, la devolución de ingresos indebidos no es tampoco un verdadero procedimiento de revisión de actos administrativos, sino más bien de gestión en el que resulta necesario dictar resolución declarativa de la existencia del propio ingreso indebido. En realidad, bajo la denominación procedimental de devolución de ingresos indebidos se ocultan varios procedimientos que siguen todos ellos un esquema o patrón común, pues también en todos ellos resulta necesaria la existencia de un acto administrativo dictado tras la formalización y resolución de un procedimiento en el que se reconozca el derecho a la devolución, así como una posterior fase de ejecución en la que ese ingreso reconocido como indebido pueda reintegrarse al contribuyente <sup>20</sup>. Conviene advertir que el desarrollo reglamentario de este procedimiento es eminentemente procedimental, pues la LGT se limita a indicar que el inicio puede ser de oficio o a instancia de parte, precisando únicamente que al mismo le será de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 220 de la LGT en el que se regula un plazo máximo de seis meses para notificar la resolución expresa y los efectos del transcurso de este plazo sin que se realice su notificación. El artículo 14 del reglamento establece la legitimación para instar el procedimiento de devolución y los posibles beneficiarios de tal derecho. La LGT ya había introducido al respecto algunas previsiones de interés. En concreto, el artículo 32, con la expresión «se hubieran realizado», permite que otras personas distintas del contribuyente, sus herederos o causahabientes puedan solicitar la devolución. En concreto, esto puede ocurrir en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en el que el sujeto que repercute e ingresa el impuesto correspondiente es el sujeto pasivo, mientras que el sujeto repercutido (que no es sujeto pasivo) es quien tiene mayor interés en solicitar la devolución del ingreso indebido que haya podido producirse. Debe recordarse que en el artículo 9.2 del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, se establecía que únicamente podía solicitar la devolución de un ingreso indebido derivado del IVA el sujeto pasivo que hubiera repercutido el impuesto, sin otorgar legitimación para solicitarlo al sujeto que hubiese soportado la repercusión. Por otra parte, la LGT no impide que reglamentariamente pueda regularse la legitimación de forma más amplia, según los casos. En su artículo 15, el reglamento realiza un elenco de los distintos supuestos de devolución añadiendo una letra f) que no estaba prevista en el proyecto y que abre la puerta a la normativa tributaria para que regule a través de cualquier otro procedimiento el reconocimiento del derecho a la obtención del ingreso indebido; un ingreso indebido que resultará de sumar al importe del propio ingreso indebidamente efectuado las costas satisfechas cuando el mismo se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio y el interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible (art. 16). El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución puede iniciarse de oficio o a instancia del interesado y, en este último caso, la solicitud debe dirigirse al órgano competente para resolver, especificándose así un extremo que el proyecto no mencionaba. Al contenido general del escrito de solicitud previsto por el artículo 2 del reglamento deben añadirse dos extremos. En primer término las pruebas acreditativas del carácter indebido del ingreso, pudiéndose sustituir los justificantes de ingreso por la mención exacta de los datos identificativos del ingreso como son la fecha, lugar e importe. En segundo término, la declaración expresa del

<sup>20</sup> Esos procedimientos pueden ser resumidos en cuatro puntos: a) Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución del ingreso indebido; b) Procedimiento de devolución de ingresos indebidos como consecuencia de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa; c) Procedimiento para la ejecución del acuerdo de devolución de un ingreso indebido; y d) Procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones cuando hayan dado lugar a un ingreso indebido.

medio elegido para realizar la devolución y que a criterio del contribuyente, puede ser transferencia bancaria (para lo que el interesado debe aportar el número de cuenta y los demás datos relativos a la entidad de crédito) o cheque cruzado o nominativo. Si el contribuyente no hubiera indicado el medio de pago, se efectuaría mediante cheque. Contiene, sin embargo, el reglamento en su artículo 17.2 un novedoso apartado c) respecto al proyecto en el que se menciona de forma expresa la posibilidad de elegir que la devolución se haga mediante una compensación con deudas tributarias del mismo interesado, lo que no supone más que la simple aplicación de lo preceptuado por el artículo 59 de la LGT <sup>21</sup>. En lo atinente a su tramitación, el órgano encargado de la misma debe verificar las circunstancias que acrediten el derecho a la devolución pudiendo para ello solicitar cuantos informes considere necesarios. Con carácter previo a la resolución, la Administración debe notificar al obligado tributario la propuesta de resolución y abrir un plazo de 10 días (plazo este que en el proyecto de reglamento se elevaba a 15) contados a partir del día siguiente al de la notificación, con el fin que el interesado pueda presentar alegaciones y aportar los documentos y justificantes oportunos. Finalizada la tramitación, el órgano que la hubiera llevado a cabo deberá elevar al competente para su resolución la preceptiva propuesta. El órgano de recaudación encargado de adoptar dicha resolución final –órgano cuya especificación se remite a la normativa de desarrollo en el ámbito organizativo– debe motivarla, acordando si procede el derecho y determinando el titular del derecho y el importe de la devolución, procediendo en tal caso a la inmediata ejecución de la devolución (art. 20 RD 520/2005). En los procedimientos iniciados a instancia de parte, el interesado debe entender desestimada su solicitud por silencio administrativo, transcurrido el plazo máximo de seis meses entre la notificación del acto de inicio y la notificación de la resolución oportuna.

## II.2. El recurso de reposición.

### *a) Disposiciones generales.*

El reglamento se ocupa básicamente de regular las consecuencias de la simultaneidad de este recurso con la reclamación económico-administrativa, los efectos de su interposición respecto al ejercicio de otros recursos, así como varias cuestiones procedimentales no previstas en la ley y, en particular, las relativas a las diversas modalidades de suspensión del acto impugnado y los efectos consiguientes a la aceptación o denegación de dicha suspensión. Frente al proyecto elaborado en su día, el reglamento mejora enormemente las previsiones iniciales introduciendo apartados nuevos, completando, matizando y ampliando los puntos que tradicionalmente han suscitado dudas a los contribuyentes y a la propia Administración. Como sabemos, el recurso de reposición en materia tributaria es potestativo salvo en el caso de actos provenientes de Entidades Locales (art. 14 del TRLRHL). El artículo 21 del Real Decreto 520/2005 regula las consecuencias de la simultaneidad en la vía impugnatoria si se hubieran interpuesto tanto el recurso de reposición como la reclamación económico-administrativa. El criterio que se sigue, en desarrollo de las previsiones de la propia LGT, es

<sup>21</sup> Previsión esta aconsejada por el Consejo de Estado en su dictamen preceptivo al proyecto de reglamento que analizamos.

la resolución y tramitación del que se hubiera interpuesto en primer lugar, con los efectos oportunos en lo atinente a la remisión del expediente reclamado por el Tribunal Económico-Administrativo si todavía no se hubiese pronunciado el órgano administrativo autor del acto recurrido. En la misma línea que la LGT, el artículo 22 del reglamento establece la interrupción de los plazos para el ejercicio de otros recursos desde la interposición de la reposición; plazos que volverán a contarse desde su inicio a partir del día siguiente a aquel en el que el recurso de reposición pueda entenderse presuntamente desestimado o, en cualquier caso, a partir del día siguiente a la fecha en que se hubiera practicado la notificación expresa de la resolución del recurso. Nada más específica en este sentido el reglamento en un punto muy necesitado de clarificación, porque, como es sabido, una de las tradicionales discusiones jurídicas, en lo que a la adecuada resolución de las vías de revisión reguladas por la LGT se refiere, es la atinente al plazo para recurrir tras la desestimación presunta de la reposición o de la reclamación económico-administrativa<sup>22</sup>. El Informe para la Reforma de la LGT tuvo oportunidad de reflejar su parecer insistiendo en la posible conveniencia de transformar el tradicional silencio negativo en una verdadera desestimación presunta, lo que supondría que el transcurso de los plazos establecidos al efecto para la tempestiva resolución no permitiría ya al contribuyente la opción entre la interposición del oportuno recurso o la espera de la resolución administrativa expresa, sino que el rebasamiento del plazo legalmente fijado de resolución tendría los verdaderos efectos de una desestimación, debiéndose contar desde tal instante los plazos para la interposición de la reclamación o recurso en orden a evitar que tal desestimación presunta pudiera devenir firme convirtiendo el acto en inatacable desde el punto de vista jurídico<sup>23</sup>. Sin embargo, la propia Comisión apuntó los serios inconvenientes de semejante posicionamiento legal, centrados fundamentalmente no sólo en la posible vulneración de la tutela judicial efectiva (que podría producirse al negarse la posibilidad de recurso frente a una resolución expresa extemporánea o en un recurso contra la desestimación presunta que desconocería totalmente los motivos de la resolución negativa), sino también el colapso que tal medida supondría en la vía económico-administrativa y judicial. La nueva LGT y el Real Decreto 520/2005 han perseverado en la misma redacción confusa que adornaba el RPREA<sup>24</sup>. Y decimos confusa puesto que surge la duda razonable en torno a la existencia de una verdadera opción para el contribuyente –recurrir o esperar resolución expresa<sup>25</sup>–, si tenemos en cuenta que la normativa –tanto la legal como la reglamentaria– parece establecer un plazo taxativo para recurrir a partir de la

<sup>22</sup> Las reflexiones que se vierten aquí en vía de reposición son, por lo tanto, igualmente aplicables a las previsiones reglamentarias atinentes a la reclamación económico-administrativa.

<sup>23</sup> Para la Comisión, el objetivo último que perseguiría semejante propuesta no sería otro que el de forzar indirectamente a la Administración para resolver en plazo, pues de otra forma su incumplimiento supondría la segura interposición del recurso procedente.

<sup>24</sup> Éste en su artículo 104 señalaba: «1. Transcurrido el plazo de un año desde la iniciación de la vía económico-administrativa, en cualquiera de sus instancias, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente al en (*sic*) que debe entenderse desestimada. 2. En caso de resolución expresa, los plazos para la interposición de los correspondientes recursos empezarán a contarse desde la notificación de la resolución recaída».

<sup>25</sup> Particularmente enfática en relación con esto último es la STS de 2 de octubre de 1997 en la que llega a declarar que la manifestación contenida en el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, de que determinados procedimientos se «entenderán desestimados» no es admisible si supone «hurtar a los ciudadanos la facultad de optar» por recurrir o esperar resolución expresa. Una lejana SAN de 31 de octubre de 1986 (NFJ000216) ya señalaba que el silencio administrativo debe interpretarse como facultad del recurrente para interpretar que se produce la desestimación, pero sin que ello implique la exoneración del deber de dictar resolución expresa que incumbe a la Administración.

desestimación por silencio<sup>26</sup> y el TEAC mantiene firme una postura en cuya virtud y en caso de desestimación presunta de la reposición o de la primera instancia económico-administrativa, el plazo para la interposición del recurso posterior es el taxativo fijado por la ley a partir de aquel en que deba entenderse producido el silencio desestimatorio<sup>27</sup>. Tal duda se acrecienta si atendemos a las regulaciones paralelas de la Ley 30/1992 o de la propia Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA)<sup>28</sup> en las que parece latir la idea de que la existencia de plazos preclusivos para la interposición de recursos contra los actos presuntos por silencio administrativo (tres meses en vía administrativa tanto para la reposición como para la alzada y seis meses en la vía contencioso-administrativa) está justamente al servicio de la seguridad jurídica, pues no resulta conveniente dejar indefinidamente abierta la posibilidad de recurso<sup>29</sup>. Máxime después de la reforma introducida por la Ley 4/1999 en la que la favorable posición de que gozaba el ciudadano a los efectos del cómputo del recurso parece haberse perdido<sup>30</sup>.

<sup>26</sup> «La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido este plazo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización del plazo de un año a que se refiere este apartado. El Tribunal deberá resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa» (art. 240.1). Sobre ello *vid.* GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E. *El silencio administrativo en el Derecho español*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 320.

<sup>27</sup> Resolución de 27 de abril de 2001.

<sup>28</sup> Los artículos 115 y 117 de la LRJPAC transforman el plazo general de un mes del recurso de alzada y de reposición por el de tres meses en el caso de recurso contra un acto presunto, contándose desde el día en que éste deba entenderse producido. Por su parte, el artículo 46 de la LJCA contempla un plazo de seis meses en lugar del general de dos para la interposición del recurso contra el acto presunto. *Vid.* TORNOS MAS, J. «La nueva acción frente a la inactividad administrativa del artículo 29 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1988. Especial referencia a su ámbito objetivo», en AA.VV. *La Justicia administrativa*. Libro Homenaje al Prof. Dr. D. Rafael Entrena Cuesta, Atelier, Barcelona, 2003, págs. 247 y ss.

<sup>29</sup> Alude a ello el TS en alguna de sus Sentencias donde señala que el silencio negativo no legitima a utilizar cualquier medio impugnatorio (STS de 20 de marzo de 1996) o que cuando el particular opta por la vía del recurso, tal facultad no puede ser ilimitada, sino que debe someterse a algún plazo de caducidad [SSTS de 14 de octubre de 1992 (NFJ002023) y 27 de enero de 1995]. *Vid.* asimismo la STS de 23 de noviembre de 1996, en la que el Alto Tribunal expresa su convencimiento sobre la imposibilidad de considerar indefinidamente abierto el plazo de recurso en caso de denegación presunta del recurso de reposición, con olvido de los límites impuestos por el principio de seguridad jurídica. Vale la pena a estos efectos reproducir las palabras de GONZÁLEZ PÉREZ, J. *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, 4.ª ed. Civitas, Madrid, 2003, pág. 1.021, quien da cuenta muy sintéticamente del origen y las causas del problema: «configurado el silencio administrativo como garantía frente a la exigencia del acto expreso como presupuesto del proceso administrativo, consistió inicialmente en una ficción que la ley establecía presumiendo por el transcurso de un plazo la existencia un acto, a fin de dejar abierta la vía contencioso-administrativa, si bien no dispensaba de la obligación de resolver expresamente, por lo que el interesado podía, si lo estimaba oportuno, esperar la resolución expresa, y, una vez notificada ésta, iniciar el proceso administrativo. Este simplísimo esquema se complicó y dio al traste con la garantía inicialmente concebida, en buena parte como consecuencia de una jurisprudencia, que, en algunos momentos, no pudo alejarse más de las exigencias de una tutela judicial efectiva, denegándose justicia por una interpretación formalista de las normas reguladoras del silencio administrativo. Pero no hay que descargar todas las culpas en los Tribunales. El legislador contribuyó no poco a la caótica situación en que se encontraba el administrado ante la pasividad de las Administraciones públicas para resolver sus peticiones y recursos. La LRJPAC batió la marca de los despropósitos. Se llegó a decir que "a lo mejor, la regulación del silencio en clave de 1958 era un mecanismo, un subterfugio inevitable para ofrecer garantías a los ciudadanos y permitirles acceder a la jurisdicción". Ahora mismo, sin embargo, no estoy seguro ni siquiera de que sea necesaria una regulación del silencio, porque el mecanismo a buscar lo que tendría es que batir la exigencia de que hubiese un acto previo y cambiar la concepción de jurisdicción revisora donde, probablemente, ya no estamos».

<sup>30</sup> Efectivamente, la LPA de 1958 y la redacción originaria de la Ley 30/1992 partían de una premisa común: el plazo de recurso no comenzaba hasta tanto se denunciaba la mora o desde que se concedía la certificación del acto presunto (o, a falta de expedición de la certificación, a los 20 días desde su solicitud) respectivamente. En ambos casos había que llegar

En realidad ese planteamiento parte de una premisa profundamente errónea, cual es la de confundir el silencio negativo con la desestimación presunta, pues mientras que el primero no se erige en un verdadero acto administrativo, la segunda se equipara a éste con todos sus efectos, incluidos los plazos taxativos para ejercitar el derecho al recurso<sup>31</sup>. Además, existente esa tensión o dilema entre dos principios que en este caso resultan contrapuestos como la seguridad jurídica y la tutela judicial efectiva, y siendo como es que tal invocación a la seguridad trae causa de un previo incumplimiento de la Administración, lo razonable es que se deje optar verdaderamente al contribuyente entre la espera a la resolución expresa por parte de la Administración o un ejercicio del derecho a recurrir no sometido a plazo expreso alguno más allá del propio de la prescripción<sup>32</sup>.

Insistimos, si el silencio negativo no da lugar a un acto administrativo, ni siquiera a un acto presunto, la desestimación por silencio no sería una resolución y, por ende, no podría tampoco adquirir firmeza por el transcurso del plazo del recurso, pues otra cosa equivaldría a una compulsión sobre el contribuyente, obligándole a una impugnación «a ciegas»<sup>33</sup>. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional prima la libertad del interesado en la determinación del preciso momento en el que empieza el plazo para recurrir<sup>34</sup>. Sin embargo, la construcción jurídica que realiza el Alto Tribunal

a la misma conclusión, el *dies a quo* dependía de una actuación del interesado que disfrutaba efectivamente de una opción temporalmente indefinida entre esperar la resolución final o impugnar la desestimación presunta. En este sentido, GARRIDO FALLA, F. «La obligación de resolver: actos presuntos y silencio administrativo», *REDA* núm. 82, 1994, pág. 187 y BAÑO LEÓN, J. M. «El silencio administrativo: notas sobre una regulación anacrónica», en *El Derecho Administrativo en el umbral del siglo XXI. Homenaje al Profesor Ramón Martín Mateo*, vol. I, Valencia, Tirant lo Blanch, 2000, pág. 1.348.

<sup>31</sup> Con toda razón, GARCÍA NOVOA, C. *El silencio administrativo en Derecho Tributario*, Pamplona, Aranzadi, 2001, pág. 171, ha señalado a este respecto que «lo más acorde con la verdadera naturaleza del silencio sería, pues, que no hubiese plazo para recurrir, o bien que quede en manos del interesado determinar el momento en que dicho plazo empieza, pues parece más apropiado que prevelezcan las garantías del particular frente a una evanescente invocación de la seguridad jurídica. Garantías del particular que, no se olvide, en este caso tienen apoyo en un derecho fundamental como es la tutela judicial efectiva. El silencio estaría al servicio del acceso a la jurisdicción, en tanto se establece en beneficio del administrado a los efectos de que pueda llegar a la vía judicial eludiendo la inactividad administrativa. No puede convertirse un instituto al servicio del acceso de los particulares a la justicia en una figura que prime el incumplimiento por parte de la Administración, en nombre de la seguridad jurídica. Y si es verdad que la existencia de plazos preclusivos de caducidad garantiza la seguridad jurídica, también lo es que seguiría habiendo un límite temporal en la prescripción de acciones para el ejercicio de los derechos, como acertadamente apunta el TS en Sentencia de 22 de julio de 1986».

<sup>32</sup> La STS de 23 de marzo de 1981 entiende el silencio desestimatorio como ficción legal a favor del recurrente para permitirle el acceso a la vía judicial o esperar a la resolución expresa para posteriormente recurrir contra ella. Sin embargo, la STS de 31 de diciembre de 1994 señala expresamente que el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo en caso de desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa es de un año y dos meses, sin que sea aplicable el artículo 53 de la LJCA, que se refiere a la desestimación presunta en los casos de peticiones a la Administración.

<sup>33</sup> En tal sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. «Sobre silencio administrativo y recurso contencioso», *RAP* núm. 47, 1965, pág. 216; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R. «Silencio negativo, actos firmes y actos confirmatorios», *RAP* núm. 53, 1967, pág. 286 y VILLAR PALASÍ, J. L. «El silencio administrativo en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Actualidad Administrativa*, 1988, pág. 162. Para tan ilustres autores, no puede otorgarse eficacia a lo que no constituye más que la ficción de una desestimación o una simple técnica de garantía a favor del interesado, por lo que no hay posición jurídica creada por el silencio que sea susceptible de consentimiento por el interesado. *Vid.* asimismo, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. «La inexistencia de plazo para recurrir el silencio administrativo en vía contencioso-administrativa. Derogación del artículo 46.1 de la LJCA de 1998. Un Auto de la Sección 5.ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 25 de noviembre de 1999 (recurso 261/1999)», *REDA* núm. 105, 2000, págs. 127 y ss.

<sup>34</sup> SSTC 6/1986, de 21 de enero, 204/1987, de 21 de diciembre y 63/1995, de 3 de abril, donde se señala con toda claridad la imposibilidad de equiparar, a efectos de computar el plazo para la interposición de recursos, la pasividad o inactividad de la Administración con los casos en los que existe acto motivado y debidamente notificado, pues de otra forma se haría

no es muy convincente, toda vez que relaciona el silencio negativo con las notificaciones defectuosas, de forma y manera que si el contribuyente conociese el sentido desestimatorio de aquél, debería aplicarse la regla contenida en el artículo 125.2 de la antigua LGT (L 230/1963)<sup>35</sup>, es decir, habría de recurrirse en el plazo de seis meses desde que se entiende producida la inactividad, pudiendo en los demás casos interponer el recurso a partir de la fecha en la que el sujeto se dé expresamente por notificado, lo que, en la práctica, equivale a decir en cualquier momento<sup>36</sup>. Ello implícitamente equivale a parangonar –al menos en cierta medida– el silencio negativo con un acto presunto, asimilación que constituye, como ya hemos advertido, una de las mayores causas de confusión en el asunto que nos ocupa<sup>37</sup>, porque si bien es cierto que la estimación por silencio positivo sí puede decirse que constituye un verdadero acto administrativo<sup>38</sup>, de la desestimación como consecuencia de la inactividad administrativa no puede decirse precisamente lo mismo<sup>39</sup>. Y ésta es la razón fundamental

de peor condición a quien acogiéndose a la resolución presunta se ve privado de las razones administrativas que sustentan el acto debido al retraso de la Administración en resolver. En el mismo sentido, SSTS de 9 de abril de 1992, 7 de mayo de 1993 y 24 de febrero de 1995. La STS de 4 de febrero de 2002 (NFJ012095), después de realizar un completo análisis de las modificaciones operadas en este punto por la LRJPAC y por sus posteriores reformas (L 4/1999), llega a la conclusión de la vigencia de la doctrina emanada por el TC en la Sentencia 6/1986.

<sup>35</sup> «Surtirán efecto por el transcurso de seis meses las notificaciones practicadas personalmente a los sujetos pasivos que conteniendo el texto íntegro del acto hubieren omitido algún otro requisito, salvo que se haya hecho protesta formal dentro de este plazo en solicitud de que la Administración rectifique la deficiencia». Además, no parece muy factible seguir aludiendo a este mismo extremo, pues dicha convalidación desaparece con la nueva LGT. Efectivamente, si hacemos algo de historia, el artículo 79.4 de la LPA establecía la subsanación por el mero transcurso de seis meses de aquellas notificaciones que conteniendo íntegro el texto del acto hubieran omitido otros requisitos. El anteproyecto de la LRJPAC pretendió reducir ese plazo a un único mes, lo que fue criticado con dureza por el Consejo de Estado. Tras un aluvión de enmiendas y duras negociaciones parlamentarias, el texto se retiró y la Ley 30/1992 no contempló ningún plazo de subsanación por el mero transcurso del tiempo. Tampoco después de la modificación operada por la Ley 4/1999 se contempla ningún margen temporal para la subsanación. Pero el proyecto de dicha reforma volvía a la carga con un plazo de tres meses para la convalidación de notificaciones que conteniendo íntegro el texto hubiera omitido otros requisitos, salvo que se hubiera formulado propuesta formal ante la Administración para que se subsanase la deficiencia. Y como muestra palpable de esta confusión, error o inadvertencia, pese a que en el articulado de la Ley 30/1992 tras la reforma del 99 no existe posibilidad de convalidación, su Exposición de Motivos sigue aludiendo a la misma con un plazo de tres meses. La conclusión en el ámbito administrativo general es que la notificación defectuosa no surtirá efectos hasta el momento en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido y alcance de la resolución o acto objeto de la notificación, o desde el momento en que se interponga cualquier recurso que proceda. Sin embargo, en el ámbito tributario, el artículo 125 de la Ley 230/1963 establece tal plazo de convalidación de seis meses salvo protesta formal. La nueva LGT, por el contrario, y en un aspecto que es de alabar, omite toda referencia a la convalidación de la notificación por el transcurso de los seis meses, equiparando el tratamiento tributario con el general administrativo.

<sup>36</sup> O bien, entender que el particular conoce el texto íntegro del acto, es decir, la desestimación por silencio, pero no el resto de extremos que obligatoriamente deben constar en toda notificación (SSTS de 16 de octubre de 1987, 28 de noviembre de 1989 y 18 de marzo de 1995). En tal sentido, otra línea jurisprudencial, apoyándose en la derogada LJCA (art. 58) fijaba el plazo en un año y seis meses a contar desde el momento en el que se entendía producido el silencio (SSTS de 24 de febrero de 1988 y 4 de mayo de 1990). Una crítica certera y completa de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en este punto puede consultarse en ARZOZ SANTISTEBÁN, X. *La obligación de resolver y de notificar y el silencio administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 51 y ss.

<sup>37</sup> A ello ha aludido con claridad GARCÍA NOVOA, C. *op. ult. cit.* pág. 174.

<sup>38</sup> En tal sentido GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E. *op. ult. cit.* págs. 84 y ss. y ARZOZ SANTISTEBÁN, X., *op. ult. cit.* págs. 32 y ss. quienes señalan que siendo eso así, el silencio positivo pone fin al procedimiento, resultándole aplicable la teoría general del acto administrativo porque sustituye a un acto expreso estimatorio de la solicitud.

<sup>39</sup> El artículo 43.3 de la LRJPAC, tras la modificación operada por la Ley 4/1999, parte claramente del principio de que el silencio negativo no produce acto administrativo alguno y sus únicos efectos se circunscriben a la posibilidad de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso precedente. Si ello es así, lógico es pensar que la Administración sigue estando sujeta a la obligación de resolver.

para desatender cualquier planteamiento que pudiera hacerse abogando por una aplicación analógica del plazo de seis meses contenido en el artículo 46.1 de la vigente LJCA <sup>40</sup>, puesto que tal plazo está pensado para la impugnación de actos presuntos y el silencio negativo no lo es <sup>41</sup>.

El régimen de plazos preclusivos para la impugnación de las desestimaciones presuntas no resulta congruente con el significado del silencio administrativo negativo, pero es que, además y salvo que se trate de plazos muy amplios, pone en cuestión el derecho de acceso a la tutela judicial efectiva. La conclusión, por lo tanto, es que el contribuyente puede recurrir en cualquier momento al silencio negativo tanto en la vía de reposición como en la económico-administrativa sin que ello conculque un principio como el de seguridad jurídica cuyo principal transgresor es una Administración que no resuelve tempestivamente pudiendo hacerlo <sup>42</sup>, sin que para ello sea necesario un pronunciamiento administrativo <sup>43</sup> y sin que pueda decirse que el silencio negativo ha sido consentido y firme, toda vez que la inexistencia de acto expreso impide anularle tan relevante efecto <sup>44</sup>. Llegar a

<sup>40</sup> «El plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo será de dos meses desde el día siguiente al de la publicación de la disposición impugnada o al de la notificación o publicación del acto que ponga fin a la vía administrativa, si fuera expresa. Si no lo fuera, el plazo será de seis meses y se contará, para el solicitante y otros posibles interesados, a partir del día siguiente a aquel en que, de acuerdo con su normativa específica, se produzca el acto presunto».

<sup>41</sup> Así GARCÍA NOVOA, C. *op. cit.* pág. 179. Además, e incluso en este caso donde resulta aplicable el plazo de seis meses establecido por la LJCA, algunas SSTs han dulcificado su rigurosa aplicación. Tal es el caso de la Sentencia de 30 de junio de 1999, donde llega a decirse que «si bien es cierto que el silencio de la Administración frente a las peticiones ante ella formuladas no impide al solicitante agotar la vía administrativa utilizando, en su caso, el recurso de alzada pertinente... también lo es que no se puede pretender extraer del incumplimiento del deber de resolver por parte de la Administración consecuencias obstativas al libre ejercicio de las acciones judiciales que pueden emprenderse para tutelar el derecho de los particulares, tal como se desprende de la STC de 21 de enero de 1986». Incluso después de la promulgación de la Ley 4/1999 otra STSJ de Madrid, de 25 de noviembre de 1999, ha entendido derogado por esta ley el artículo 46.1 de la LJCA.

<sup>42</sup> Así GÓMEZ FERRER MORANT, R. «El silencio administrativo desde la perspectiva constitucional», Libro Homenaje al Profesor José Luis Villar Palasí, Civitas, Madrid, 1989, págs. 513 y ss. Lógicamente y aunque tanto la LRJPAC como la propia LGT callan sobre la posibilidad del contribuyente de denunciar la mora en la resolución, es lógico pensar que si la Administración se halla obligada a dictar resolución expresa y el interesado puede esperar legítimamente a que se dicte ésta, también podrá recordar al órgano competente el incumplimiento de dicha obligación. En tal sentido el TC ha aceptado el carácter potestativo de la denuncia de la mora a falta de previsión legal incluso con respecto al recurso contencioso-administrativo especial de la Ley 62/1978 (STC 34/1989 y SSTs de 3 de noviembre de 1982, 12 de mayo de 1988 y 8 de febrero de 1989). Sobre ello *vid.* DE LA NUEZ SÁNCHEZ CASCADO, E. en *Estudios y Comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, t. I, Madrid, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia y BOE-Ministerio de la Presidencia, 1993, comentarios a los artículos 42 a 44, págs. 243 y 247.

<sup>43</sup> SSTs de 30 de septiembre de 1995 y 31 de marzo de 1997.

<sup>44</sup> SSTs de 24 de febrero y 14 de diciembre de 1988. La primera de ellas constituye un paradigma de claridad al respecto: «Si como acaba de indicarse, en los supuestos de resolución tardía de la Administración, dictada transcurridos los plazos para impugnar la denegación presunta, cabe deducir recurso contencioso-administrativo frente a dicho acto expreso, igual solución hay que adoptar en aquellos casos, como el de autos, en los que la Administración, no obstante el deber de dictar una resolución expresa, no lo hace a pesar de que el administrado, que optó por esperar a dicha resolución expresa, le insta a que la dicte transcurrido ya el plazo para impugnar la denegación presunta. Abona esta solución la consideración de que, como ya se señaló, el silencio es una ficción legal a favor del particular, así como la de que la falta de cumplimiento por parte de la Administración de su deber de dictar resolución expresa no puede perjudicar al administrado. Igualmente la conclusión establecida viene exigida por la circunstancia de que la solución contraria significaría una vulneración del derecho a obtener la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24 de la Constitución. El particular tiene la facultad de esperar, como ya se ha expresado, que se produzca una resolución expresa por parte de la Administración, resolución que, caso de no satisfacer sus intereses, podrá ser impugnada judicialmente. Pues bien, si el particular espera

esta conclusión, como se habrá comprobado, resulta fatigoso, es ciertamente de argumentación compleja, existe jurisprudencia encontrada y, por lo tanto, crea una incertidumbre que la nueva LGT y su reglamento de desarrollo podían haber conjurado definitivamente <sup>45</sup>. Al menos habrá que agradecerle su mimetismo con la regulación anterior, por lo que no deben caber argumentaciones novedosas sobre la cuestión, pues otra cosa equivaldría a beneficiar a la Administración por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente <sup>46</sup>. Resolución esta que, no nos engañemos, en muchas ocasiones aquélla no es muy proclive a procurar aunque de ello puedan derivarse pleitos y dificultades añadidas posteriores de todo género <sup>47</sup>.

*b) Iniciación y puesta de manifiesto del expediente.*

Ninguna novedad procedimental contiene el reglamento a estos efectos, recordando la tradicional obligación de incluir las alegaciones en el escrito de interposición así como los documentos que sirvan de base a la pretensión que se ejercite y aquellos en los que se formalice la garantía si se solicitó la suspensión de la ejecutividad del acto que se recurre. En análogo sentido, puede hablarse de la obligación que tiene el órgano administrativo de poner de manifiesto el expediente antes de la interposición del recurso si en tal sentido el contribuyente lo solicitara. Debe hacerse notar que en este punto la redacción final del reglamento es más restrictiva para el contribuyente frente a las previsiones del proyecto, por cuanto que este último señalaba expresamente que «el órgano actuante, bajo la responsabilidad del Jefe de la misma, tendrá la obligación de poner de manifiesto el contenido del expediente al interesado o la documentación relativa a las actuaciones administrativas que requiera», mientras que la redacción definitiva circunscribe la obligación administrativa de puesta de manifiesto del expediente a lo «estrictamente relacionado con el acto objeto de impugnación o la documentación relativa a las actuaciones administrativas concretas que hayan sido expresamente

---

confiado una resolución expresa y la Administración no cumple el deber de dictarla no obstante ser instada a ello, si se entiende que entonces no puede plantear una reclamación judicial, se cerrará al particular el acceso a los Tribunales y sabido es que el derecho a la tutela judicial efectiva tiene un contenido complejo que incluye, entre otros, la libertad de acceso a los Jueces y Tribunales, el derecho a obtener un fallo de éstos. A la conclusión que se ha establecido no puede ser obstáculo el principio de seguridad jurídica, pues la inseguridad sólo es imputable a la Administración, la que puede poner fin a la misma dictando la resolución expresa».

<sup>45</sup> Salvo que lo que se pretenda sea crear una especie de laberinto para que el contribuyente se pierda o se desespere como apunta ARZOZ SANTISTEBÁN, X. *op. ult. cit.* pág. 70, porque lo cierto y verdad es que aunque el silencio administrativo puede presentarse como una garantía, en el fondo nunca lo es, puesto que los interesados generalmente ignorarán la forma de utilización de dicha institución, interpretarán incorrectamente su regulación o se equivocarán respecto a la vía de reacción pertinente. *Vid.* al respecto FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M. «Orientación antiformalista de la jurisprudencia en el agotamiento de la vía administrativa previa», *RAP* núm. 121, 1990, págs. 259 y ss.

<sup>46</sup> Para la STS de 24 de febrero de 1998 es admisible incluso que la interposición del recurso contencioso-administrativo pueda tener lugar días antes del vencimiento del plazo del silencio negativo con tal de que en el momento de la formalización de la demanda dicho plazo se haya cumplido. Resulta claro, por tanto, que para el pronunciamiento del Alto Tribunal no constituye obstáculo alguno la existencia del silencio y que debe primar el derecho material a la tutela judicial efectiva sobre otras consideraciones formales.

<sup>47</sup> Como bien dice ARZOZ SANTISTEBÁN, X. (2001) pág. 157, «¿qué interés puede tener la Administración en evitarse un pleito? Los que realmente temen a los pleitos y –porque la Administración no resuelve– no pueden evitarlos son los ciudadanos. Con independencia de la bondad de la pretensión del ciudadano, la Administración dispone de una posición jurídica y patrimonial más segura... y de todo el tiempo del mundo».

solicitadas y guarden relación con el acto impugnado». Además, el reglamento añade una previsión novedosa respecto al proyecto, en cuya virtud se advierte expresamente de la imposibilidad de examinar de nuevo el expediente una vez presentado el recurso al efecto de formular nuevas alegaciones o completar las existentes.

*c) Suspensión del acto impugnado.*

Constituye éste un aspecto donde el reglamento se detiene y desarrolla con más calma, introduciendo novedades de interés frente a las previsiones originales del proyecto. Para empezar se añade una nueva letra b) al apartado 1 del artículo 25 en cuya virtud se exige de la aportación de garantía en aquellos casos en los que pudiera haberse incurrido en error aritmético, material o de hecho. También se añade una letra c) al mismo precepto que puede resultar un tanto redundante, pues se especifica que se dispensará igualmente de garantía en los casos de recursos contra sanciones hasta tanto sean éstas firmes en vía administrativa. Decimos redundante porque nada nuevo añade el reglamento a lo que señala la LGT pero tampoco aclara un aspecto fundamental de la cuestión como es lo que deba entenderse por firmeza administrativa. Como sabemos, el recurso contra la sanción implica la suspensión automática de la ejecutividad de ésta sin necesidad de garantía alguna, hasta tanto se ultime la vía administrativa, de manera que hasta que finalice el período voluntario de pago posterior a este momento no se devengarán intereses de demora. Una vez la sanción sea firme en vía administrativa, los órganos de recaudación no pueden iniciar las actuaciones del procedimiento de apremio mientras no concluya el plazo para interponer el recurso contencioso-administrativo. Si durante ese plazo el interesado comunicase a dichos órganos la interposición del recurso con petición de suspensión, ésta se mantendría hasta que el órgano judicial adoptase la decisión correspondiente en relación con la suspensión solicitada.

Señala a estos efectos el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, que para la efectiva aplicación de dicha previsión, los órganos administrativos competentes para la tramitación de los recursos o reclamaciones comunicarán, en el plazo de 10 días a los órganos competentes para la ejecución de las sanciones, las decisiones e incidencias que en cada caso se produjesen (art. 29.3). La intención del Real Decreto 2063/2004 en este punto es manifiestamente clara, como probablemente también lo es la del artículo 212.3 de la LGT que habla, asimismo, de firmeza en vía administrativa. Ahora bien, la cuestión es qué debe entenderse por «firmeza en vía administrativa», ya que esta terminología resulta equívoca, pues la firmeza es una cualidad intrínseca de determinadas resoluciones judiciales, y no administrativas (art. 245.3 LOPJ). Y en tal caso, dos son las posibles posturas: a) En primer lugar, la referida al agotamiento de la vía administrativa (concepto definido en el art. 109 de la LRJPAC y art. 227 de la LGT, así como en el art. 103.dos.4 de la L 31/1990, de 27 de diciembre, que creaba la AEAT, respecto de la Administración del Estado) a la que parece referirse la literalidad del precepto que no habla de firmeza sin más, sino de la firmeza en vía administrativa. De esta manera, no podría iniciarse ejecución alguna hasta que se finalizase la reclamación económico-administrativa. b) En segundo lugar, la postura cada vez más defendida de que la firmeza en vía administrativa sólo se produce cuando el acto administrativo es inatacable por no haberse interpuesto, o por haberse resuelto ya, cualquier recurso o reclamación, administrativa o judicial, contra él.

De esas dos posibles interpretaciones, el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario y el propio Real Decreto 520/2005 optan claramente por la primera de las opciones. Sin embargo, la jurisprudencia del TS se decanta por la segunda. Así, la STS dictada en interés de Ley de 18 de septiembre de 2001 señala que «hasta la resolución del oportuno recurso jurisdiccional, en el supuesto de que fuera desestimado, no podría decirse que la sanción había quedado firme en vía administrativa». Y de la misma opinión participa la STS de 5 de febrero de 2004 (NFJ011114). La voluntad del legislador y del reglamentista ha sido la de referirse al agotamiento de la vía administrativa, sin más, aunque el acto que ultime la vía económico-administrativa no sea firme, al estar impugnado judicialmente. Prueba de ello es el concepto que utiliza para la determinación del momento de devengo de los intereses de demora que, por definición, no puede ser distinto del de la posible ejecución forzosa mediante el procedimiento de apremio, como se deduce del artículo 26 de la LGT. Sin embargo, es innegable la repercusión que en este punto puede tener la jurisprudencia del TS.

Nada dice el reglamento sobre la posibilidad de que pueda instarse la suspensión de la ejecución del acto recurrido a través de garantías distintas al depósito de dinero o valores públicos, aval o fianza de carácter solidario o fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia. Tal silencio debe ser interpretado en el sentido de que no cabe en vía de reposición más que las garantías apuntadas, sin que sea posible solicitar otras o incluso lograr una dispensa de las mismas. La explicación a este extremo es sencilla, atendido el carácter potestativo del recurso de reposición y el preceptivo de la reclamación económico-administrativa, los recurrentes que pretendan obtener una suspensión no automática habrán de interponer directamente la reclamación económico-administrativa.

Por lo demás, el resto de previsiones del Real Decreto 520/2005 resultan más claras y específicas que las contenidas en el proyecto en aspectos tales como el montante que debe cubrir la garantía y el lapso temporal en el que ésta desplegará sus efectos. Así, por ejemplo, cuando la garantía consista en depósito de dinero o valores públicos, los intereses de demora a cubrir por la garantía serán los correspondientes a un mes si aquella extiende sus efectos sólo al recurso de reposición. Si se extendiese a la vía económico-administrativa, deberá cubrir además el plazo de seis meses si el procedimiento de la reclamación es el abreviado, de un año si el procedimiento de la reclamación es el general y de dos años si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario. Se especifica además (nada decía el proyecto al respecto) el órgano ante el que debe presentarse la solicitud de suspensión que no es otro que el propio órgano que dictó el acto y que será el competente para tramitarla y resolverla. Para todos aquellos casos en los que la garantía fuese insuficiente o no revisitase las formalidades requeridas, el proyecto ordenaba sin más archivar la solicitud, sin que fuese necesaria resolución expresa al efecto ni posterior notificación de la misma. Sin embargo, el Real Decreto 520/2005 ordena la notificación del archivo al interesado<sup>48</sup>. De la misma manera si la garantía es considerada suficiente, la suspensión se entiende acordada a partir de la fecha de la solicitud, debiendo también en este caso notificarse la resolución al contribuyente.

<sup>48</sup> Sobre este punto que recoge el reglamento y que no preveía el proyecto se pronunció el Consejo de Estado en los siguientes términos: «Esta consecuencia de la no presentación del documento formalizador de la garantía ha sido muy objetada en la tramitación del expediente. La Asociación de Asesores Fiscales, por ejemplo, afirma en su informe lo siguiente: "No

Prevé además el reglamento que el documento en el que se formalice la garantía incorpore las firmas de los otorgantes legitimadas por un fedatario público, por comparecencia ante la Administración autora del acto o generada mediante un mecanismo de autenticación electrónica, pudiendo sustituirse dicho documento por su imagen electrónica con su misma validez y eficacia, siempre que el proceso de digitalización garantice su autenticidad e integridad. El reglamento especifica también los plazos en los que habrá de satisfacerse la deuda tributaria que no haya podido ser garantizada por el interesado, plazos que dependerán del momento en el que la solicitud de suspensión se cursara, de manera que si en el momento de solicitarse la suspensión la deuda se encontrara en período voluntario de ingreso, con la notificación de su denegación, deberá ingresarse dependiendo del momento de dicha notificación, de manera que si ésta se realizó entre los días 1 y 15 de cada mes, deberá ingresarse en un plazo comprendido desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. Si la notificación se hubiera realizado entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente. Cumplimentados dichos plazos, los intereses que habrían de fijarse serían los devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del ingreso realizado durante el plazo abierto con la notificación de la denegación. De no realizarse el ingreso, los intereses se liquidarían hasta la fecha de vencimiento de dicho plazo, sin perjuicio de los que pudieran devengarse con posterioridad conforme a lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT. Si en el momento de la solicitud de suspensión, la deuda se encontrara en período ejecutivo, la notificación del acuerdo de denegación de la suspensión implicaría la iniciación del apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la LGT.

es de recibo que este supuesto no genere derecho a un requerimiento o subsanación, aunque sólo sea para evitar que el obligado pueda incurrir en período ejecutivo de modo involuntario. Por el contrario, nada justifica no dar a este supuesto el mismo tratamiento que a la presentación de garantía insuficiente o del aval que no reúne los requisitos exigibles (...). Ni tampoco nada justifica un alejamiento del régimen general previsto para las solicitudes incompletas en el artículo 71 de la LRJPAC que obliga a dar un plazo de diez días para que se subsane la solicitud". A juicio del Consejo de Estado, el automatismo previsto por el artículo 25.3 del proyecto de reglamento (sin duda dirigido a lograr una mayor celeridad y economía procedimental en la actuación administrativa) atenta contra la seguridad jurídica y puede producir indefensión al interesado. No parece adecuado que la solicitud de suspensión –una de las garantías básicas de todo procedimiento administrativo– pueda ser, sin más, archivada. Y es que con ello no sólo se priva al interesado de la posibilidad de subsanar el defecto de su solicitud, sino que, al prever su archivo y la denegación de la suspensión sin necesidad de resolución expresa, le impide conocer cuáles son las razones de esa denegación e incluso saber con certeza si efectivamente se ha producido. No es difícil, además, imaginar supuestos en los que un error de la Administración determinaría una indeseable situación de indefensión. Así, por ejemplo, si la Administración califica como falta de aportación documental lo que en realidad no era sino un defecto subsanable, o si extravía el documento aportado por el interesado, archivando luego la solicitud sin resolución expresa por entender que aquél no se presentó. En conclusión, el Consejo de Estado estima que debería eliminarse la previsión de este primer párrafo del artículo 25.5 del proyecto, pues la denegación de la suspensión solicitada por el interesado debe siempre realizarse por resolución expresa del órgano competente en aras de la seguridad jurídica y para evitar posibles situaciones de indefensión. Esta misma finalidad de protección de la seguridad jurídica aconseja modificar la redacción del apartado 6 del artículo 25 (...). La posibilidad de que el órgano competente considere acordada la suspensión solicitada "sin necesidad de resolución expresa" genera una clara situación de inseguridad jurídica. Esta previsión unida a la del apartado anterior, podrían hacer que el interesado no conozca con exactitud el sentido de la decisión sobre su solicitud de suspensión, lo que resulta de todo punto indeseable. No parece posible, además, que el precepto prescinda de la obligación de resolver qué corresponde a todo órgano administrativo con arreglo al artículo 42.1 de la Ley 30/1992. Si lo que se pretende es aplicar la regla del silencio estimatorio, debería preverse un plazo para resolver la solicitud de suspensión transcurrido el cual ésta debe entenderse acordada. Debe, en consecuencia, evitarse la expresión "sin necesidad de resolución expresa", sustituyéndola, en su caso, por una más completa regulación del silencio de efecto estimatorio en este caso».

### II.3. La reclamación económico-administrativa.

#### a) Organización y competencias de los Tribunales Económico-Administrativos.

Las novedades introducidas por el Real Decreto 520/2005 en la vía económico-administrativa son fundamentalmente de índole organizativa. No debemos olvidar que la regulación de la LGT es bastante prolija en esta materia al haber asumido por la vía legal lo que antes eran simples previsiones reglamentarias contenidas en el RPREA. Ahora bien, pese a lo que acaba de señalarse y teniendo en cuenta que en este apartado el reglamento no se remite –como sí hemos visto que hacía en el resto de los procedimientos especiales de revisión– a desarrollo ulterior por parte de Orden Ministerial, la normativa aprobada tiene una clara voluntad de dotar de flexibilidad a las propias previsiones reglamentarias con el fin de que el funcionamiento de los Tribunales pueda ser más ágil y eficiente, de manera, por ejemplo, que no se determina el número de vocales que formarán parte del TEAC o de los TEAR, atribuyendo a sus respectivos presidentes la creación, composición o supresión de las Salas, así como el reparto de atribuciones entre éstas y el Pleno y la distribución de asuntos entre las propias Salas, materias todas estas que, vigente el RPREA, debían fijarse a través de la correspondiente Orden Ministerial. Esta opción fue alabada por el Consejo de Estado en su dictamen sobre el proyecto, al resultar «razonable pensar que el funcionamiento de los Tribunales Económico-Administrativos podría mejorar si su organización interna respondiese al número de características de los asuntos que tengan y a otras circunstancias específicas de cada uno de ellos». A propuesta del propio Consejo de Estado, y tras las observaciones hechas por las Secretarías Generales Técnicas de los Ministerios de la Presidencia y de Economía y Hacienda, el reglamento atribuye la categoría orgánica al Presidente del TEAC y a sus Vocales (Director General y Subdirectores Generales, respectivamente). De la misma manera, el Consejo de Estado, advirtió sobre la necesidad de que el Secretario General del TEAC y los Secretarios de los TEAR procedieran del cuerpo de Abogados del Estado y fueran asistidos y sustituidos en el ejercicio de sus funciones por funcionarios de dicho cuerpo (*vid.* art. 29.7 del reglamento) <sup>49</sup>. Se infiere del Real Decreto 520/2005 un deseo mayor de transparencia en el funcionamiento de los Tribunales que se materializa, por ejemplo, en la necesidad de incorporar los votos particulares de los vocales al expediente administrativo haciendo mención a los mismos en la propia resolución de la reclamación (art. 29.8), lo que contrasta, por oposición, con las previsiones del proyecto que en tal sentido señalaba en su artículo 30.10 lo que sigue: «Todos los miembros del Pleno o de las Salas están obligados a asistir a las sesiones de los mismos a las que sean convocados y a participar en las deliberaciones necesarias para la adopción de acuerdos o resoluciones. Los acuerdos serán adoptados por mayoría entre los asistentes y con voto de calidad del Presidente en caso de empate. Ninguno de los asistentes podrá abstenerse de votar y el que disienta de la mayoría podrá formular voto particular por escrito en el plazo de 48 horas. El voto se incorporará al expediente sin que deba hacerse mención alguna al mismo en la resolución ni en la notificación de la misma».

<sup>49</sup> En tal sentido advertía el Consejo de Estado que ello era tanto más necesario cuanto que el Secretario «podía actuar como órgano unipersonal en muchos más supuestos de los que prevé la regulación todavía vigente; a la vista de esta previsible ampliación de sus competencias, no estaría de más incluir en el reglamento esta regla para que su sustitución y asistencia se haga con las máximas garantías de regularidad y buen funcionamiento del órgano económico-administrativo».

Uno de los aspectos novedosos regulados en la LGT en su disposición adicional decimotercera es la participación de las Comunidades Autónomas en los Tribunales Económico-Administrativos. En la referida disposición, la LGT establece dos formas de colaboración: a) Mediante el nombramiento de funcionarios de las Comunidades Autónomas<sup>50</sup>; o b) Mediante la creación en el seno del TEAR, y en virtud de convenio celebrado entre el Ministerio de Hacienda y la Consejería competente de la Comunidad Autónoma, de una Sala Especial que estará presidida por el Presidente del Tribunal e integrada por los vocales y miembros del órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma y que actuará como sala del Tribunal respecto de las reclamaciones relativas a tributos cedidos o a aquellos tributos del Estado cuyo rendimiento corresponda en su totalidad a la Comunidad Autónoma. Sorprende, sin embargo, que el artículo 31 del Real Decreto 520/2005, atendiendo parcialmente a las indicaciones legales, únicamente se haya ocupado de la segunda de las opciones señaladas (creación por convenio de una Sala Especial), desatendiendo la posibilidad de que el mecanismo de participación se articule mediante nombramiento en los TEAR correspondientes de funcionarios de las propias Comunidades Autónomas<sup>51</sup>.

Otro aspecto, quizá el más novedoso, de la LGT para la vía económico-administrativa es la articulación de un procedimiento abreviado en única instancia cuya competencia se atribuye a órganos unipersonales en los siguientes casos<sup>52</sup>: a) Cuando la reclamación interpuesta se dirija contra actos de cuantía inferior a la que se fije reglamentariamente; b) Cuando se alegue exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas; c) Cuando se alegue exclusivamente falta o defecto de notificación; d) Cuando se alegue exclusivamente insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado; e) Cuando se aleguen únicamente cuestiones relacionadas con la comprobación de valores; y f) Cuando concurren otras circunstancias previstas reglamentariamente<sup>53</sup>. Su finalidad

<sup>50</sup> Recordemos que la propia disposición adicional duodécima atinente a la composición de los Tribunales Económico-Administrativos señala que el Presidente y los Vocales de los Tribunales Económico-Administrativos serán nombrados entre funcionarios del Estado y sus organismos autónomos, de las Comunidades Autónomas y entre funcionarios de la Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional que reúnan los requisitos y condiciones que reglamentariamente se determinen.

<sup>51</sup> Sobre ello advirtió el Consejo de Estado denunciando las consecuencias que de ello pueden derivarse: «Dado que no todas las Comunidades Autónomas tienen órganos económico-administrativos propios, es previsible la utilización de este mecanismo o participación mediante designación de funcionarios autonómicos. El apartado 1 a) de la disposición adicional decimotercera de la ley sólo prevé al respecto que se procederá al nombramiento de funcionarios de las Comunidades Autónomas "conforme a lo indicado en la disposición adicional duodécima de esta ley", disposición que se refiere, como se ha visto, a los requisitos que deben reunir el Presidente y los Vocales de los Tribunales Económico-Administrativos. El silencio del proyecto de reglamento en este punto hace posible todo tipo de combinaciones y opciones, lo que no parece lógico ni deseable. Así, por ejemplo, a falta de convenio sobre la creación de una Sala Especial, la participación de las Comunidades Autónomas en la composición de los TEAR podría concretarse en la designación de un funcionario autonómico como presidente de un TEAR y, simultáneamente, de uno o varios funcionarios autonómicos como vocales. Resultaría imprescindible, por tanto, una mayor precisión del reglamento en esta materia, estableciendo, por ejemplo, la proporción máxima de funcionarios autonómicos que pueden ser miembros de los TEAR».

<sup>52</sup> La disposición transitoria quinta, 4 de la LGT establece la aplicación de este original procedimiento a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de la ley, es decir, desde el 1 de julio de 2005.

<sup>53</sup> Artículo 245 de la LGT. El Grupo Parlamentario Socialista en las enmiendas núms. 223 en el Congreso de los Diputados y 193 en el Senado a la tramitación del Proyecto de LGT, propuso la supresión de este supuesto de remisión genérica al reglamento, de conformidad con las observaciones formuladas por el Consejo de Estado, toda vez que las resoluciones de estos órganos unipersonales cierran la vía económico-administrativa y por ello debiera ser únicamente la ley la que determinase los supuestos tramitables por este procedimiento abreviado.

es, desde luego, aligerar la carga de trabajo a las Salas y al Pleno de los Tribunales en cuestiones de no muy difícil resolución o bien en aquellos casos en los que no cabe otra cosa que manifestar la incompetencia sobre la pretensión perseguida por el interesado con el fin de que puedan pronunciarse sobre las mismas los Tribunales de Justicia (es el caso, por ejemplo de la inconstitucionalidad o ilegalidad de las normas). Pues bien, el artículo 32 del Real Decreto 520/2005 señala que tendrán dicha consideración de órganos unipersonales los que sean designados como tales por acuerdo del Presidente del TEAC entre los funcionarios que estuviesen destinados en tales Tribunales o Salas, a propuesta de sus respectivos presidentes, pudiendo existir en cada Tribunal o Sala desconcentrada varios órganos unipersonales. En dicho acuerdo habrá de fijarse también la distribución de materias y de asuntos entre dichos órganos unipersonales.

Como es también sabido, la LGT se refiere a las cuestiones incidentales recogiendo algunas novedades al respecto centradas sobre todo en la posibilidad de que su resolución recaiga en órganos unipersonales, especificándose que el archivo de actuaciones no constituye materia incidental y que la resolución que ponga término al incidente no es susceptible de recurso, sin perjuicio de que una vez recibida la resolución de la reclamación el interesado pueda discutir nuevamente el objeto de la cuestión incidental mediante el recurso que proceda contra la resolución <sup>54</sup>. Pues bien, a los efectos de dictar la oportuna resolución sobre dichas cuestiones incidentales, tanto en el procedimiento general como el abreviado tienen la consideración de órganos unipersonales de cada Tribunal y de cada Sala desconcentrada el Presidente del Tribunal, los Vocales y el Secretario (art. 32.3 RD 520/2005).

El reglamento se ocupa también del funcionamiento y composición de la Sala Especial para la unificación de doctrina en su artículo 33. La LGT prevé un novedoso Recurso Extraordinario para la Unificación de Doctrina cuyo único legitimado es el Director General de Tributos para todos aquellos casos en los que éste muestre su desacuerdo con la doctrina emanada por el TEAC y que, de otra forma, constituiría doctrina vinculante para el resto de los Tribunales Económico-Administrativos y para la propia Administración tributaria. El competente para la resolución de dicho recurso es una Sala Especial para la Unificación de Doctrina compuesta por el Presidente del TEAC, que la preside, tres Vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos, el Director General de la AEAT, el Director General o el Director del Departamento de la AEAT del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. La resolución de dicho recurso extraordinario para la unificación de doctrina debe ser adoptada por mayoría de los integrantes de la Sala Especial en el plazo de seis meses, estableciendo la doctrina administrativa definitivamente aplicable y será vinculante en los mismos términos previstos para el recurso extraordinario para la unificación de criterio aunque, eso sí, respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución del TEAC <sup>55</sup>. Las previsiones reglamentarias al respecto son fundamentalmente que el Presidente de la Sala, es decir, el presidente del TEAC designe a los Vocales de dicho Tribunal en el acuerdo mismo en el que

<sup>54</sup> Artículo 236.6 de la LGT. Se intenta evitar así el desdoblamiento que supondría un recurso sobre la cuestión en vía incidental en una instancia mientras que en otra distinta se sustanciaría el fondo del asunto.

<sup>55</sup> Artículo 243 de la LGT *in totum*.

se convoque su celebración, siendo competente también para proponer las resoluciones y demás acuerdos de terminación, correspondiendo al Secretario General del TEAC la dirección y coordinación de la tramitación del recurso extraordinario, que dictará cuantos actos de trámite fuesen necesarios para impulsar el procedimiento y notificar la oportuna resolución. La solución por la que finalmente opta el reglamento no puede ser bienvenida fundamentalmente porque la indeterminación en la composición de la Sala unida a la posición de especial preeminencia del Presidente (con voto de calidad) otorga unas facultades excesivas a éste en un recurso de nuevo cuño con unos nada desdeñables efectos prácticos.

*b) Cuantía de las reclamaciones.*

El artículo 229 de la LGT atinente a las competencias de los Tribunales Económico-Administrativos efectúa en sus apartados 2 y 3 una remisión reglamentaria expresa a la cuantía de la reclamación como criterio atributivo competencial entre los distintos Tribunales y la suerte de recursos posteriores que cabe articular en las sucesivas instancias. Dicha cuantía la determinó la disposición adicional decimocuarta de la LGT en 150.000 y 1.800.000 euros según el objeto y naturaleza de la deuda tributaria impugnada hasta tanto se aprobase el nuevo reglamento de revisión. Pues bien, el Real Decreto 520/1996 en sus artículos 36 y 37 entiende por cuantía de la reclamación el importe del componente o suma de componentes de la deuda tributaria a que se refiere el artículo 58 de la LGT que sea objeto de impugnación, manteniendo como umbral para permitir el recurso de alzada cuantías que superen el importe indicado de 150.000 euros salvo que sean de determinación de valores o de bases previos a la liquidación, debiendo superar entonces la cuantía de 1.800.000 euros. Y si el acto o actuación impugnada fuese de cuantía indeterminada, podría interponerse recurso de alzada ordinario en todo caso. La solución reglamentaria continúa así la senda trazada por los artículos 37 del TAPEA y 10.2 y 119 del RPREA, sobre los que la STC 91/1998, de 23 de abril (NFJ006295), no apreció tacha de inconstitucionalidad alguna a pesar de que a través de norma meramente reglamentaria la competencia se atribuyese al TEAC, sustrayendo el asunto a los TSJ, modificando con ello indirectamente incluso las previsiones de la propia Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ).

*c) Suspensión de la ejecución del acto impugnado en vía económico-administrativa.*

El régimen de la suspensión en las reclamaciones económico-administrativas sigue la regla general vigente hasta el momento y, en cuya virtud, la mera interposición de la reclamación no suspende la ejecución del acto impugnado, salvo que en el recurso de reposición interpuesto con anterioridad se hubiese acordado la suspensión y sus efectos se extendiesen a la vía económico-administrativa. La suspensión automática en esta vía, por lo tanto, únicamente se produce previa solicitud del recurrente y aportación de las siguientes garantías: 1) Depósito de dinero o valores públicos; 2) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución; y 3) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para supuestos de escasa cuantía. En tales casos, la suspensión solicitada debe

concederse, sin que la Administración tributaria tenga discrecionalidad alguna en la adopción del acuerdo correspondiente. Frente a esta suspensión automática, se alza otra posibilidad de paralizar la ejecución del acto impugnado a través de otras garantías que, consideradas suficientes por la Administración, sean aceptadas por ésta (hipoteca inmobiliaria, prenda, etc.). Por fin puede obtenerse también la suspensión del acto sin necesidad de aportar garantía alguna cuando el Tribunal que hubiera de resolver la reclamación apreciara que al dictarlo la Administración pudiera haber incurrido en un error aritmético, material o de hecho o cuando se tratase de actos que no tuviesen por objeto una deuda tributaria o cantidad líquida, y la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. Asimismo, se dispensa de garantía la suspensión de sanciones tributarias impugnadas, pues en ese caso la ejecución queda automáticamente suspendida en período voluntario hasta tanto sean firmes en vía administrativa <sup>56</sup>.

La solicitud de suspensión puede realizarse en unidad de acto con la interposición de la reclamación económico-administrativa o en un momento posterior ante el propio órgano que dictó el acto objeto de la reclamación, que la remitirá al órgano competente para resolver sobre la misma. Dicha solicitud de suspensión, señala el artículo 40.2 del reglamento, debe cursarse en escrito independiente e ir acompañada por los documentos que el interesado estime procedentes para justificar la concurrencia de los requisitos necesarios para su concesión y de una copia de la reclamación interpuesta. En este punto, el Real Decreto 520/2005 resulta muy claro, sobre todo si tenemos en cuenta la ausencia de referencias al efecto en el proyecto original de reglamento. La documentación que habrá de aportarse obligatoriamente distingue los diversos tipos de suspensión previstos. Así, por ejemplo, cuando se solicite la suspensión con garantías distintas del depósito de dinero o valores públicos, aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución y fianza personal y solidaria de otros contribuyentes, debe justificarse la imposibilidad de aportar todas esas garantías que dan lugar a la suspensión automática, detallando la naturaleza y las características de los bienes o derechos sobre los que se constituirá la garantía, así como su valoración realizada por perito con titulación suficiente <sup>57</sup>. Si, por el contrario, la solicitud se basase en la posible causación de perjuicios de difícil o imposible reparación, también deberá acreditarse dicha circunstancia, de la misma manera que en los casos en los que se solicite la suspensión sin garantía porque el acto recurrido pudiera haber incurrido en un error aritmético, material o de hecho, deberá justificarse la concurrencia de dicho error.

También aclara mucho mejor el reglamento frente a la versión contenida en el proyecto, el alcance de la garantía y el plazo de la misma. Así el proyecto de reglamento, en su artículo 40.4 se limitaba a señalar lo que sigue: «Las garantías se constituirán a disposición del órgano competente para la recaudación del acto objeto de la reclamación y deberán cubrir el importe de la obligación

<sup>56</sup> Nos permitimos remitir aquí al lector a las consideraciones hechas sobre el particular cuando analizamos la suspensión de actos sancionadores en vía de reposición.

<sup>57</sup> El artículo 40.2 b) del Real Decreto 520/2005 añade que cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración debe efectuarse preferentemente por una empresa o profesional inscrito en dicho registro. Debe hacerse notar al respecto la introducción en el precepto del adverbio «preferentemente», pues en la versión inicial del reglamento, el proyecto obligaba en todo caso a recurrir a este registro de empresas o profesionales («cuando exista un Registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bien, la valoración deberá efectuarse por una empresa o profesional inscrito en dicho Registro»).

tributaria a que se refiere el acto impugnado, intereses, recargos y otras cantidades que se hubiesen devengado en el momento de solicitud de la suspensión, así como los intereses de demora que puedan generarse durante el período de suspensión. Cuando en los supuestos de estimación parcial de un recurso o de una reclamación deba dictarse una nueva liquidación, la garantía aportada quedará afectada al pago de la nueva cuota o cantidad resultante y de los intereses de demora calculados de acuerdo con el apartado 5 del artículo 26 de la LGT». Por el contrario, el artículo 41.1 del reglamento señala que cuando la garantía consista en el depósito de dinero o valores públicos, los intereses de demora serán los correspondientes al plazo de seis meses si el procedimiento de la reclamación es el abreviado, de un año si el procedimiento de la reclamación es el general y de dos años si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario. Asimismo, el referido artículo 41 añade un nuevo apartado 3 no previsto en el proyecto atinente a la posible concurrencia de la solicitud de suspensión con la adopción anterior de alguna de las medidas cautelares previstas por el artículo 81.4 de la LGT. En tal caso, el órgano que dictó el acto objeto de impugnación debe remitir inmediatamente al órgano competente para decidir sobre la suspensión una comunicación sobre tal circunstancia, con indicación de la fecha de caducidad de la medida cautelar.

Por otra parte, el reglamento sigue también el criterio tradicional consistente en que la suspensión concedida surta efectos desde la misma fecha de la solicitud. El artículo 42.1 del reglamento faculta al órgano competente o al Tribunal Económico-Administrativo (según los casos) para la oportuna modificación de la resolución de suspensión adoptada. En tal caso, el reglamento obliga a notificar dicho cambio al interesado para que pueda alegar lo que a su derecho convenga en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo. Como novedad frente a su proyecto inicial, el reglamento señala que una vez adoptada la resolución oportuna por el órgano competente correspondiente, cabe la posible interposición de un incidente en la reclamación económico-administrativa relativa al acto cuya suspensión se solicita y sin que la resolución que ponga término a dicho incidente sea susceptible de ulterior recurso.

Interesa remarcar que al igual que acontecía con la suspensión solicitada en vía de reposición, el reglamento regula con precisión y de forma mucho más clara que la versión contenida en el proyecto (art. 40.6) los efectos derivados de la denegación de la suspensión solicitada así como la obligación de notificar el archivo de la solicitud de suspensión en aquellos casos en los que la Administración entienda que la garantía no se ha formalizado correctamente<sup>58</sup>. El reglamento con-

<sup>58</sup> En este punto el Consejo de Estado realizó análogas consideraciones a las vertidas a este mismo respecto con las garantías en vía de reposición y la innecesidad de notificar los acuerdos denegatorios o confirmativos de la suspensión: «la previsión del artículo 40.3 atenta contra la seguridad jurídica y los derechos de defensa del interesado, pues impide a éste conocer con certeza las razones de esa denegación y el propio destino de su solicitud. En segundo lugar, también en este caso podrían darse supuestos de indefensión del interesado derivados de errores administrativos: así, por ejemplo, si la Administración califica como falta de aportación documental lo que en realidad no era sino un defecto subsanable, o si extravía el documento aportado por el interesado, pero también si prescinde del dato de que el interesado podía beneficiarse de alguno de los supuestos de suspensión sin garantías, o si la prueba de la formalización de la garantía fue aportada ya al interponer el recurso de reposición. Debe eliminarse, por tanto, esta previsión del artículo 40.3 del proyecto, pues la denegación de la suspensión solicitada por el interesado debe siempre realizarse por resolución expresa del órgano competente en aras de la seguridad jurídica y para evitar posibles situaciones de indefensión».

templa la posibilidad de subsanar los defectos del documento en el que se formalice la garantía de acuerdo con las disposiciones generales contenidas en el artículo 2 del Real Decreto 520/2005. Contra la denegación de la suspensión, el recurrente puede interponer un incidente en la propia reclamación económico-administrativa cuya resolución no es recurrible <sup>59</sup>.

En su artículo 44, el reglamento se refiere a la suspensión con prestación de otras garantías, es decir, las garantías insusceptibles de suspender automáticamente la ejecutividad del acto. En tal caso, la solicitud de suspensión, acompañada de la documentación correspondiente, suspenderá cautelarmente el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido si la deuda se encontrase en período voluntario en el momento de presentarse la solicitud, mientras que si la deuda se encontrara en período ejecutivo, la solicitud de suspensión no impide la continuación de las actuaciones de la Administración, todo ello sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente. Conviene advertir en este punto que el proyecto no etiquetaba de cautelar el efecto suspensivo derivado de la solicitud, sin que además distinguiese entre período voluntario y ejecutivo. Además, el proyecto atribuía la competencia para tramitar y resolver la solicitud al órgano competente para la recaudación del acto reclamado, mientras que el artículo 43.2 del reglamento señala como competente para la tramitación y resolución de la solicitud de suspensión al «órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica». Asimismo, el proyecto definía el plazo en el que había de materializarse la garantía ofrecida, mientras que la norma definitivamente aprobada señala que «la resolución que otorgue la suspensión detallará la garantía que debe ser constituida y el plazo en que debe constituirse» <sup>60</sup>. No obstante, conviene advertir que las previsiones contenidas en el proyecto han sido trasladadas al artículo 45 del reglamento, donde se alude a un plazo de dos meses para la formalización de la garantía; una garantía que deberá ser objeto de aceptación, en su caso y según su naturaleza, por el órgano de recaudación que dictó la resolución de concesión. Si la garantía no se hubiere formalizado en ese plazo, el reglamento distingue –al igual que hacía el proyecto– si la solicitud se hubiese presentado en período voluntario o ejecutivo. En el primer caso, el período ejecutivo se inicia el día siguiente a aquel en que se produjo la finalización del plazo concedido para la formalización de la garantía, debiéndose iniciar el procedimiento de apremio con exigencia del principal de la deuda y del recargo correspondiente, lo que además comportará la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta el último día del plazo para la formalización de la garantía y sin perjuicio de los que se devenguen con posterioridad. En el segundo, se inicia el procedimiento de apremio, o se continúa con el mismo de haberse iniciado con anterioridad.

<sup>59</sup> Esto último, recogido en el artículo 43.5 del reglamento, no se preveía en el proyecto que sí señalaba, por el contrario, que en caso de estimarse el incidente quedarían revocados todos los actos realizados tras alzarse la suspensión.

<sup>60</sup> En tal sentido, el artículo 42.5 del proyecto señalaba literalmente lo que sigue: «La garantía ofrecida deberá ser constituida dentro de los dos meses contados desde el día siguiente a la notificación del acuerdo de concesión, que estará condicionado a su formalización. Transcurrido este plazo sin formalizar la garantía, quedará sin efecto el acuerdo de concesión. Si la solicitud se hubiese presentado en período voluntario de pago, el período ejecutivo se iniciará al día siguiente de la finalización del plazo concedido para la formalización de la garantía y la deuda que corresponda se exigirá por el procedimiento de apremio. Si la solicitud se hubiese presentado en período ejecutivo, se iniciará o continuará el procedimiento de apremio, según proceda».

Por fin, la suspensión sin garantías o dispensa parcial de las mismas, al amparo de la posible causación de perjuicios de difícil o imposible reparación, es competencia del Tribunal Económico-Administrativo encargado de la resolución de la reclamación. Competencia que se extenderá a la tramitación y resolución de la petición de suspensión fundada en error aritmético, material o de hecho (art. 46 del reglamento). Si la deuda se hallase en período voluntario en el momento en el que se formula la solicitud de suspensión (tanto por motivos de irrogación de perjuicios como de error en el acto), ésta suspende cautelarmente el procedimiento de recaudación mientras el Tribunal decide sobre la admisión o no a trámite de la solicitud de suspensión. Si por el contrario, la deuda se encontrara en período ejecutivo, la suspensión solicitada no impide la continuación de las actuaciones administrativas; y todo ello sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si finalmente se produjera la admisión a trámite. Admitida a trámite la solicitud de suspensión, dicha admisión produce efectos suspensivos desde la misma presentación de la solicitud, debiendo notificarse al interesado y al órgano de recaudación correspondiente al que se solicitará un informe sobre la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas, así como sobre la posible existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía en aquellos casos de solicitud de suspensión con dispensa total de garantías. En tal caso, el Tribunal es el competente para resolver expresamente sobre el otorgamiento o denegación de la suspensión o las garantías a constituir en los supuestos de solicitud de suspensión con dispensa parcial. Si la referida solicitud no se admitiera a trámite, se tendría por no presentada a todos los efectos y el acuerdo en tal sentido debe notificarse al interesado y comunicarse igualmente al órgano de recaudación competente con indicación de la fecha de notificación al interesado. Tal acuerdo de inadmisión no puede recurrirse en vía administrativa.

*d) Procedimiento general económico-administrativo.*

1. Notificaciones y posible exigencia de las costas.

Uno de los aspectos en los que más ha mejorado el texto reglamentario definitivamente aprobado el 13 de mayo del presente año es en el atinente a las notificaciones. Innecesario resulta aludir a la relevancia de la notificación en la vía de revisión <sup>61</sup>. La importancia de la notificación es capital ya que constituye una garantía de la tutela judicial efectiva y del derecho a la defensa del ciudadano. El término notificación desde el punto de vista etimológico proviene de *notus* (conocido) y *facere* (hacer) y el diccionario nos lo define como «hacer saber una resolución de la autoridad con las formalidades preceptuadas para el caso». La importancia de la forma es, pues, capital porque el deseo de salvaguardar la seguridad del particular frente a los poderes públicos exige la presencia de una serie de requisitos formales, que garanticen una actuación clara. Tanto en la vía de reposición como en la económico-administrativa, el régimen de las notificaciones es el previsto con carácter

<sup>61</sup> Así, por ejemplo, la Resolución del TEAC, de 20 de marzo de 1996 (NFJ004300), ante la irregularidad constatada en la notificación de la puesta de manifiesto del expediente, declara la nulidad del procedimiento por la indefensión que se produjo, considerando incorrecta aquella puesta que se acudió a la publicación edictal tras un solo intento por correo certificado.

general por los artículos 109 y siguientes de la LGT y cuyo principio general es la remisión a la LRJPAC con las especialidades que recoge la propia LGT. Especialidades que son, por cierto, muy abundantes y que se han dirigido a facilitar las labores de la Administración en este ámbito atendida la dificultad creciente de localización de los contribuyentes.

El artículo 47 del proyecto de reglamento, intitulado «Domicilio para notificaciones», señalaba lo siguiente: «1. Cuando en el expediente de la reclamación figurasen varios domicilios para la práctica de notificaciones, se tomará en consideración el último señalado a estos efectos. 2. Cuando en el expediente de la reclamación figurasen uno o varios domicilios, sin especificar que los sean para notificaciones, éstas deberán practicarse en el último domicilio que figure en el expediente. 3. Cuando en el expediente de la reclamación no figure ningún domicilio, las notificaciones deberán practicarse en el domicilio fiscal del interesado si el Tribunal tuviese constancia del mismo. 4. Cuando no sea posible conocer ningún domicilio según lo dispuesto en los tres apartados anteriores, la notificación deberá practicarse directamente mediante depósito en la Secretaría según lo establecido en los párrafos segundo y tercero del apartado seis de este artículo. 5. La notificación podrá practicarse mediante correo certificado o por funcionario del Tribunal que extenderá diligencia de lo ocurrido para su incorporación al expediente y dejará una copia de la misma en el domicilio donde se realice la actuación. 6. Intentada la notificación una vez sin resultado, el interesado podrá recoger en la Secretaría del Tribunal una copia del acto en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a aquel en el que se efectuó el intento, previa firma del recibí, en cuyo momento se le tendrá por notificado. Pasado dicho plazo, una copia del acto será depositada formalmente en la Secretaría del Tribunal. Se considerará como fecha de notificación del acto la fecha en que se produzca dicho depósito, dejándose constancia de ello en el expediente. Al interesado que se persone posteriormente se le entregará dicha copia, sin firma de recibí. Dicha entrega no tendrá ningún valor a efectos de notificaciones o de reapertura de plazos y no será preciso dejar constancia de ella en el expediente».

De conformidad con lo establecido por el artículo 214.1 de la LGT las normas en materia de notificación establecidas por los artículos 109 a 112 de dicha ley resultan aplicables a todos los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en su Título V y también, por lo tanto, a los actos y resoluciones dictados en la vía económico-administrativa. Por su parte, el artículo 234 de la LGT únicamente podía tener como finalidad la introducción de algunas especialidades muy concretas en el régimen de las notificaciones, sustituyendo, por ejemplo, la notificación edictal por la notificación en la propia secretaría del Tribunal, pero sin que en modo alguno pudieran desvirtuarse el resto de las previsiones contenidas en el régimen general de notificaciones inserto en la LGT que resultan plenamente aplicables a la vía económico-administrativa (notificaciones defectuosas, personas legitimadas para la recepción, rechazo de la notificación, etc.). Por eso mismo, el contenido transcrito del artículo 47 del proyecto resultaba sumamente preocupante, pues incumplía abiertamente el régimen general de notificaciones señalado en la LGT.

Como se recordará, la Ley 4/1999 introdujo la previsión del intento de notificación a efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos. Ahora bien, tales efectos únicamente pueden ser considerados cuando el intento haya sido completo y fehaciente y, por supuesto, dentro del plazo concedido a la Administración para resolver

y notificar. Es decir, cuando intentadas las dos veces previstas para los casos generales, o una para la notificación telemática, la dilación en la entrega se haya producido por causas ajenas a la actuación administrativa. Sin embargo, una cosa es el intento de notificación a los efectos de entender cumplido el plazo señalado por la ley (por ejemplo para conjurar una posible caducidad del procedimiento) y otra cosa muy distinta es que el único intento de notificación practicado pueda habilitar a notificar por Boletín o en la misma sede del Tribunal.

La regulación contenida en el artículo 47 del proyecto de reglamento se oponía frontalmente a lo preceptuado por los artículos 59.2 de la LRJPAC y 112 de la LGT, toda vez que ante la imposibilidad de entregar la notificación al destinatario o a una persona que pudiera hacerse cargo de la misma, se impone un segundo intento de entrega, con el fin de asegurar que el Tribunal Económico-Administrativo hizo cuanto pudo para ponerse en contacto con el interesado, lo que responde en definitiva a un elemental principio de seguridad jurídica del recurrente frente al poder de la Administración que revisa el acto. Segundo intento que, además, debe hacerse en hora distinta y dentro de los tres días siguientes <sup>62</sup>.

A tal efecto, la STS de 28 de octubre de 2004 (NFJ018610) resuelve el recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Generalidad de Cataluña contra la Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 13 de Barcelona, de 14 de mayo de 2003, para la que una vez fracasado el primer intento de entrega de la notificación, debía realizarse el segundo en día u hora no laborable si el primero se hubiera intentado en horario laboral. En la misma, el Alto Tribunal insiste en la obligación de realizar el segundo intento como requisito inexcusable para la procedencia de

<sup>62</sup> La STSJ Canarias de 5 de diciembre de 1996, insiste en que la repetición del intento sólo será válida si se realiza en días y horas distintos a los de la primera vez: «En efecto, del examen del expediente se desprende sin lugar a dudas la prescripción alegada, pues consta acreditado que, tras la primera diligencia fechada el 4 de octubre de 1991, día de la presunta infracción, se envió al domicilio de la demandante la resolución por la que se ordenaba notificar a ésta la denuncia contra ella interpuesta y le concedía plazo para formular a ésta la denuncia contra ella interpuesta y le concedía plazo para formular el correspondiente escrito de descargos, sin que tal notificación pudiera practicarse, pues el único día en que por dos veces se intentó por el Servicio de Correos –25 de octubre de 1991– la demandante se encontraba "ausente" de su domicilio, no constando que se practicara ninguna otra actuación hasta que con fecha 27 de diciembre de 1991 se publicó edicto en el Boletín Oficial de la Provincia en sustitución de la notificación personal. Pues bien, basta con lo anterior, sin que sea preciso analizar las demás paralizaciones habidas en la tramitación del expediente, para estimar la alegación de prescripción, pues, en primer lugar, partiendo del dato acreditado relativo a que la demandante reside en el mismo domicilio desde hace 33 años, resulta inaceptable –de acuerdo con reiterada jurisprudencia– que la notificación personal en su domicilio sólo se haya intentado practicar en una fecha determinada (aunque se hicieran dos intentos en ese día), antes de acudir al instrumento excepcional de la notificación edictal, por lo que ésta carecería de todo valor, y, en consecuencia, entre la fecha de la presunta infracción y su notificación a la demandante habrían transcurrido en todo caso más de dos meses, produciéndose la prescripción de la infracción...». En parecidos términos, la STSJ de La Rioja de 12 de diciembre de 1998 llega a señalar lo que sigue: «Cuándo deba entenderse por "intentada" la notificación personal en el domicilio del interesado es una cuestión que, dado el carácter de indefinición del concepto, debe decidirla en cada caso concreto con criterios de racionalidad la Administración actuante y resolver con arreglo a éstos la Jurisdicción sobre la adecuación a derecho de la actuación administrativa. En el caso de autos, se acudió a la notificación edictal tras dos intentos del agente notificador de practicar la diligencia en el domicilio del afectado. Y ello bastaría, en principio, para poderse tener por intentada la notificación personal de la denuncia al interesado. Ahora bien, dadas las circunstancias de que tales intentos se producen muy próximos en el tiempo (el 30 de diciembre y el 2 de enero) en horas del día virtualmente iguales (10.22 y 9.37) ambas laborables, y constando que el nombre y dirección del buzón de vecindad coinciden con los del interesado, no es posible entender como razonablemente intentada la notificación personal, cuando son tan próximos y similares los tiempos de una y otra diligencia, en fechas tan señaladas y proclives a las ausencias, sin haberse agotado las posibilidades de comunicar con el afectado mediante algo tan simple como dejarle aviso en el propio buzón de correspondencia, y no existiendo, por añadidura, problemas de urgencia en la prescripción de la infracción».

la notificación edictal con una diferencia de al menos 60 minutos a la hora en que se practicó el primer intento de notificación, lo que supone que éste crea una franja horaria de dos horas (una hora antes y una después) que resulta de todo punto inhábil para la práctica del segundo intento<sup>63</sup>. Lo que equivale a decir que si el primer intento se practicó a las 11 horas, el segundo intento no puede realizarse en el espacio comprendido entre las 10 horas y un minuto y las 11 horas y 59 minutos, no pudiendo aceptarse como hora distinta, por ejemplo, los intentos de notificación practicados a las 11 horas 59 minutos y a las 12 horas y un minuto.

Afortunadamente, el artículo 50 del Real Decreto 520/2005, en sus apartados 4 y 5 ha corregido las previsiones del proyecto y dispone expresamente que «la notificación podrá practicarse mediante correo certificado o por un funcionario del tribunal que extenderá una diligencia de cons-

<sup>63</sup> En tal sentido, conviene atender a las razones aducidas por el TS en los FJ 4.º y 5.º de su Sentencia de 28 de octubre de 2004 (NFJ018610): «El procedimiento administrativo se desarrolla en función de un principio de garantía de los administrados y otro de eficacia de la Administración, en una tensión dialéctica que en materia de notificaciones se manifiesta con especial intensidad. La primordial garantía de los interesados es tener conocimiento directo de las resoluciones que les afecten (...). La notificación por edictos es un mecanismo formal que no garantiza el efectivo conocimiento por el interesado del acto o resolución que le afecta, por lo que sólo cabe aceptar su empleo como último recurso, cuando han resultado fallidos los dos intentos previos de notificación en el domicilio del interesado y cuando aquellas notificaciones se han practicado según lo preceptuado legalmente. Entre los requisitos de dichas notificaciones en el domicilio del interesado se encuentran, cuando la notificación se haya entregado a la entidad pública empresarial Correos y Telégrafos, los establecidos en el Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre; que en el envío conste la palabra "notificación" y debajo de ella y en caracteres de menor tamaño el acto a que se refiere (citación, requerimiento y resolución) y la indicación del número de expediente o cualquier otra expresión que identifique el acto a notificar (art. 40), así como si nadie pudiera hacerse cargo de la notificación en el domicilio del interesado, que se haga constar este extremo en la documentación del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompaña a la notificación, junto con el día y hora en que se intentó la misma y que, una vez realizados dos intentos, el citado operador deposite en lista la notificación durante el plazo de un mes, a cuyo efecto deberá dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario (...). La actual redacción del artículo 59.2 LRJPAC responde a la modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero. La Ley 30/1992 autorizaba la práctica de la notificación por edictos tras un primer intento fallido de notificación en el domicilio del interesado. La reforma de dicho artículo es claro que obedece a la voluntad de incrementar las garantías del interesado al imponer una segunda notificación domiciliaria antes de acudir a la notificación por edictos. Sin embargo, así como regula con toda precisión el día en que ha de repetirse la notificación, en cuanto a la hora en que ha de producirse este segundo intento, utiliza un concepto jurídico, el que sea en "hora distinta" de una gran indeterminación. La interpretación literal del artículo 59.2 apartado segundo, *in fine*, LRJPAC autorizaría que esa segunda notificación tuviera lugar con la diferencia de un minuto respecto a la primera, pero es obvio que no es ésta la finalidad de la reforma. Es claro también que si la primera notificación se intentó a primeras horas de la mañana se cumpliría lo exigido en el citado precepto si la segunda se practica por la tarde, pero tampoco del precepto en cuestión se deriva que sea imprescindible observar esta diferencia horaria, porque el precepto no lo exige como hubiera podido hacerlo, de la misma manera que respecto al día en que ha de tener lugar esa segunda notificación, obliga a que se realice dentro de los tres días siguientes a la primera. Entre ambos extremos existe un amplio margen, que es el que hemos de precisar. La tesis de la sentencia de instancia no es aceptable porque, como advierte el abogado, parte del supuesto erróneo de que la ausencia del domicilio durante la mañana se debe a que en ese tiempo se desarrolla la jornada laboral. Habida cuenta de que la jornada laboral se desarrolla también durante la tarde, la lógica de la argumentación exigiría que la segunda notificación se practicara en día no laborable, con la consecuencia de que no podría prestarse por el personal encargado del servicio postal universal. La ley no ha pretendido eso; la recepción de la notificación por el interesado en persona no es imprescindible, puede hacerse cargo de ella cualquier persona que se encuentre en el domicilio y haga constar su identidad. La ley no pretende con esa segunda notificación que sea el propio interesado quien se haga cargo de ella, sino que, en defecto de aquél, exista alguna persona en el domicilio que pueda recibirla, y considera que existe una mayor probabilidad de que esto ocurra si la notificación se practica en "hora distinta" a aquella en que se intentó la primera. Por ello parece suficiente, tal como sostiene la Generalidad de Cataluña, observar una diferencia de 60 minutos respecto a la hora en que se practicó el primer intento de notificación».

tancia de hechos para su incorporación al expediente y dejará una copia de aquélla en el domicilio donde se realice la actuación. Cuando no sea posible efectuar la notificación al interesado por causas no imputables al Tribunal e intentada la notificación al menos dos veces, se harán constar en el expediente las circunstancias de los intentos de notificación sin resultado y se efectuará la notificación en la secretaría del Tribunal. En este supuesto, el interesado podrá recoger en la secretaría del Tribunal una copia del acto en el plazo de un mes contado a partir del día siguiente a aquel en el que se efectuó el último intento, previa firma del recibí. En dicho momento, se le tendrá por notificado. Será suficiente un solo intento cuando el destinatario conste como desconocido. Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, una copia del acto será depositada formalmente en la secretaría del Tribunal. Se considerará como fecha de notificación del acto la fecha en que se produzca dicho depósito, de lo que se dejará constancia en el expediente. Al interesado que se persone posteriormente se le entregará dicha copia, sin firma de recibí. Dicha entrega no tendrá ningún valor a los efectos de notificaciones o de reapertura de plazos y no será preciso dejar constancia de ella en el expediente».

El artículo 51 del Real Decreto 520/2005 regula con cierto detalle la posible reclamación administrativa de las costas al recurrente que haya utilizado la vía económico-administrativa con fines dilatorios, abuso de derecho o fraude de ley procedimental en aquellos casos en los que haya sido desatendida completamente su pretensión (no cabe por tanto dicha exigencia si las pretensiones del contribuyente fueron atendidas total o parcialmente). La justificación de esta regulación de las costas se debe a las objeciones que el Consejo de Estado formuló al Anteproyecto de LGT, pues ésta se remitía a una simple orden ministerial cuando en realidad la materia únicamente podía ser objeto de tratamiento a través de norma con rango de real decreto <sup>64</sup>. Pero atendida esa observación anterior, lo cierto es que el dictamen del alto órgano consultivo al propio proyecto de reglamento recomendaba una serie de puntualizaciones que no han sido finalmente recogidas en la norma aprobada, como, por ejemplo, una referencia indirecta al carácter extraordinario de dicha imposición de las costas o aclaraciones complementarias a los supuestos de inexigibilidad de las mismas <sup>65</sup>.

## 2. Procedimiento en única o primera instancia.

La LGT exige que la presentación de la reclamación se curse al órgano administrativo que hubiera dictado el acto contra el que se reclama para que éste lo remita al Tribunal <sup>66</sup>. El artículo 52 del Real Decreto 520/2005 especifica que el plazo del mes al que se refiere el artículo 235.3 de la LGT –y que no es otro que el que se concede para la remisión tanto de la reclamación interpuesta

<sup>64</sup> Otra cosa es que el propio reglamento en el apartado 2 del artículo 50 remita la cuantificación de las costas a los importes fijados por orden del Ministro de Economía y Hacienda, atendiendo al coste medio del procedimiento y la complejidad de la reclamación.

<sup>65</sup> En tal sentido, el Consejo de Estado llega a señalar «en cuanto al contenido del actual apartado 3 ("no se exigirá al reclamante el abono de las costas del procedimiento cuando la reclamación hubiese sido estimada, total o parcialmente, en primera instancia"), convendría que la redacción final del proyecto aclarase el alcance de esta previsión, pues no se entiende si se refiere a la inexigibilidad de las costas ya impuestas o a la imposibilidad de imponer costas en estos supuestos».

<sup>66</sup> Artículo 235.3. En este punto parecen haber pesado consideraciones atinentes a la necesaria agilización del procedimiento evitando así la enojosa tarea de que los Tribunales Económico-Administrativos hayan de solicitar el expediente administrativo.

como del expediente anejo a la misma y el posible informe del autor del acto administrativo— principiará el día en el que la reclamación tuvo entrada en los registros del órgano administrativo que hubiese dictado el acto objeto de aquella. Asimismo, el propio artículo inserta un nuevo apartado (totalmente novedoso respecto a la redacción del proyecto) en cuya virtud, y para el caso de que el órgano administrativo autor del acto recurrido observase la existencia de extemporaneidad en la reclamación económico-administrativa, se obliga a éste a abstenerse de realizar actuación alguna, trasladando de inmediato el escrito de presentación y el expediente al Tribunal competente con el fin de que sea el propio Tribunal el que se pronuncie sobre la referida extemporaneidad.

También mejora notablemente el artículo 52.3 del reglamento las previsiones atinentes a la posible anulación del acto reclamado por parte del órgano administrativo que lo dictó con anterioridad a su envío al Tribunal Económico-Administrativo. Como sabemos, si el escrito de interposición de la reclamación contuviese ya las alegaciones correspondientes sobre el fondo del asunto, el órgano autor del acto tributario impugnado podrá anularlo total o parcialmente antes de su remisión al Tribunal en el plazo de un mes. En tal caso, habría de remitirse al Tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición del contribuyente <sup>67</sup>. Pues bien, el artículo 52.3 del reglamento especifica que si se hubiera anulado el acto impugnado sin haberse dictado otro acto nuevo en sustitución del anterior, debe notificarse el acuerdo de anulación al interesado, dando traslado de todo ello al Tribunal competente. En dicha notificación al reclamante se le dará plazo de 15 días para que manifieste ante el Tribunal competente su conformidad o disconformidad con la anulación acordada, advirtiéndole que de no formular manifestación expresa al respecto en dicho plazo, se le considerará por desistido de la reclamación, dictándose un acuerdo de archivo de actuaciones. Si el reclamante manifestara su disconformidad con la anulación practicada, el Tribunal Económico-Administrativo debe proseguir con la tramitación de la reclamación, considerando impugnados tanto el acto originario como el de anulación dictado con posterioridad, a salvo de lo que resulte de las posteriores alegaciones del reclamante <sup>68</sup>. Si habiéndose anulado el acto impugnado por la Administración tributaria ésta hubiese dictado otro nuevo en sustitución del anterior, el reglamento ordena que se envíe al Tribunal el acuerdo de anulación y el nuevo acto dictado, junto con el escrito de interposición y el expediente administrativo. No establece sin embargo el reglamento obligación alguna de notifi-

<sup>67</sup> Artículo 235.3 de la LGT. También aquí se percibe un claro intento de dar otra nueva oportunidad de revisión al órgano del que emanó el acto una vez constatada la voluntad del contribuyente de impugnar su contenido. Conviene advertir que el Grupo Parlamentario Socialista propuso la supresión de esta previsión en sus enmiendas núm. 220 en el Congreso y 190 en el Senado en la tramitación del Proyecto de LGT bajo la siguiente motivación: «El artículo 235.3 prevé, no sólo la interposición de la reclamación económico-administrativa ante el órgano que dictó el acto impugnado para su traslado al Tribunal, sino que dicho órgano, con absoluto desconocimiento del reclamante, puede revocar en ese momento el acto original, dictando nuevo acto que será el que finalmente se remitirá al órgano económico-administrativo. Puede darse así el despropósito de que el recurrente impugne el acto que, unilateralmente y sin su conocimiento, no es el que finalmente va a valorar y considerar el Tribunal. Pero entonces, ¿qué pasará con las alegaciones del interesado que se encuentran referidas a un acto ya inexistente?, ¿y si conviene al recurrente la aceptación de la nueva resolución?. ¿cabe imaginar mayor discrecionalidad en la actuación administrativa y falta de respecto a los derechos de los obligados tributarios a los cuales se les niega, incluso, el saber qué acto recurren?».

<sup>68</sup> Tal previsión resulta una innovación final del reglamento frente al contenido inicial del proyecto. La cuestión clave de la regulación finalmente aprobada frente a las previsiones del proyecto descansa en la conformidad o disconformidad del recurrente y la consiguiente anulación del acto, lo que supone una nueva mejora de la redacción final de la normativa reglamentaria.

car la nueva resolución al reclamante y por ello el Tribunal debe considerar que la reclamación interpuesta impugna tanto el acuerdo de anulación como el contenido del segundo acto, a salvo de lo que resulte de las posteriores alegaciones del reclamante. Puede inferirse de la regulación por ello que se persigue una economía procedimental por cuanto que será el propio Tribunal Económico-Administrativo quien en la puesta de manifiesto del expediente comunicará el nuevo acto dictado permitiendo al reclamante proseguir la tramitación o desistir expresamente de la reclamación interpuesta. Se dispone además expresamente –y ello no estaba previsto en el proyecto– que en el caso en el que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto que se anula, la ejecución del nuevo acto dictado quede igualmente suspendida siempre que se mantuvieran las circunstancias que permitieron acordarla y sin perjuicio del derecho a la reducción proporcional de las garantías aportadas para la suspensión del acto inicialmente impugnado.

Análoga solución a la que acabamos de comentar adopta el reglamento para aquellos casos en los que el órgano autor del acto impugnado anule parcialmente éste, pues en tal caso la regulación es coincidente con la anulación total del mismo, debiendo considerar el Tribunal impugnado el acuerdo de anulación y el acto anterior reclamado, sin perjuicio de lo que resulte de las posteriores alegaciones del contribuyente. Aclara el reglamento a este respecto mediante el apartado 4 del artículo 52 un extremo no contenido en su proyecto inicial como es el hecho de que los actos sustitutorios dictados como consecuencia de la anulación del acto reclamado no puedan ser objeto de recurso de reposición ni de reclamación económico-administrativa independiente, así como que los actos anulados total o parcialmente sean los determinantes de la cuantía de la reclamación.

Un aspecto de la nueva regulación resulta llamativa. Nos referimos concretamente al contenido del artículo 55.5 del reglamento por cuanto que recoge una previsión no contenida en el proyecto y que no parece precisamente favorable para el reclamante. Efectivamente, el referido artículo 55 regula los trámites para la completación del expediente en los casos en los que el reclamante así lo solicite. Dicha petición suspende el trámite de alegaciones y si el Tribunal lo denegase, se reanudaría el plazo de alegaciones por el tiempo que quedara en el momento de la solicitud del interesado. El nuevo apartado 5 del artículo 55 dispone sin embargo que «a los efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerará como período de interrupción justificada en el cómputo del plazo para dictar resolución en el procedimiento económico-administrativo el comprendido entre el momento en el que se hubiera suspendido el trámite de alegaciones y aquel en que se hubiera reanudado o se hubiera otorgado un nuevo plazo». Tal previsión –habida cuenta que en la vía económico-administrativa no se produce la caducidad del procedimiento (todo lo más puede producirse la caducidad de la instancia por el retraso del reclamante)– únicamente puede tener como finalidad el alargamiento del plazo de un año concedido para la resolución, plazo, no lo olvidemos, al que se anuda el cobro de los intereses correspondientes. Conviene advertir además que la remisión expresa del artículo 55.5 del reglamento al artículo 104.2 de la LGT comporta otro efecto adicional pero en la misma línea apuntada a favor de la Administración, pues este precepto legal señala que «los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución». Si se compara dicha previsión con el contenido del derogado artículo 29 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente,

que hablaba «de dilaciones imputables al contribuyente», la realidad es que todas aquellas posibles dilaciones no imputables ni a la Administración ni al reclamante perjudicarán a este último. Es verdad que en la mayoría de los casos un expediente incompleto generará dilaciones de las que el único responsable no será otro que la propia Administración, pero si tales retrasos se deben, por ejemplo, a causas de fuerza mayor, la previsión reglamentaria resultará más tuitiva del interés administrativo.

### 3. Recurso de anulación.

El artículo 239.6 de la LGT contiene una novedosa previsión en la vía económico-administrativa. Un nuevo recurso que, con carácter previo y potestativo, en su caso, al recurso de alzada ordinario, puede interponerse ante el propio Tribunal Económico-Administrativo autor de la resolución en cuatro casos concretos: a) Cuando se hubiese declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación; b) Cuando se hubiesen declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas; c) Cuando se alegase la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución; y d) Cuando se hubiera acordado el archivo de las actuaciones. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 60 del reglamento, la interposición del recurso de anulación interrumpe el plazo para presentar el recurso de alzada ordinario contra la misma resolución, plazo que únicamente empezará a transcurrir una vez notificada la resolución del primero o una vez desestimado éste por silencio <sup>69</sup>. Advierte al respecto el propio artículo 60.4 del reglamento que si se dictara resolución expresa una vez transcurrido el plazo de resolución del recurso de anulación, la misma podrá ser impugnada de forma independiente. La solución nos parece desafortunada, pues hasta tanto no exista resolución expresa del recurso de anulación no debería entenderse agotado el plazo para recurrir en alzada –extremo este que podría deducirse de la necesidad de impugnación independiente–. Podrá decirse que ello supone una cierta inseguridad en la fijación de los plazos hábiles para recurrir, pero lo cierto es que dicha inseguridad es causada por el incumplimiento generado por la pasividad administrativa <sup>70</sup>.

<sup>69</sup> El reglamento, al igual que hacía su proyecto vuelve a incidir con poco éxito en la fijación de los días iniciales de recurso en aquellos casos en los que se ha omitido la obligación administrativa de resolver expresamente. Cabría hacer aquí las mismas consideraciones que expusimos en relación con el recurso de reposición sobre la posibilidad de esperar resolución expresa y considerar abierta entre tanto la posibilidad de recurrir ante las sucesivas instancias.

<sup>70</sup> Las reflexiones del Consejo de Estado sobre el particular en el proyecto de reglamento tampoco son muy alentadoras, pues vienen a suponer una suerte de respaldo a la decisión reglamentaria sin advertir de los peligros que para el recurrente surte la inactividad administrativa: «De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 reproducido, la interposición del recurso de anulación interrumpe el plazo para presentar recurso de alzada ordinario contra la misma resolución, plazo que sólo empezará a transcurrir una vez notificada la resolución del primero o una vez desestimado éste por silencio. Es coherente con esta previsión el primer párrafo del apartado 4, que prevé la impugnación conjunta de la resolución económico-administrativa inicial y de que se dicte en el recurso de anulación. No lo parece tanto, sin embargo, el párrafo segundo de este mismo apartado 4, en cuanto prevé la posibilidad de impugnar separadamente ambas resoluciones cuando la del recurso de anulación se dicte con posterioridad a la finalización del plazo de interposición del recurso que proceda contra el acuerdo o la resolución de la reclamación pues parece difícil que la resolución del recurso de anulación se dicte con posterioridad a la finalización de ese plazo, que no empieza a transcurrir hasta que se dicte aquella. La única posibilidad sería, quizás, que se dicte una resolución expresa extemporánea del recurso de anulación, pues en este caso el plazo para interponer el recurso de alzada contra la reclamación inicial habría comenzado a transcurrir al producirse los efectos del silencio desestimatorio. Si ésta es la interpretación que debe darse al precepto, quizás la redacción final de este párrafo segundo del apartado 4 debería precisar que se refiere a la resolución expresa y extemporánea del recurso de anulación, para subrayar así la excepcionalidad de este mecanismo pues, en definitiva, la regulación del artículo 55 no parece querer evitar una superposición de plazos y de recursos de alzada».

#### 4. Recursos en vía económico-administrativa.

El artículo 61 del reglamento se ocupa de la regulación del recurso de alzada ordinario, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y recurso extraordinario para la unificación de doctrina. Destaca la favorable redacción del apartado 2 para aquellos casos de recurso de alzada ejercitado por los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y los Directores de Departamento de la AEAT. En este punto se echa de menos mayor precisión en el momento en que se entiende efectuada la notificación del TEAR, pues determinada jurisprudencia de la Audiencia Nacional se muestra muy condescendiente con la Administración aplicando una doctrina sobre la práctica notificadora (y el momento en el que debe considerarse notificado el órgano administrativo) que debiera ser únicamente aplicable al contribuyente <sup>71</sup>. De esta manera resulta muy difícil con-

<sup>71</sup> Tal es el caso de la SAN de 2 de febrero de 2004 (NFJ017329) cuyos razonamientos vale la pena reproducir: «Dice quien recurre que la resolución del TEAR que es de fecha 31 de julio de 1996 es recurrida por la Directora del Departamento el 8 de noviembre de 1996. Y señala que se ha incumplido el artículo 102 del RPREA que establece que: "La resolución se incorporará al expediente y se notificará a los interesados dentro del plazo de diez días, a contar desde su fecha". Y el artículo 103 del mismo Texto Reglamentario que dispone: "Cuando los Tribunales Regionales y Locales dicten resoluciones, en única o primera instancia, por las que se estime la reclamación, en todo o en parte, remitirán en el plazo de cinco días una copia de la resolución a los órganos legitimados para recurrir de acuerdo con los artículos 120 y 126 de este reglamento". En el expediente consta la fecha 8 de noviembre de 1996 como fecha de notificación de la resolución y de interposición del recurso de alzada y el registro de salida del citado escrito es de 12 de noviembre de 1996, fecha en que se tuvo por presentado el escrito. En consecuencia, la Directora del Departamento cuando interpone el recurso de alzada que lleva fecha 8 de noviembre de 1996, y dice que se le ha notificado la resolución del TEAR el 31 de julio, interpone dentro del plazo legal el recurso de alzada. Es cierto que ese plazo establecido en los artículos 102 y 103 del RPREA no se ha cumplido pero es una exigencia que corresponde a la oficina administrativa, dice el TS en sentencia de 27 de mayo de 1992 "su incumplimiento no invalida la notificación al interesado, salvo prueba en contrario que evidencie cualquier clase de daño por el retraso entre la fecha del acto y la de su notificación, ya que es a partir de esta última cuando surgen derechos y obligaciones para el administrado derivados del primero". Desde luego en este caso no se ha ocasionado perjuicio de tipo alguno al recurrente que exige el estricto cumplimiento de ese plazo ante su desacuerdo con la resolución del TEAC que es la que en este procedimiento se recurre. Con arreglo al artículo 59 de la LRJPAC: "las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad, y el contenido del acto notificado". En definitiva, lo que se pretende, como dice la norma citada, es tener la garantía de que el interesado ha tenido efectivo conocimiento del acto, de su contenido, de su fecha y su identidad, abriéndose entonces el período para recurrir si la resolución es perjudicial para los intereses del notificado. El TS en sentencia de 31 de enero de 1988 dice que: "Todos los mecanismos y garantías con que las leyes procesales o procedimentales rodean los actos de comunicación entre el órgano decisor y las partes contendientes (sean notificaciones, citaciones, emplazamientos, etc.) no tienen otra finalidad o razón de ser que la de asegurar que, en la realidad se ha producido aquella participación de conocimiento, o que, en la ficción jurídica, se han producido en determinadas circunstancias o no se han producido. La entrega de una copia o traslado, la firma del receptor, su identidad, etc. no son más que signos materiales externos que, de alguna manera, revelan o presuponen una toma de conocimiento que, al ser consustancial al derecho de defensa, ha de verse rodeada de las máximas garantías...". En el presente caso tan sólo consta que en fecha 8 de noviembre de 1996, la Administración ha tenido conocimiento de la resolución del TEAR de Cataluña de 31 de julio de 1996, por lo que, ante la ausencia de cualquier otro documento acreditativo de que el acuerdo tuvo entrada en el Departamento de Recaudación en otra fecha distinta a la consignada en el documento en el que se interpone el recurso de alzada, debe entenderse que la notificación se le hizo a la Administración en la fecha en que ésta cita que es cuando la Directora del Departamento anuncia el recurso de alzada ante el TEAC. Por ello la fecha que determina la notificación del acuerdo a la Administración es la que se cita en el escrito anunciando el recurso, y es a partir de esa fecha cuando la notificación despliega todos sus efectos. Por consiguiente el recurso se interpuso en el plazo legal».

trolar la tempestividad o no de la alzada interpuesta por la Administración contra la resolución del TEAR y ello a pesar de los avances que en tal sentido han supuesto algunos pronunciamientos jurisprudenciales <sup>72</sup>.

<sup>72</sup> Tal es el caso de la SAN de 18 de febrero de 2004 (NFJ017353), donde se señala que el escrito de interposición del recurso de alzada presentado por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda o de la AEAT contra resoluciones de los TEAR debe ir acompañado del certificado que constate la fecha de recepción de la comunicación de la resolución estimatoria del TEAR, pues sólo de esta forma es posible apreciar la temporaneidad o no del recurso de alzada: «Considera en primer lugar la actora, que la Administración incumplió el plazo de comunicación interna de las resoluciones establecido en el artículo 103 del RPREA, por lo que dicho trámite habría quedado caducado. Esta Sala ya abordó la cuestión planteada en su Sentencia, entre otras de 8 de octubre de 2003, recogiendo la STS de 21 de enero de 2002, que señala: "Pues bien, cuando el que interpone el recurso ordinario de alzada es un Director General del Ministerio de Economía y Hacienda, legitimado para ello, debe actuarse en materia de notificaciones, si cabe todavía, con mayor rigor, pues nos hallamos ante un recurso excepcional y ante la comunicación interórganos del Ministerio de Economía y Hacienda. El artículo 107. 'Remisión a las Direcciones Generales de resoluciones estimatorias', dispone que 'cuando los Tribunales Regionales dicten resoluciones, en única o primera instancia, por las que, en todo o en parte, se acceda a las pretensiones de los reclamantes o se modifique el acto administrativo reclamado, remitirán en el plazo de cinco días una copia de la resolución dictada a la Dirección General del ramo, a los efectos prevenidos en los artículos 130 y 136 del reglamento, o sea recurso de alzada ante el TEAC'. Nos hallamos ante un precepto imperativo que contribuye a determinar el *dies a quo* del plazo para interponer el recurso de alzada, consistente en cinco días, más juntamente el tiempo que media desde que se envía la comunicación hasta que se recibe en la Dirección General del ramo, o dicho de otro modo el plazo para interponer el recurso ordinario de alzada por los Directores Generales no puede exceder de la suma de cinco días, más el tiempo en que se recibe la comunicación de la resolución estimatoria por el Director General del ramo, más 15 días, siendo esta suma de tiempos improrrogable, pues el incumplimiento de cualquiera de sus fases no puede perjudicar a los contribuyentes que han obtenido una resolución administrativa declarativa de derechos. El procedimiento correcto que se deduce de los artículos 109, 130 y 131 del reglamento citado, y de los principios inspiradores del Procedimiento Administrativo Común, y que debió seguirse en el caso de autos, es como sigue: 1.º El estricto cumplimiento del plazo de cinco días de remisión por parte del Tribunal Regional de la resolución estimatoria. Ésta es una tesis interpretativa fundamental, pues el incumplimiento de este plazo, sin consecuencias jurídicas, equivaldría a admitir la prórroga indefinida del plazo de interposición del recurso de alzada por los Directores Generales, pues no debe olvidarse que no se trata de una notificación a una persona jurídica distinta, sino una comunicación interórganos de la Administración General del Estado. En el caso de autos, la Resolución estimatoria fue dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Provincial (TEAP) de Madrid el día 20 de junio de 1983 y la comunicación al Director General de Tributos se hizo el 6 de enero de 1984, o sea transcurridos seis meses y quince días. 2.º El plazo de recepción es, en principio, indeterminado, pero es determinable, pues normalmente el envío se hace por correo, con franquicia, o si coinciden las sedes del Tribunal y de la Dirección General de que se trate puede hacerse por entrega mediante Agente. Interesa destacar que la fecha de recepción será aquella en que se reciba en el Ministerio de Economía y Hacienda, hoy de Hacienda o de la AEAT, en que se halle integrada la Dirección General, dato que figura en el correspondiente Registro de Entrada o bien en la fecha en que se reciba en la Dirección General, si la comunicación se le hubiera enviado directamente, dato que deberá consignarse en su correspondiente Registro. En el caso de autos, no ha habido manera de conseguir que la Administración tributaria certificara la fecha en que las comunicaciones remitidas por el TEAP de Madrid el 6 de enero de 1984 fueron recibidas por el Director General de Tributos. 3.º Aunque no lo diga expresamente el artículo 133 del RPREA, aprobado por Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, es obligado resaltar que el escrito de interposición debe presentarse acompañado del certificado que constate la fecha de recepción de la comunicación de la resolución estimatoria del TEAR (antes Provincial) única manera de que los interesados en la instancia y el propio Tribunal Central puedan apreciar la temporaneidad o no del recurso de destacar que la fecha de recepción será aquella en que se reciba en el Ministerio de Economía y Hacienda, hoy de Hacienda o de la AEAT, en que se halle integrada la Dirección General, dato que figura en el correspondiente Registro de Entrada o bien en la fecha en que se reciba en la Dirección General, si la comunicación se le hubiera enviado directamente, dato que deberá consignarse en su correspondiente Registro. En el caso de autos, no ha habido manera de conseguir que la Administración tributaria certificara la fecha en que las comunicaciones remitidas por el TEAP de Madrid el 6 de enero de 1984 fueron recibidas por el Director General de Tributos. Es inadmisibles en un Estado de derecho que el plazo para interponer un recurso quede a merced del órgano administrativo recurrente, y que, además, éste se niegue a facilitar los datos que sólo él posee, que permitan conocer el *dies a quo* del plazo reglamentario, circunstancia que ha ocurrido en el caso de autos, en el que se ha vulnerado el principio de derecho que dispone que no puede beneficiarse de los vicios o defectos jurídicos aquel que los ha cometido, en este caso la Administración tributaria." Después de hacer un pormeno-

Concluye el artículo 61.4 del reglamento señalando que el Recurso Extraordinario para la Unificación de Doctrina se interpondrá en el plazo de tres meses contados a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución. Por lo que respecta al Recurso Extraordinario de Revisión, el reglamento dispone que al mismo le será aplicable lo dispuesto para el procedimiento en única o primera instancia en aquellas cuestiones no previstas por la propia LGT.

##### 5. Procedimiento abreviado ante órganos unipersonales.

La LGT articula un novedoso procedimiento abreviado en única instancia cuya competencia se atribuye a órganos unipersonales para casos tasados: a) Cuando la reclamación interpuesta se dirija contra actos de cuantía inferior a la que se fije reglamentariamente; b) Cuando se alegue exclusivamente la inconstitucionalidad o ilegalidad de normas; c) Cuando se alegue exclusivamente falta o defecto de notificación; d) Cuando se alegue exclusivamente insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado; e) Cuando se aleguen únicamente cuestiones relacionadas con la comprobación de valores; y f) Cuando concurren otras circunstancias previstas reglamentariamente. Su finalidad es, desde luego, aligerar de carga de trabajo a las Salas y al Pleno de los Tribunales en cues-

---

rizado examen histórico-jurídico, continúa diciendo: "De todo lo expuesto se deduce a modo de conclusión que los Tribunales Económico-Administrativos, órganos de la Administración Pública dictan resoluciones (actos administrativos) que pueden ser obviamente estimatorias, es decir, declarativas de derechos a favor de los contribuyentes que, según el régimen administrativo general, no podrían ser anuladas por la propia Administración, sino que para conseguirlo tendría que declararlas lesivas e impugnarlas ante la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, como acontece con las resoluciones estimatorias del TEAC, no obstante, debido a la peculiaridad organizativa de la Hacienda Pública, en los dos órdenes de gestión y de resolución de reclamaciones económico-administrativas, la Administración tributaria se escinde, a efectos del procedimiento de reclamaciones, en dos partes, una los Tribunales Económico-Administrativos, y otra, integrada en tres clases de órganos, las Direcciones Generales del Ministerio de Hacienda, a quienes corresponda la interpretación administrativa de las normas aplicables, los Directores de Departamento de la AEAT, ente público con personalidad jurídica propia, como órgano superior de la gestión tributaria, y los Órganos superiores de las Comunidades Autónomas competentes en materia de impuestos del Estado cedidos, y por último los Interventores de Hacienda, como titulares de la función fiscalizadora de los actos económicos de la Hacienda Pública, y en esta consideración de 'partes' procedimentales, carecen de privilegio alguno en cuanto al cómputo e improrrogabilidad de los plazos, antes al contrario, como el recurso de alzada es una modalidad muy peculiar de posible anulación de actos administrativos (resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos) declarativos de derechos, el rigor exigido en el cumplimiento de los plazos de remisión de las resoluciones estimatorias a estas 'partes', del plazo de interposición del recurso de alzada, y de la justificación de la recepción de las mismas debe ser absoluto, en evitación, como ha ocurrido en el caso de autos en el que varias resoluciones estimatorias del TEAP de Madrid dictadas el 20 de junio de 1983, fueron recurridas en alzada, con ánimo anulador, por la Dirección General de Tributos el 2 de marzo de 1984, sin que, además, haya sido posible conocer la fecha exacta en que este Centro Directivo recibió la copia de las resoluciones estimatorias recurridas". Consta en el expediente administrativo que la Resolución del TEAR de Andalucía es de 28 de septiembre de 2000. El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpone recurso de alzada el 27 de octubre de 2000, señalando que recibió la notificación del TEAR el 20 de octubre de 2000. El propio Abogado del Estado en su contestación a la demanda reconoce que no hay constancia en el expediente de la fecha en que la comunicación del TEAR de Andalucía fue recibida por el Director del Departamento antes mencionado. Resulta, pues, de plena aplicación el pronunciamiento antes transcrito del TS: el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria dice que recibió la notificación del TEAR el 20 de octubre de 2000, pero no aporta certificado donde conste la fecha de recepción de la comunicación de la Resolución estimatoria del TEAR, según lo que dispone el artículo 103 del RPREA. A la vista de lo expuesto debe concluirse asumiendo las tesis de la actora, reputándose extemporáneo el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR, lo que comporta la anulación de la Resolución del TEAC debiendo en consecuencia estarse a lo acordado por el TEAR en su Resolución de 28 de septiembre de 2000».

ciones de no muy difícil resolución o en aquellos casos en los que no cabe otra cosa que manifestar la incompetencia sobre la pretensión perseguida por el interesado con el fin de que puedan pronunciarse sobre la misma los Tribunales de Justicia (es el caso, por ejemplo, de la inconstitucionalidad o ilegalidad de las normas).

En este procedimiento abreviado, el escrito de interposición debe ir acompañado necesariamente de las alegaciones y del oportuno aparato probatorio <sup>73</sup>. Esto último no resulta criticable en la generalidad de los casos previstos pero puede plantear algunos problemas en reclamaciones interpuestas contra actos de escasa enjundia económica pero que presenten complejidades de cualquier género (fácticas o jurídicas), pues en tales casos parecería necesario agotar la puesta de manifiesto con el fin de ejercitar adecuadamente el derecho de defensa del interesado. No debe perderse de vista un dato, y es que este procedimiento abreviado no resulta voluntario, sino que la LGT emplea el imperativo para determinar los supuestos en que resultará preceptiva su aplicación. Se prevé en este procedimiento abreviado durante su fase de tramitación la celebración de vista oral en aquellos casos en los que el órgano unipersonal lo considerase necesario o en aquellos otros que mediase solicitud en tal sentido por parte de los interesados <sup>74</sup>. Asimismo, la LGT permite la resolución de la reclamación aun antes de la recepción del expediente, siempre que de la documentación presentada por el reclamante resultasen acreditados los datos necesarios para resolver o en aquellos otros donde el expediente deviene irrelevante atendida la naturaleza de la pretensión que a través de la reclamación se ventila (ilegalidad o inconstitucionalidad de las normas) <sup>75</sup>. El plazo previsto para la resolución de este procedimiento abreviado y la notificación de la resolución es justamente la mitad del plazo general, es decir, seis meses contados desde la interposición de la reclamación, pudiendo entenderse desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, cuyo plazo se contará a partir del día siguiente de la finalización de referido plazo semestral. Ello no libera al órgano económico-administrativo de su deber de resolver expresamente la reclamación interpuesta. También aquí, y siempre y cuando se hubiese acordado la suspensión del acto reclamado, dejarán de devengarse los correspondientes intereses de demora <sup>76</sup>. Contra las resoluciones dictadas en este procedimiento abreviado por los órganos económico-administrativos unipersonales no puede interponerse recurso de alzada ordinario, sino que habrá de interponerse recurso contencioso-administrativo, no obstante lo cual, sí cabrá la interposición de los tres recursos extraordinarios previstos en los artículos 242, 243 y 244 de la nueva LGT, es decir, recurso extraordinario para la unificación de criterio, recurso extraordinario para la unificación de doctrina y recurso extraordinario de revisión.

<sup>73</sup> Artículo 246.1 de la LGT.

<sup>74</sup> Artículo 247.1 de la LGT.

<sup>75</sup> Artículo 247.2 de la LGT.

<sup>76</sup> Artículo 247.4 de la LGT. La SAN de 23 de abril de 1998 (NFJ007222), partiendo de la naturaleza indemnizatoria de los intereses concluye señalando que el período de suspensión acordado en vía contencioso-administrativa debe computarse íntegramente a efectos de su cálculo, aunque se hubiera superado la duración máxima de las instancias. De igual opinión eran la STSJ de Madrid de 7 de mayo de 1997 (NFJ005681) (para la que una posible extralimitación en el plazo máximo de resolución en vía económico-administrativa únicamente permitía reclamar en queja) y la Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 1996 (NFJ005307).

Pues bien, en relación con todo ello, el Real Decreto 520/2005 en su artículo 64 dispone que las reclamaciones económico-administrativas cuya cuantía sea inferior a 6.000 euros o a 72.000 euros (si se trata de bases o valoraciones) se tramitarán por el procedimiento abreviado, elevando así la cuantía prevista en el proyecto de reglamento que las fijaba en 1.500 euros o 18.000 euros<sup>77</sup>. El reglamento no desarrolla sin embargo la posibilidad que le brinda el artículo 245.1 f) de la LGT que prevé la aplicación del nuevo procedimiento abreviado ante órganos unipersonales «cuando concurren otras circunstancias previstas reglamentariamente»<sup>78</sup>. Advierte expresamente el reglamento que dicha cuantía (6.000 ó 72.000 euros) no es la única que debe tomarse como referencia para la aplicación del procedimiento abreviado, pues los actos podrían ser de cuantía mayor y caer bajo la égida de otros supuestos legales que también permiten la tramitación abreviada<sup>79</sup>.

La previsión de vista oral y la posibilidad de que la prueba se articule dentro de dicha vista es objeto de regulación reglamentaria que advierte a tal efecto que la falta de comparecencia no comportará más que el decaimiento del trámite. También se ocupa el reglamento de la posible subsanación de los defectos que se adviertan en el escrito de interposición<sup>80</sup>. Como quiera que uno de ellos pudiera ser la ausencia de las preceptivas alegaciones en ese escrito inicial, el Consejo de Estado advirtió sobre la conveniencia de que se hiciera alusión expresa a tal efecto sin remitirse genéricamente a la posibilidad de subsanación establecida en el artículo 2 del Real Decreto 520/2005, de manera que ante la reclamación ayuna de las correspondientes alegaciones, el TEAR advierta del defecto al recurrente<sup>81</sup>. Tal recomendación ha sido seguida por el artículo 65 del reglamento frente

<sup>77</sup> Recordemos, sin embargo, que hasta el 30 de abril de 2006, las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado ante órganos unipersonales cuando sean de cuantía inferior a 2.000 euros, o 24.000 si se tratase de reclamaciones contra bases o valoraciones, y en los demás supuestos establecidos en el artículo 245.1 de la LGT (disp. trans. 3.ª del reglamento).

<sup>78</sup> A juicio del Consejo de Estado, el reglamento debería haber desarrollado tal previsión «para permitir la aplicación de este procedimiento abreviado en la tramitación de reclamaciones que planteen cuestiones ya decididas por el criterio unánime y reiterado del TEAC, siempre que su cuantía sea inferior a, por ejemplo, 3.000 euros o 25.000 euros si la reclamación se interpone contra un acto de valoración o de fijación de base imponible. De esta forma se arbitraría una vía adicional para descargar de trabajo a los órganos económico-administrativos al permitirse una resolución más rápida (aunque no por ello con menores garantías) de reclamaciones que, aun siendo de una cuantía algo superior a la establecida con carácter general para la utilización de este procedimiento (art. 59 del proyecto), sólo planteen cuestiones ya decididas en reiteradas ocasiones en esta vía económico-administrativa».

<sup>79</sup> Sobre la conveniencia de dicha aclaración –aunque pudiera parecer redundante– se pronunció también el Consejo de Estado en su dictamen al proyecto de reglamento.

<sup>80</sup> El proyecto consideraba insubsanable la ausencia de identificación del domicilio, para aplicar así las previsiones contenidas en el artículo 47 del propio proyecto y que resultaban muy perjudiciales para el contribuyente, como ya hemos tenido ocasión de explicar.

<sup>81</sup> «El artículo 60 del proyecto de reglamento regula determinados aspectos de este procedimiento abreviado ante órganos unipersonales y en el párrafo primero de su apartado 1 hace referencia a los requisitos que debe tener el escrito de interposición y a su posible subsanación (...). La redacción de este precepto puede prestarse a confusión, pues parece que los únicos requisitos subsanables del escrito de interposición son los previstos (para todos los procedimientos de revisión) en el artículo 2.1 del proyecto de reglamento, cuando el artículo 246.1 de la ley hace referencia a otros, entre los que cabe destacar las alegaciones que se formulan [art. 246.1 b)]. La exigencia de incluir las alegaciones en el escrito de interposición podría entenderse genéricamente aludido por la rúbrica "cualquier otro establecido en la normativa aplicable" de la letra f) del artículo 2.1 del proyecto considerándose, en consecuencia, como requisito subsanable por el procedimiento del apartado 2 de ese mismo artículo. Sería deseable, sin embargo, que en la redacción final del artículo 60.1 del proyecto quedase aclarado este extremo con una referencia expresa a las alegaciones entre los requisitos subsanables del

a la previsión contenida en el artículo 63 del proyecto <sup>82</sup>. Cabe además la posibilidad de que el interesado efectúe nuevas alegaciones en los casos en los que el órgano unipersonal estime pertinente examinar cuestiones no planteadas por los interesados, extremo éste que expresamente se prohibía en el proyecto de reglamento, que añadía además la imposibilidad de modificar las pretensiones incluidas en el escrito de interposición. El artículo 65.6 del Real Decreto 520/2005 declara aplicable subsidiariamente para lo no previsto en el procedimiento abreviado lo establecido para el procedimiento general.

## 6. Ejecución de las resoluciones económico-administrativas.

El artículo 66 del reglamento regula la ejecución de las resoluciones administrativas dictadas en cualquiera de los procedimientos de revisión en él contemplados, con especial referencia a las resoluciones económico-administrativas y disponiendo que los actos resolutorios de cualquiera de ellos serán ejecutados (ejecutivos decía el proyecto de reglamento) en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión y ésta se mantuviera en otras instancias. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas deben notificarse en el plazo de un mes desde que aquéllas tuvieran entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. El proyecto de reglamento determinaba 15 días pero no aludía a la notificación del acuerdo ni al momento desde el que hubiera de contarse dicho plazo.

Lo que sí incluye el reglamento frente a dicho proyecto es un párrafo novedoso en cuya virtud, en la ejecución de las oportunas resoluciones, resultan de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo. El reglamento es, frente a las previsiones contenidas en el proyecto, muchísimo más especificativo sobre determinados extremos que pueden verse afectados por la resolución del procedimiento revisor. Tal es el caso, por ejemplo, de los intereses de demora en el caso en el que se anulen las liquidaciones y cuando éstas hubieran estado suspendidas durante la correspondiente tramitación y resolución del procedimiento, así como los órganos encargados de determinarlos (art. 66.6). Asimismo, el reglamento

---

escrito de iniciación. En otro caso, como ha señalado la Secretaría General Técnica en su informe, cabría pensar que la ausencia de alegaciones en dicho escrito determinaría la tramitación de la reclamación por el procedimiento ordinario, no por el abreviado, una solución "que en principio, se estima no deseable, pues dejaría en manos de los interesados la opción por uno u otro procedimiento". Para evitar tácticas interesadas de los obligados tributarios parece más conveniente que en el caso de que se omitan las alegaciones se continúe el procedimiento abreviado, dando la oportunidad de que se subsane el defecto advertido».

<sup>82</sup> Éste señalaba expresamente lo que sigue: «1. Si el escrito de interposición no cumple los requisitos exigidos en el artículo 2 de este reglamento, el Tribunal notificará el defecto advertido y concederá un plazo de 10 días para su subsanación, prosiguiendo tras la finalización de dicho plazo la tramitación según proceda. No obstante, en los supuestos en los que el reclamante no haya identificado el domicilio para notificaciones, se aplicará lo dispuesto en el artículo 47 de este reglamento. Si el órgano unipersonal acuerda la convocatoria de vista oral, podrá acordar que la subsanación prevista en el párrafo anterior se realice al comienzo de la misma. Si el defecto no fuera subsanado en ese momento y provocase la terminación de la reclamación, la vista oral no podrá celebrarse».

introduce una previsión novedosa frente al proyecto ordenando la devolución de oficio de la garantía prestada sin necesidad alguna de la oportuna solicitud por parte del interesado, así como la reducción proporcional de garantías aportadas para la suspensión en aquellos supuestos de estimación parcial del recurso o reclamación cuya resolución no pueda ser ejecutada. De la misma manera, y para el caso de que el recurrente no se mostrase conforme con el acto derivado de la ejecución de la resolución económico-administrativa, podrá interponerse un incidente de ejecución que habrá de resolverse por el Tribunal que hubiese dictado la resolución que se ejecuta. Esta previsión, de todo punto lógica (art. 68.1 del reglamento), se ha visto refrendada por otra contenida en el punto 4 de ese mismo precepto en cuya virtud los órganos encargados de ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos pueden solicitar de éstos una aclaración de la resolución, lo que trae causa de la recomendación realizada por la Agencia Tributaria en el informe del proyecto, pues de otra forma podrían verse incrementadas gratuitamente las discrepancias sobre la resolución recaída.

#### II.4. Reembolso del coste de las garantías.

En el Capítulo II del Real Decreto 520/2005 se establece la obligación de reembolso del coste de garantías satisfechas para la adecuada suspensión de la ejecución del acto recurrido. Coste que corresponde satisfacer a la entidad u organismo que hubiese dictado el acto posteriormente declarado improcedente. La cuantía de los mismos alcanzará al montante necesario para su formalización, mantenimiento y cancelación o a la parte proporcional de la garantía que se haya reducido como consecuencia de la declaración parcial de la improcedencia del acto impugnado. Debe advertirse que este reembolso se circunscribe a los costes señalados, por lo que la posible pretensión sobre otro tipo de gastos en los que pudiera haber incurrido el recurrente deben instarse a través del procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración previsto en el Título X de la Ley 30/1992. Entre esos costes reembolsables pueden mencionarse: a) Los avales o fianzas de carácter solidario de entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o certificados de caución; b) Las hipotecas mobiliarias e inmobiliarias; c) Las prendas con o sin desplazamiento, así como cualquier otra que la Administración o los Tribunales hubieran aceptado <sup>83</sup> En cada uno de esos supuestos, el reglamento, en su artículo 74, se encarga de especificar con detalle las partidas que integran el referido coste: a) En los avales, fianzas y certificados de seguro de caución, las cantidades efectivamente satisfechas a la entidad correspondiente en concepto de primas, comisiones y gastos por formalización, mantenimiento y cancelación del aval, fianza o certificado, devengados hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía <sup>84</sup>; b) En las hipotecas

<sup>83</sup> «Incluidos los costes originados por la adopción de medidas cautelares en sustitución de las garantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 82 de la LGT», señalaba el proyecto de reglamento.

<sup>84</sup> Previsión más correcta que la que contemplaba el proyecto de reglamento, toda vez que éste circunscribía los gastos resarcibles devengados «hasta los dos meses siguientes a la notificación al interesado de la correspondiente resolución o sentencia», de manera que el posible rebasamiento del plazo bimensual indicado y hasta tanto fuera devuelta la garantía por la Administración correría a cargo del contribuyente.

y prendas, los gastos derivados de la intervención de fedatario público, de los registros correspondientes, así como los tributos derivados de la constitución y cancelación de la garantía junto con los gastos derivados de la tasación o valoración de los bienes en los que aquélla se materializara; c) En el caso de que las garantías aceptadas fueran cualesquiera otras distintas de las anteriores, también se admite el reembolso de los costes directos que su formalización hubiera determinado así como los atinentes a su mantenimiento y cancelación y que pudieran haberse devengado hasta la fecha en que se produzca la devolución de la garantía <sup>85</sup>. A los costes reembolsables descritos habrán de sumarse los intereses legales vigentes devengados desde la fecha debidamente acreditada en que se hubiese incurrido en dichos costes hasta la fecha en la que se dicte la orden de pago. El reglamento, además, introduce otra novedad consistente en la consideración como resarcible del coste ocasionado por una garantía no muy usual, el depósito de dinero, coste en el que han de incluirse los intereses legales vigentes hasta el día en que se produzca la devolución del depósito <sup>86</sup>. Los órganos competentes para acordar el reembolso del coste de las garantías son los propios órganos, entidades u organismos que hubiesen dictado el acto que hubiese sido declarado finalmente improcedente, sin embargo, los órganos competentes para la tramitación se remiten a la determinación de las normas de organización específica <sup>87</sup>.

Una vez más, el procedimiento para instar el reembolso de garantías consta de las cuatro fases clásicas ya aludidas a lo largo del reglamento: a) iniciación, b) tramitación, c) resolución y d) ejecución. Respecto a la iniciación destaca el hecho de que el procedimiento se inicie a instancia del interesado, que debe acompañar al efecto la copia de la resolución firme por la que se declare improcedente total o parcialmente el acto administrativo o la deuda cuya ejecución se suspendió. Asimismo debe acreditar el importe que satisfizo por las garantías con indicación de la fecha efectiva de pago y el medio elegido por el que haya de reembolsar la Administración (transferencia bancaria, cheque o compensación), pues si nada se señalara al efecto, dicho reembolso se efectuará mediante cheque. Por lo que se refiere a la tramitación, el reglamento faculta al órgano encargado de la misma no sólo al cotejo de la documentación aportada y su adecuada comprobación, sino al recabamiento de los informes que considere necesarios, dando trámite de audiencia al interesado, salvo que no figuren

<sup>85</sup> Nada decía el proyecto sobre este punto por lo que debe ser bienvenida la especificación reglamentaria [art. 74.1 c)].

<sup>86</sup> El proyecto de reglamento no contemplaba el depósito en dinero como garantía resarcible, por lo que debe valorarse positivamente el esfuerzo realizado por el real decreto intentando agotar todas las hipótesis posibles de garantías prestadas para suspender la ejecución del acto administrativo recurrido.

<sup>87</sup> Esta nueva solución remisiva por la que opta el Real Decreto 520/2005 poco tiene que ver con las previsiones contenidas en el proyecto y que a tales efectos señalaban lo siguiente en su artículo 73: «A estos efectos, serán órganos competentes para la tramitación del procedimiento y para elevar la propuesta de resolución al órgano competente para acordar el reembolso, los órganos de recaudación que hayan tramitado la suspensión de la que trae causa la correspondiente solicitud de reembolso, o los órganos de recaudación competentes en razón de la adscripción del obligado al pago, cuando la suspensión de la que trae causa la solicitud de reembolso hubiera sido acordada en un recurso de reposición, en una reclamación económico-administrativa o en vía contencioso-administrativa, cualquiera que sea el órgano competente para resolver estos últimos. No obstante, cuando las necesidades del servicio así lo aconsejen y a fin de agilizar la tramitación de la solicitud de reembolso, se podrá atribuir la instrucción del expediente al órgano de recaudación que se designe...».

en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones que las presentadas por el interesado. Por fin, el órgano competente para la resolución debe dictarla y notificarla en el plazo máximo de seis meses a contar desde la fecha en que el escrito de solicitud del interesado hubiese tenido entrada en el registro del órgano competente. Transcurrido dicho plazo, el artículo 78.3 del reglamento anuda a la inactividad administrativa la clásica desestimación presunta a los efectos de interponer contra esa resolución silente el correspondiente recurso o reclamación y sin que la resolución expresa posterior al vencimiento del referido plazo tenga que vincularse al sentido del silencio apuntado. La resolución expresa o presunta es reclamable en la vía económico-administrativa previo recurso potestativo de reposición. En la fase de ejecución y una vez dictada la resolución por la que se reconoce el derecho al reembolso de la garantía aportada, se expide el mandamiento de pago correspondiente.