



# La pretendida gratuidad del procedimiento económico-administrativo: especial referencia al régimen jurídico de las costas en el mencionado procedimiento

**Joaquín Álvarez Martínez**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Zaragoza (España)*

[alvarezm@unizar.es](mailto:alvarezm@unizar.es) | <https://orcid.org/0000-0002-2887-4821>

## Extracto

Si bien la normativa tributaria proclama, en un primer instante, la gratuidad del procedimiento económico-administrativo, la realidad demuestra que existen serias dudas de la certeza de dicha afirmación. En el presente trabajo se examinan, desde una perspectiva jurídica, los diferentes costes que pueden llegar a asumir quienes, en defensa de sus derechos e intereses legítimos, acuden a la vía económico-administrativa, prestando una especial atención, a estos efectos, al régimen jurídico por el que se rigen las costas del mencionado procedimiento.

**Palabras clave:** gratuidad del procedimiento económico-administrativo; costas del procedimiento.

Recibido: 27-05-2024 / Aceptado: 02-07-2024 / Publicado: 03-09-2024

Cómo citar: Álvarez Martínez, J. (2024). La pretendida gratuidad del procedimiento económico-administrativo: especial referencia al régimen jurídico de las costas en el mencionado procedimiento. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 497-498, 27-62. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22333>



# The supposed gratuity of the economic-administrative procedure: special reference to the legal regime of costs in the aforementioned procedure

Joaquín Álvarez Martínez

## Abstract

Although the tax regulations proclaim, at first, the gratuity economic-administrative procedure, reality shows that there are serious doubts about the certainty of this statement. This paper examines, from a legal perspective, the different costs that may be incurred by those who, in defense of their rights and legitimate interests, resort to the economic-administrative procedure, paying special attention, to these effects, to the legal regime governing the costs of the aforementioned procedure.

**Keywords:** gratuity of economic-administrative procedure; costs of the procedure.

Received: 27-05-2024 / Accepted: 02-07-2024 / Published: 03-09-2024

Citation: Álvarez Martínez, J. (2024). La pretendida gratuidad del procedimiento económico-administrativo: especial referencia al régimen jurídico de las costas en el mencionado procedimiento. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 497-498, 27-62. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22333>

## Sumario

1. Introducción: acerca de la elevada litigiosidad en materia tributaria y la pervivencia de la vía económico-administrativa
2. La supuesta gratuidad del procedimiento económico-administrativo: acerca de los costes y las costas del mismo
  - 2.1. La intervención de profesionales tributarios: asesores y/o abogados en ejercicio
  - 2.2. Los gastos de la prueba en vía económico-administrativa
  - 2.3. Los costes asociados a la suspensión de la ejecución del acto impugnado: intereses de demora y coste de las garantías
  - 2.4. Las costas, *stricto sensu*, del procedimiento económico-administrativo: antecedentes y situación normativa actual
3. Examen específico del régimen jurídico de las costas del procedimiento económico-administrativo
  - 3.1. Presupuestos para su imposición
    - 3.1.1. La interposición de una reclamación o de un recurso económico-administrativos y la desestimación íntegra o la declaración de inadmisibilidad de los mismos
    - 3.1.2. La apreciación, por parte del tribunal económico-administrativo, de la concurrencia de temeridad o mala fe
  - 3.2. Sujetos que deben satisfacerlas
  - 3.3. La cuantificación de las costas
  - 3.4. La imposición de la condena en costas del procedimiento económico-administrativo y su impugnación. La exigencia de las mismas
4. Una última cuestión: la posible exigibilidad de los costes derivados del procedimiento económico-administrativo a la Administración

### Referencias bibliográficas

**Nota:** La presente publicación forma parte del Proyecto de I+D+i PID2021-126795NB-100, financiado por MCIN/AEI/10.13039/501100011033/ y «FEDER Una manera de hacer Europa».

## 1. Introducción: acerca de la elevada litigiosidad en materia tributaria y la pervivencia de la vía económico-administrativa

Como acertadamente viene señalándose, desde hace ya tiempo, en la esfera doctrinal, hablar de la elevada litigiosidad existente en la esfera jurídico-tributaria constituye un lugar común (Lago Montero, 2007, p. 511), siendo no pocos los estudios e informes que se han ocupado de analizar, en profundidad, la cuestión ahora mencionada<sup>1</sup>, y ello no solo con el objetivo de examinar las diversas causas determinantes de aquella, sino también con el de proponer las posibles soluciones que puedan poner fin a la misma o, cuando menos, mitigarla en lo posible<sup>2</sup>.

En este sentido, y a la hora de concretar las referidas causas, se ha venido poniendo el acento en un doble orden de circunstancias: de una parte, y desde el plano normativo, en la indudable complejidad de la regulación tributaria –siempre trufada de excepciones a la regla general y abonada a la existencia de no pocos regímenes especiales–, así como en su carácter inestable y cambiante, y el uso, en el seno de aquella, de conceptos jurídicos indeterminados o el empleo, en su elaboración, de una deficiente técnica jurídica, que no hace sino dificultar su –de por sí– difícil interpretación; y, de otra, y ya desde la esfera aplicativa, en el proceder de los órganos de la Administración del mismo nombre, los cuales confunden, en no pocas ocasiones, los intereses generales a los que, por designio constitucional, deben servir con objetividad con la obtención de la mayor recaudación posible (Lago Montero, 2007, pp. 514-517).

Atendiendo a lo anterior, no es extraño que entre la referida Administración y los diversos obligados tributarios prenda, con habitualidad, la mecha del conflicto, dando lugar, con ello,

<sup>1</sup> A la cual se refirió ya el informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley general tributaria (primera versión) (2001, pp. 215 y ss.) y en cuyas páginas se reflejaba una evidente preocupación por el ingente número de asuntos planteados, todos los años, ante los tribunales económico-administrativos, así como por el relativo a las reclamaciones de esta naturaleza pendientes de resolución. Por su parte, la *Memoria 2022* de los tribunales económico-administrativos (Tribunal Económico-Administrativo Central, 2023, p. 24) señala que el promedio de las reclamaciones presentadas ante los referidos Tribunales a lo largo del periodo 2018-2022 fue de 202.735.

<sup>2</sup> Debiendo destacarse, entre los referidos estudios, el dirigido por Lago Montero (2018), así como el elaborado por la Fundación Impuestos y Competitividad (2023).

a un aluvión de reclamaciones en la vía económico-administrativa que no siempre son resueltas en un plazo razonable y que, en no pocos casos, podrían haberse evitado mediante mecanismos alternativos de resolución de controversias como la conciliación, la mediación o el arbitraje; instrumentos estos cuya utilización, pese a que ha venido siendo reclamada, de modo reiterado, desde diversas instancias<sup>3</sup>, no ha sido –a diferencia de otros países de nuestro entorno<sup>4</sup>– objeto de la debida atención por parte del legislador patrio.

Así, como es de sobra conocido, en la actualidad se sigue optando por el mantenimiento de la vía económico-administrativa –de larga tradición en nuestra historia– como propia y específica para dar respuesta, en un primer instante, a los conflictos surgidos entre la Administración tributaria y los particulares<sup>5</sup>, y ello, además, configurando aquella, salvo en muy contadas excepciones y en contra de la opinión de quienes han venido sugiriendo su eliminación o, cuando menos, su conversión en facultativa<sup>6</sup>, como paso previo obligatorio –y presupuesto procesal– para el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa<sup>7</sup>.

De ahí que, precisamente por ello, sea importante examinar la cuestión relativa a la supuesta gratuidad del referido procedimiento, poniendo un especial acento, a estos concretos efectos, en el régimen jurídico aplicable a las costas del mismo, las cuales, como veremos con detalle más adelante, han venido a ser reguladas, por vez primera en la historia de nuestra normativa tributaria, por la LGT de 2003 y el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba

<sup>3</sup> En esta línea vino a pronunciarse el *Libro Blanco sobre la reforma tributaria* (Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria, 2022), el cual, tras calificar de prioridad la reducción de la litigiosidad tributaria (p. 199), recalcó la necesidad de avanzar, a tales efectos, en el uso de los mecanismos a los que se hace alusión en el texto (p. 208). Por su parte, en este mismo sentido se han manifestado diversas entidades como la Asociación Española de Asesores Fiscales, la Sección de Derecho Tributario del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid o la Fundación Impuestos y Competitividad.

<sup>4</sup> Como es el caso de Portugal, habiendo sido la Ley número 3-B/2010, de 28 de abril, por la que se aprobó el presupuesto del Estado de la República Portuguesa para el año 2010, la que procedió a autorizar al Gobierno portugués la posibilidad de implantar el arbitraje como sistema alternativo de resolución de conflictos tributarios, la cual vino a hacerse realidad a través del Decreto-Ley número 10/2011, de 20 de enero.

<sup>5</sup> Sobre el origen y evolución normativa de dicha vía hasta finales del pasado siglo nos remitimos, con carácter general, a los acertados resúmenes cronológicos efectuados por Checa González (1997, pp. 185-186) y Guaita Gimeno (1999, pp. 105-107).

<sup>6</sup> Entre los cuales cabe citar, sin ánimo alguno de exhaustividad, a Checa González (1997, p. 195), García de Enterría (1988, p. 339) y Martín Queralt (1993, pp. 43 y 44). Críticos también con esta vía se han mostrado Iglesias Caridad (2018, p. 92), Lago Montero (2007, pp. 532-533) y Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005, p. 124).

<sup>7</sup> Configuración que vino ya a quedar plasmada en los trabajos preliminares a la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT de 2003). Así sucedió en el ya mencionado informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley general tributaria (primera versión) (2001, p. 220), el cual no procedió a cuestionar la pervivencia de la vía económico-administrativa ni su carácter obligatorio, o en el informe de la Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva Ley general tributaria (2003, pp. 90-91), donde vino a reconocerse que la finalización de dicha vía quedaba supeditada a la interposición de la reclamación de idéntico nombre.

el Reglamento general de desarrollo de la citada ley en materia de revisión en vía administrativa (RRVA de 2005), regulación esta que, en opinión de algunos autores, persigue como objetivo, precisamente, la reducción de la litigiosidad fiscal a la que nos hemos referido con anterioridad<sup>8</sup>.

## 2. La supuesta gratuidad del procedimiento económico-administrativo: acerca de los costes y las costas del mismo

Procediendo en el sentido anteriormente indicado, debe señalarse que la mención a la gratuidad del procedimiento económico-administrativo apareció ya expresamente recogida en los artículos 18 del Real Decreto legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articulaba la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre el procedimiento económico-administrativo (TAPEA de 1980), y 53 del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, regulador del procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (RPREA de 1981)<sup>9</sup>, siendo el artículo 234.5 de la LGT de 2003 el precepto que, en la actualidad, viene a proclamar la condición de gratuito del referido procedimiento.

Atendiendo a la referida proclamación, y a la vista de la inicial rotundidad de la misma, no es extraño que un amplio sector de nuestra doctrina haya venido admitiendo, tradicionalmente, la –cuando menos, en un principio– mencionada gratuidad como nota característica del procedimiento económico-administrativo en su conjunto<sup>10</sup>. No obstante lo anterior, somos de la opinión de que dicha afirmación –que, a nuestro modo de ver, podía ser puesta ya en tela de juicio en épocas precedentes<sup>11</sup>– no responde a la realidad en el instante actual.

<sup>8</sup> En este sentido se han pronunciado De Diego Ruiz *et al.* (2005, p. 207), García Novoa (2015, p. 51), Gómez-Mourelo Castelo (2004, p. 935), Martín Díaz (2006, p. 297), Parrondo Aymerich (2008, p. 97) y Ruiz Toledano (2007, p. 595). Para Martín Díaz, la propia gratuidad del procedimiento al que venimos haciendo alusión «constituye un incentivo a la interposición de las reclamaciones, con independencia de las posibilidades de prosperar de las pretensiones ejercitadas». Favorable también a la imposición de costas como remedio para reducir la litigiosidad mencionada en el texto se muestra Lago Montero (2007, p. 159).

<sup>9</sup> Preceptos ambos que únicamente excepcionaban de dicha gratuidad el reintegro de los escritos y los recursos que presentasen los reclamantes o interesados, el cual debía producirse de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, previsión esta que, como ha señalado Ruiz Toledano (2007, p. 594), vino a quedar desfasada como consecuencia de la supresión, en el año 1986, del gravamen de documentos judiciales y administrativos en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados previsto en el Real Decreto legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre.

<sup>10</sup> Pudiendo citarse, en este sentido, entre otros, a González Pérez y Toledo Jáudenes (1983, p. 569), Guaita Gimeno (1999, p. 276), Martín Díaz (2006, p. 297), Mourenza Díaz (2007, p. 704), Ruiz Toledano (2007, p. 594) y Sánchez González (1978, p. 138; 1983, p. 112).

<sup>11</sup> De ello dejaron constancia, hace más de medio siglo, González Pérez y Toledo Jáudenes (1983, pp. 569-570) y Sánchez González (1978, pp. 138-139), quienes, si bien vinieron a asumir inicialmente la referida gratuidad, terminaron por reconocer la existencia de ciertos gastos que podían encarecer la utilización

En este sentido, resulta incuestionable que la interposición de una reclamación o un recurso económico-administrativos puede llegar a comportar, para el interesado en los mismos, un conjunto de gastos cuyo importe económico no resulta en modo alguno desdeñable, pudiendo derivarse aquellos de diversos conceptos, entre los cuales se encuentran los concernientes a la posible intervención, en calidad de representantes, de profesionales de la tributación, los relativos a la hipotética aportación de determinadas pruebas, los asociados a la suspensión del acto impugnado (intereses de demora y coste de los avales) y/o, en su caso, los derivados de la imposición de las costas del respectivo procedimiento, aspectos todos ellos que, por razones obvias, merecen un examen independiente.

## 2.1. La intervención de profesionales tributarios: asesores y/o abogados en ejercicio

Iniciando nuestro análisis por el primero de los conceptos que aparecen indicados en el párrafo precedente, cabe comenzar recordando que la normativa patria reguladora de la vía económico-administrativa ha venido a exigir, en ciertos momentos, la intervención preceptiva de un letrado en ejercicio en un conjunto de situaciones concretas; exigencia esta que comportaba unas indudables repercusiones económicas (Sánchez González, 1978, pp. 138-139).

Así sucedió ya con la aprobación del Decreto 2083/1959, de 26 de noviembre, regulador del procedimiento económico-administrativo (RPREA de 1959), cuyo artículo 41 procedió a requerir la referida intervención en dos hipótesis específicas: 1) cuando el interesado en la reclamación económico-administrativa no actuase por sí o por medio de su representante legal y el mandato no fuera el propio de administradores, gerentes o directores de sociedades; y 2) cuando se solicitara vista pública, salvo en los supuestos en que un licenciado en derecho, aunque no estuviese colegiado, actuase en defensa propia o de sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad<sup>12</sup>.

Dicha previsión –cuya legalidad quedó en entredicho en lo relativo al primer supuesto indicado, en la medida en que el susodicho reglamento se decantaba, en las hipótesis en que el interesado actuase a través de un representante voluntario, por una representación

---

de la reclamación económico-administrativa, como los referentes a la intervención de un letrado en ejercicio y/o experto en derecho fiscal o los relativos a las pruebas realizadas a solicitud del interesado. Y en idéntico sentido vino a pronunciarse, algunos años más tarde, Guaita Gimeno (1999, p. 276).

<sup>12</sup> Acerca de dicha previsión –introducida como respuesta a una solicitud reiteradamente planteada por el Consejo General de la Abogacía acerca de dicha intervención letrada en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas (preámbulo del RPREA de 1959) y que se situaba en la línea de lo previsto en el artículo 33 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa de 1956–, pueden verse los acertados análisis efectuados, en su día, por Sánchez González (1978, pp. 123-124) y Turpin Vargas (1968, pp. 279-284 y 746-747).

profesionalizada<sup>13</sup>– se vio no solo reiterada, sino ampliada, a raíz de la aprobación del TAPEA de 1980 y del RPREA de 1981, puesto que ambos textos normativos (arts. 13 y 32 del texto articulado y 38 del referido reglamento) procedieron a extender también la necesidad de intervención letrada a los supuestos de interposición del recurso extraordinarios de revisión y del recurso ordinario de alzada, siempre que, en este último supuesto, el acto administrativo impugnado derivase directamente de un expediente calificado como defraudación y su cuantía excediera de dos millones de pesetas.

La normativa arriba indicada –que, entendemos, incurrió también, salvo en el caso de la vista pública, en un evidente vicio de ilegalidad<sup>14</sup>– vino a mantener su vigencia en sede de nuestro ordenamiento, incluso tras el alumbramiento de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (LRJAP y PAC)<sup>15</sup>, hasta la aprobación de la Ley 25/1995, de 20 de julio, norma esta que vino a derogar, a través de su disposición derogatoria segunda, el artículo 13 del TAPEA de 1980 (y, por ende, el art. 38 del RPREA de 1981), manteniéndose únicamente

<sup>13</sup> Tal ilegalidad derivaba del hecho de que el RPREA de 1959 vino a dictarse en cumplimiento de lo previsto en la disposición final tercera de la Ley de procedimiento administrativo de 1958 (LPA de 1958), la cual dispuso que dicho texto reglamentario debía ajustarse a las prescripciones de la referida norma legal, sin perjuicio de las especialidades que exigiera la peculiaridad de la materia económico-administrativa. Atendiendo a lo anterior, la ilegalidad a la que hacemos alusión resultaba manifiesta, dado que la regulación que efectuó la ley antes mencionada de la representación voluntaria (art. 24) otorgaba plena libertad al interesado a la hora de elegir un representante voluntario; materia esta que, a diferencia de la hipótesis de la vista pública, en modo alguno cabía considerar como una particularidad de la vía económico-administrativa.

<sup>14</sup> Conclusión derivada, a nuestro juicio, del hecho de que tanto el TAPEA de 1980 como, en definitiva, el RPREA de 1981 fueron dictados en cumplimiento de lo dispuesto en la ya mencionada Ley 39/1980, la cual procedió a disponer, en su base tercera, que el mencionado procedimiento debía adaptarse, en sus diferentes instancias, a las directrices de la LPA de 1958, exigencia que no se vio cumplida en lo que ahora interesa, dado que este último texto legal no imponía, en ningún instante, la necesidad de intervención letrada ni en los supuestos de intervención mediante representante voluntario ni tampoco en los casos de interposición del recurso de alzada o del recurso extraordinario de revisión, opinión esta compartida por González Pérez y Toledo Jáudenes (1983, pp. 448-449; 1997, p. 636). Una tesis distinta cabía sostener, en cambio, en lo concerniente a la exigencia de dirección letrada en la hipótesis de la vista pública, en la medida en que ello sí constituía una especialidad de la vía económico-administrativa que ni siquiera aparecía prevista en la Ley procedimental de 1958.

<sup>15</sup> Norma que, si bien reconoció la especialidad de la vía económico-administrativa –al prever, tanto su art. 107.4 como su disp. adic. quinta, que las reclamaciones económico-administrativas se ajustarían a los procedimientos establecidos por su legislación específica–, no vino, por ello, a subsanar el vicio de ilegalidad apuntado en la nota precedente. Por su parte, dicha ilegalidad tampoco se vio subsanada por el hecho de que la Resolución de la Presidencia del Congreso de los Diputados de 5 de junio de 1981 proclamara que el Gobierno había hecho un uso correcto de la delegación legislativa contenida en la ya aludida Ley 39/1980, y ello, como bien señalaron, en su día, García de Enterría y Fernández Rodríguez (1995, p. 254), porque la referida resolución no supuso la convalidación, en sentido estricto, del contenido del TAPEA de 1980 y, menos aún, que dicho texto articulado se hubiese convertido en ley ordinaria.



la intervención preceptiva de letrado en el caso de vista pública (art. 32 del TAPEA de 1980), supuesto este que apareció contemplado, asimismo, en el artículo 97 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas (RPREA de 1996)<sup>16</sup>.

Con independencia de los antecedentes normativos a los que acabamos de hacer mención, y centrándonos ya en el panorama normativo actual, es sabido que ni la LGT de 2003 ni el RRVA de 2005 han venido a mantener la exigencia de intervención letrada a la que hemos hecho alusión en los párrafos precedentes<sup>17</sup>, habiendo desaparecido toda mención a la vista pública<sup>18</sup> y limitándose el artículo 46.1 del referido texto legal a disponer que «Los obligados tributarios con capacidad de obrar podrán actuar por medio de representante, que podrá ser un asesor fiscal»<sup>19</sup>.

De esta manera, la normativa hoy vigente se inclina por la tesis de la voluntariedad a la hora de configurar la posible actuación de los obligados tributarios a través de un profesional del derecho –o, en su caso, un asesor fiscal– (Iglesias Caridad, 2018, p. 67; Ruiz Toledano, 2007, p. 594), desoyendo así las voces de quienes vinieron a justificar, en su momento, el carácter preceptivo de dicha intervención profesionalizada (Guaita Gimeno, 1999, p. 153; Sánchez González, 1978, pp. 124 y 138-139; Turpin Vargas, 1968, p. 283)<sup>20</sup>, decisión que, en un principio, vendría a reforzar la idea de la gratuidad del procedimiento económico-administrativo, opinión esta que, sin embargo, no podemos compartir.

Ello se debe, en nuestra opinión, a que, en el ámbito en el que nos movemos, difícilmente puede hablarse, en rigor, de dicha voluntariedad si se atiende al hecho –ya señalado con anterioridad– de que nos encontramos ante una materia (la tributaria) cuya complejidad es

<sup>16</sup> Dicha exigencia fue objeto de crítica por parte de González Pérez y Toledo Jáudenes (1997, p. 1178), autores estos que vinieron a calificar de «insólita» la posibilidad de celebración de la referida vista pública.

<sup>17</sup> Solventándose con ello alguno de los problemas que dicha exigencia suscitaba, como, por ejemplo, el nombramiento de letrados de oficio en sede del procedimiento económico-administrativo.

<sup>18</sup> A este respecto, debe recordarse que, si bien los artículos 247.1 de la LGT de 2003 y 65 del RRVA de 2005 vinieron a contemplar, en su redacción originaria, la posible celebración de una vista oral en sede del procedimiento abreviado (sin efectuar, no obstante, alusión alguna a la necesidad de asistencia letrada), dichas previsiones fueron suprimidas en la nueva redacción otorgada a dichos preceptos por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, respectivamente.

<sup>19</sup> De este modo, la LGT de 2003 no hizo sino seguir la senda de lo previsto, a este concreto respecto y con carácter general para los interesados, en los artículos 32.1 y 85.2 de la LRJAP y PAC.

<sup>20</sup> Por su parte, González Pérez y Toledo Jáudenes (1997, pp. 448-449), si bien manifestaron su oposición a la profesionalización generalizada en los supuestos de actuación a través de representante voluntario, sí la consideraron justificada en la hipótesis referente al recurso ordinario de alzada, siempre que, en este caso, el acto administrativo impugnado derivase directamente de un expediente calificado como defraudación y su cuantía excediera de dos millones de pesetas (por su relación con el delito fiscal), así como también en la relativa al recurso extraordinario de revisión.

indiscutible<sup>21</sup>, y cuyo conocimiento, entre el común de la población, es muy limitado –por no decir inexistente–, circunstancia esta que determina que, a la hora de impugnar un acto de dicha naturaleza, deba recurrirse, de facto y de manera imprescindible, al auxilio prestado por los profesionales del ámbito de la fiscalidad<sup>22</sup>, convirtiéndose así lo que el texto de la ley configura como voluntario en una necesidad incuestionable, realidad que –creemos– no necesita de una mayor demostración y que, consecuentemente, viene a poner en tela de juicio la nota de la gratuidad a la que hacíamos mención en el párrafo precedente.

## 2.2. Los gastos de la prueba en vía económico-administrativa

Pasando ya al segundo de los conceptos indicados en su momento –los gastos derivados de la prueba en sede económico-administrativa–, debemos comenzar señalando que, al igual que sucedía en el supuesto precedente, también el ordenamiento jurídico patrio ha venido a dar cabida, tradicionalmente, a diversas previsiones concernientes a la prueba llevada a término en dicha esfera de cuya aplicación se derivaban, para los particulares que recurriesen a la vía del mismo nombre, unas indudables consecuencias económicas (Sánchez González, 1978, p. 139).

En esta línea, ya el RPREA de 1959, al regular esta cuestión en su artículo 101, procedió a señalar –en línea con lo preceptuado en el art. 90 de la LPA de 1958– que en aquellos supuestos en que, a petición del interesado, debieran practicarse pruebas cuya realización implicase gastos, el órgano competente del respectivo tribunal económico-administrativo<sup>23</sup> podía exigir el anticipo de los mismos en la forma en que se garantizase la fiscalización por parte de la Intervención del Estado y a reserva de la liquidación definitiva de aquellos una vez practicadas las respectivas pruebas, estableciendo, asimismo, el artículo 100 del referido texto reglamentario que, para la práctica de todo tipo de pruebas, los interesados podían designar un técnico que les asistiera, disposición esta última pensada, en lo fundamental, en relación con la prueba pericial (Turpin Vargas, 1968, p. 740).

Dichas disposiciones volvieron a verse plasmadas, en iguales o muy semejantes términos, tras la aprobación de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, general tributaria (LGT

<sup>21</sup> Siendo buena muestra de ello el importante incremento que está teniendo, en los últimos tiempos, la contratación de seguros para la cobertura de posibles contingencias fiscales.

<sup>22</sup> Circunstancia esta que no solo ha sido puesta de relieve en la esfera doctrinal (por todos, Iglesias Caridad, 2018, p. 67; Sánchez González, 1978, pp. 138-139), sino también en el ámbito jurisdiccional (Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2008, 14 de julio de 2008 y 4 de abril de 1997, y del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 24 de enero de 2002).

<sup>23</sup> El cual aparecía constituido, según indicó Turpin Vargas (1968, p. 739), por el vocal-jefe de sección del Tribunal Económico-Administrativo Central y por los secretarios-ponentes de los entonces tribunales económico-administrativos provinciales.

de 1963)<sup>24</sup>, en los artículos 98 y 99 del RPREA de 1981 y 95 del RPREA de 1996, reglamento este último cuyo artículo 94.2 reconoció a los interesados la posibilidad de aportar todo tipo de documentos que pudieran convenir a su derecho, entre ellos, los dictámenes técnicos. A la vista de ello, es evidente que, en aquel instante, dichos interesados debían hacer frente, en concepto de gastos probatorios, no solo a los honorarios correspondientes a los diversos profesionales (peritos) a cuyos servicios hubieran recurrido, así como al coste de cualesquiera pruebas que hubiesen podido aportar (González Pérez y Toledo Jáudenes, 1997, p. 1172), sino también al derivado de aquellas otras que fueran practicadas a su instancia y que no debiera soportar la Administración, gasto este respecto del cual volvió a contemplarse la posibilidad de exigir su anticipo a reserva de la liquidación definitiva que se realizase con posterioridad (art. 95.2 del RPREA de 1996)<sup>25</sup>.

Siendo esto así, y ciñéndonos ya al régimen normativo hoy vigente, es cierto, como se ha señalado, que ni la LGT de 2003 ni el RRVA de 2005 han venido a mantener la exigencia prevista, en relación con el punto ahora examinado, en el antiguo artículo 95.2 del RPREA de 1996 (Mourenza Díaz, 2007, p. 704). Ahora bien, ello no excluye, en modo alguno, que siga manteniéndose vigente la posibilidad de que el recurrente o reclamante aporte, en vía económico-administrativa, las pruebas que considere oportunas en defensa de su derecho, entre ellas las de carácter pericial (arts. 214.1 y 236.1 de la LGT de 2003)<sup>26</sup>, cuya práctica, en dicho ámbito, no resulta inusual –dictamen de tal naturaleza– (Guaita Gimeno, 1999, p. 274), y cuya oportuna satisfacción deberá correr, lógicamente, a cargo de aquellos (Iglesias Caridad, 2018, pp. 79 y 103-104; Pérez Torres, 2013, p. 1897), al igual que la de cualquier otra que, aportada por los mismos, comporte un coste económico, circunstancia esta que, a nuestro juicio, aleja también al procedimiento económico-administrativo de la idea de su gratuidad.

### 2.3. Los costes asociados a la suspensión de la ejecución del acto impugnado: intereses de demora y coste de las garantías

Centrándonos ya en el análisis del tercero de los conceptos a los que hicimos referencia en su momento, es sabido que la suspensión del acto impugnado en vía económico-

<sup>24</sup> Cuyo artículo 168.1 vino a contemplar la posibilidad de que los interesados pudieran solicitar al correspondiente tribunal económico-administrativo la práctica de todas aquellas pruebas que se estimasen pertinentes para la decisión del asunto.

<sup>25</sup> De este modo, el precepto citado en el texto no vino sino a reiterar lo previsto en el artículo 81.3 de la LRJAP y PAC. A este respecto, González Pérez y Toledo Jáudenes (1997, p. 1173) vinieron a incluir entre los gastos que no debía soportar la Administración los honorarios devengados por los servicios prestados por las personas que no estuviesen vinculadas a la misma (por ejemplo, un arquitecto designado por su colegio profesional que hubiese actuado como perito).

<sup>26</sup> Pruebas periciales que deberán ser realizadas mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue, el cual extenderá el acta correspondiente.

administrativa puede comportar que el obligado tributario que haya interpuesto la respectiva reclamación o recurso deba hacer frente a determinados costes económicos en los casos en que este o aquella se vean desestimados, siendo buen ejemplo de ello los intereses de demora, al disponer el artículo 26.2 de la LGT de 2003, a este respecto, que los mismos serán exigibles:

c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

No obstante, entendemos que la posible exigencia a los reclamantes de tales intereses, en la hipótesis expuesta en el párrafo precedente, no puede ser considerada, en puridad, como un coste más del procedimiento económico-administrativo, al no ser los mismos consecuencia de la existencia de la vía económico-administrativa, sino, más bien, de la aplicación de la regla general de la ejecución de los actos administrativos (Gómez-Mourelo Castelo, 2004, p. 935), conclusión esta que, en nuestra opinión, resulta también aplicable al coste –no menos importante en cuanto a su cuantía económica– de las garantías que, salvo excepciones, deben ser aportadas para obtener la suspensión de la ejecución del acto impugnado<sup>27</sup>.

## 2.4. Las costas, *stricto sensu*, del procedimiento económico-administrativo: antecedentes y situación normativa actual

Procediendo ya al examen del último de los conceptos indicados en su momento –esto es, las costas del procedimiento económico-administrativo en sentido estricto–, debemos comenzar recordando, nuevamente, que el legislador patrio no ha venido a preocuparse, hasta fechas relativamente recientes, de implementar el reconocimiento normativo de aquellas, así como la posible exigencia de las mismas, hecho este que vino a erigirse, en una época precedente, en un argumento fundamental a la hora de justificar la tesis de la supuesta gratuidad del referido procedimiento (Sánchez González, 1978, pp. 138; 1983, p. 112).

No obstante lo anterior, conviene precisar que, pese a la tradicional ausencia de regulación de las costas, *stricto sensu*, en la esfera económico-administrativa, la normativa tributaria sí

<sup>27</sup> Una opinión contraria viene a mantener García-Moncó (2009, p. 1098-1099), quien entiende que el procedimiento citado en el texto únicamente podrá considerarse gratuito en los supuestos en que el resultado del recurso o reclamación interpuestos sea estimatorio, entrando en juego la devolución del coste del aval aportado o la devolución, con intereses de demora, de las cantidades previamente ingresadas. Es más, incluso en estos casos dicho autor duda de la referida gratuidad, al entender que, en todo caso, será necesario que el reclamante ostente una «solvencia previa», esto es, que disponga de la liquidez necesaria para hacer frente a la deuda reclamada o el respaldo patrimonial suficiente para garantizar el pago de la misma, aspecto este último que ha sido resaltado, asimismo, por Iglesias Caridad (2018, p. 110).

que se preocupó de contemplar, ya en su momento, la posibilidad de proceder a sancionar la conducta del reclamante temerario o de mala fe.

Un ejemplo de ello lo constituyó el RPREA de 1959, cuyo artículo 135.1 previó, para los casos de desestimación de la totalidad de las pretensiones del reclamante en segunda instancia y en los que el Tribunal Económico-Administrativo Central hubiese apreciado, además, la concurrencia de temeridad o mala fe en aquel, la posible imposición, en calidad de sanción, del pago de una cantidad que no excediera del 10 % de la cuantía del asunto o, si esta última fuese inestimable, de 10.000 pesetas<sup>28</sup>. Y en un sentido similar –aunque no idéntico– se pronunciaron también tanto el artículo 22.4 del TAPEA de 1980 –tras su reforma por la ya mencionada Ley 25/1995– como los artículos 81.10 del RPREA de 1981 y 74.12 del RPREA de 1996, los cuales vinieron a contemplar, para aquellas hipótesis de desestimación de la reclamación interpuesta en las que el respectivo tribunal económico-administrativo apreciase temeridad o mala fe, una sanción del 5 % del importe de la deuda tributaria objeto de dicha reclamación siempre que la misma se encontrase suspendida en su ejecución<sup>29</sup>, medida esta cuya aplicación práctica tuvo lugar, por lo demás, en muy escasas ocasiones (Gómez-Mourelo Castelo, 2004, p. 935; Iglesias Caridad, 2018, p. 80; Martín Díaz, 2006, p. 299; Mourenza Díaz, 2007, p. 705; Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo, 2005, p. 123; Pérez Torres, 2013, p. 1898, nota 4; Ruiz Toledano, 2007, p. 595; Turpin Vargas, 1968, p. 939).

Frente a dichas previsiones, y como ya ha quedado indicado en líneas precedentes, la LGT de 2003 (art. 234.5) y el RRVA de 2005 (art. 51) han procedido a regular, de forma sin duda novedosa, el régimen jurídico de las costas (estrictamente consideradas) en sede económico-administrativa<sup>30</sup>, disponiendo el primero de los preceptos indicados, en su párrafo inicial, que:

<sup>28</sup> Junto a ello, el artículo 137.4 de dicho reglamento estableció, asimismo, la posibilidad de imponer, en sede del recurso de revisión, una sanción que podía llegar a alcanzar hasta el duplo de la cantidad señalada en el texto siempre que aquel fuese desestimado y el Tribunal Económico-Administrativo Central apreciase que hubo temeridad o mala fe por el recurrente al promoverlo. La cuantía de ambas sanciones debía ser fijada discrecionalmente por el referido tribunal, si bien, como es obvio, dentro de los límites ya indicados (art. 135.2 del RPREA de 1959).

<sup>29</sup> Sanción que fue objeto de una dura crítica, en su día, por González Pérez y Toledo Jáudenes (1983, pp. 702 y 710), y ello –indicaron dichos autores– porque la misma resultaba insuficiente para evitar el abuso en la interposición de reclamaciones económico-administrativas realizada con el único fin de obtener la suspensión de la ejecución de la deuda tributaria y demorar, así, el pago de esta última, demora que resultaba beneficiosa para el reclamante a la vista de la inflación existente en la época y la extraordinaria duración de aquellas.

<sup>30</sup> Figura esta bien distinta de las sanciones (del 10 % y del 5 %) contempladas tanto en los RPREA de 1959, 1981 y 1996 como en el TAPEA de 1980, las cuales, como ya hemos tenido ocasión de comprobar con anterioridad, no aparecían vinculadas, en modo alguno, a los auténticos costes del respectivo procedimiento económico-administrativo.

El procedimiento económico-administrativo será gratuito. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente.

De este modo, la normativa indicada da cabida a la posibilidad de imponer las referidas costas en el ámbito arriba indicado, no debiendo confundirse aquellas, en modo alguno, con las costas procesales (De Diego Ruiz *et al.*, 2005, p. 207; Iglesias Caridad, 2018, p. 90; Mourenza Díaz, 2007, p. 705; Pérez Torres, 2013, p. 1897; Parrondo Aymerich, 2008, p. 97; Ruiz Toledano, 2007, p. 594), las cuales, como vino a poner de relieve el Tribunal Constitucional (Auto 171/1986, de 19 de febrero), constituyen:

una contraprestación por los gastos originados por el proceso [que] se dirige, por un lado, a cubrir parcialmente los gastos de funcionamiento del servicio público de la justicia específicamente ocasionados [...] y, por otro, a compensar a la contraparte del desembolso que le produce el ejercicio de sus derechos a la tutela judicial, desembolso que menoscaba o reduce el efecto de la satisfacción de sus pretensiones cuando resulta vencedora<sup>31</sup>.

A este respecto, resulta evidente que las costas del procedimiento económico-administrativo únicamente dan cumplimiento al primero de los mencionados objetivos (Mourenza Díaz, 2007, p. 705; Pérez Torres, 2013, p. 1897)<sup>32</sup>, al trasladarse a través de ellas, a quien debe hacer frente a las mismas, los costes asociados a la tramitación de aquel. Empero, y en lo que aquí importa, es indudable que el mero hecho de que la normativa tributaria contemple la posibilidad de su imposición permite poner en tela de juicio la idea de la gratuidad del mencionado procedimiento como característica sustancial de este último, conclusión que ha venido a ser mantenida en sede doctrinal<sup>33</sup> y que nos introduce ya en el análisis del régimen jurídico aplicable a las referidas costas.

<sup>31</sup> Dichas costas procesales aparecen enumeradas en el artículo 241.1 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento civil (LEC), precepto al cual se remite, a estos mismos efectos, el artículo 139.7 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

<sup>32</sup> En idéntico sentido ha venido a manifestarse el Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de junio de 2019, en la cual se afirma que las citadas costas deben identificarse con los gastos en los que incurran los órganos económico-administrativos derivados del procedimiento y que se relacionan inescindiblemente con el desarrollo del mismo.

<sup>33</sup> No siendo pocos los autores que, tras aludir a la referida gratuidad, proceden a hacer uso, de inmediato, de diversas conjunciones adversativas (no obstante, sin embargo) para referirse a la posibilidad mencionada en el texto, pudiendo consultarse, en este sentido, los trabajos de García-Moncó (2006, p. 524); Iglesias Caridad (2018, p. 79); Martín Díaz (2006, pp. 297-298); Mourenza Díaz (2007, pp. 704-705); Pérez Torres (2013, p. 1897); Ruiz Toledano (2007, p. 594) y Ruiz Toledano y Ruiz González (2014, p. 62).

### 3. Examen específico del régimen jurídico de las costas del procedimiento económico-administrativo

Y a la hora de proceder al análisis anteriormente indicado, estimamos que el mismo exige llevar a cabo el estudio de los siguientes aspectos: a) presupuestos necesarios para la imposición de las costas en el procedimiento económico-administrativo; b) sujetos que deben satisfacerlas; c) forma o método de cuantificación de las mismas; y, por último, d) su exigencia e impugnación.

#### 3.1. Presupuestos para su imposición

Comenzando nuestro examen por el primero de los aspectos que acaban de ser apuntados, debe volver a recordarse que el artículo 234.5 de la LGT de 2003 dispone, a este respecto, que:

El procedimiento económico-administrativo será gratuito. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente.

De conformidad con lo anterior, resulta obvio que la imposición de costas en el ámbito del susodicho procedimiento exige la presencia de los dos siguientes requisitos: a) de una parte, que se interponga una reclamación o recurso económico-administrativos y que los mismos resulten desestimados, o bien sean declarados inadmisibles, y b) de otra, que el tribunal económico-administrativo respectivo aprecie la concurrencia de temeridad o mala fe, presupuestos que, como se deduce de la lectura del precepto transcrito en el párrafo precedente, deben tener lugar *de forma conjunta o concurrente* y que –obvio es– exigen un análisis específico y diferenciado.

##### 3.1.1. La interposición de una reclamación o de un recurso económico-administrativos y la desestimación íntegra o la declaración de inadmisibilidad de los mismos

En lo que concierne al primero de los presupuestos anteriormente indicados y, más en concreto, a una de sus facetas –la interposición de un recurso o reclamación económico-administrativos–, es sabido que, si bien estos últimos tienen por objeto, en la inmensa mayoría de los casos, un acto de los mencionados en los artículos 227.1 a 227.3 de la LGT de 2003 –esto es, los dictados por la Administración tributaria, incluso cuando carezcan de contenido económico cuantificable–, los mismos pueden ir dirigidos, en ocasiones, contra



ciertas actuaciones u omisiones de los particulares en las materias a las que alude el artículo 227.4 del mencionado texto legal (retención, repercusión, sustitución y expedición, entrega o rectificación de facturas).

Siendo esto así, la primera duda que se suscita en el punto ahora examinado es la relativa a si la imposición de las costas del correspondiente procedimiento económico-administrativo será factible no solo en el primero de los supuestos indicados en el párrafo precedente, sino también en la hipótesis de impugnación de actuaciones (u omisiones) entre particulares; interrogante esta que ha recibido una respuesta afirmativa en sede doctrinal (Mourenza Díaz, 2007, p. 705) y a la cual nos adherimos, y ello por la sencilla razón de que la normativa hoy vigente (LGT de 2003 y RRVA de 2005) no establece ninguna distinción a este respecto, no recogiendo previsión alguna, en este punto, que permita adoptar una solución diferente en función del autor del acto impugnado<sup>34</sup>.

Una vez solventado lo anterior, debe señalarse que el actual artículo 234.5 de la LGT de 2003, siguiendo la línea ya mantenida por la redacción originaria del entonces artículo 234.4 de dicho texto legal, hace mención, a este respecto, tanto a la «reclamación» como al «recurso», hecho este claramente indicativo de que la imposición de costas que venimos examinando puede tener lugar no solamente en la hipótesis de interposición de una reclamación económico-administrativa (en primera o única instancia), sino también en el conjunto de los recursos de tal naturaleza –como, por ejemplo, el de alzada ordinario, el de anulación o el recurso extraordinario de revisión–<sup>35</sup>, afirmación esta que se ve ratificada por diversos argumentos.

En este sentido, y desde la perspectiva de los antecedentes normativos, porque, cuando se ha querido limitar la imposición de costas a determinados recursos, ello se ha hecho de forma expresa<sup>36</sup>, cosa que en la actualidad no sucede; junto a lo anterior, y ya desde el punto de vista sistemático, porque el artículo 234 de la LGT de 2003 –precepto que se ocupa de regular las «normas generales» del procedimiento general económico-administrativo– aparece encuadrado en la sección que dicho texto legal dedica al procedimiento del mismo nombre, la cual da cabida al conjunto de las reclamaciones y recursos económico-administrativos; y, por último, porque tal conclusión aparece expresamente plasmada en el preámbulo de la ya referida Ley 34/2015 –la cual, como es sabido, vino a dotar al referido precepto de su contenido actual–, proclamándose en aquel la vinculación de las costas «a cada instancia».

<sup>34</sup> Resultando plenamente aplicable, en este caso, el conocido adagio latino *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

<sup>35</sup> En idéntica línea se pronuncia Mourenza Díaz (2007, p. 706).

<sup>36</sup> Habiendo sucedido así en sede de los artículos 135.1 y 137.4 del RPREA de 1959, preceptos que aludían, respectivamente, al recurso (ordinario) de alzada y al recurso (extraordinario) de revisión, y en los artículos 81.10 del RPREA de 1981 y 74.12 del RPREA de 1996, los cuales hicieron uso, en exclusiva, del término «reclamación».



Así pues, y en consecuencia, debe entenderse que la referida imposición podrá realizarse, de manera independiente, en cada una de las posibles instancias (reclamaciones o recursos) económico-administrativas, pudiendo tener lugar aquella en varias de las mismas<sup>37</sup>, y todo ello sin perjuicio de que, cuando se hubiera interpuesto un recurso de alzada ordinario, la eficacia de la condena en costas dictada en primera instancia quede supeditada a la confirmación de la misma en la resolución que se dicte en dicho recurso (art. 234.5, *in fine*, de la LGT de 2003); previsión esta introducida en el referido cuerpo legal tras la reforma operada en el mismo por la mencionada Ley 34/2015 y de la que nos ocuparemos, con detalle, en un instante posterior<sup>38</sup>.

Por otra parte, es sabido que la imposición de costas exige, adicionalmente, que la reclamación o recurso interpuestos sean desestimados o inadmitidos, menciones ambas que suscitan la duda de si aquella resultará posible en las hipótesis en que el procedimiento económico-administrativo concluya de alguna de las formas recogidas en el artículo 238.1 de la LGT de 2003<sup>39</sup>, cuestión esta que, a nuestro juicio, debe recibir una respuesta negativa<sup>40</sup>; ello se debe, en nuestra opinión, a que el artículo 234.5 de dicho texto legal prevé que aquellas se impondrán en la «resolución» que se dicte, término este que –entendemos– debe ser identificado con el previsto en el artículo 239 del mismo, precepto cuyo apartado tercero alude, además, a la desestimación y a la declaración de inadmisibilidad que resultan inherentes a una posible condena en costas, conceptos estos que, como es obvio, deben ser examinados por separado.

A este respecto, y en lo relativo a la inadmisibilidad, cabe indicar que la misma no apareció recogida en la redacción original de la LGT de 2003, lo que generó, en aquel instante, la duda de si resultaba factible la imposición de costas en aquellos casos en que el respectivo tribunal decretara la referida inadmisión<sup>41</sup>, interrogante esta que vino a quedar definitivamente

<sup>37</sup> Conclusión que vino a quedar ratificada tras la modificación operada en el artículo 51 del RRVA por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre. Ello se debe a que, con anterioridad a dicha reforma, el apartado cuarto de aquel contemplaba la no imposición de costas al reclamante «cuando la reclamación hubiese sido estimada en primera instancia total o parcialmente», previsión esta que, a nuestro juicio, imposibilitaba la exigencia de aquellas en un ulterior (e hipotético) recurso de alzada, limitación que, sin embargo, ha desaparecido en la actualidad, al no efectuar la nueva redacción del artículo 51.4 del citado reglamento mención alguna a este respecto.

<sup>38</sup> Concretamente, en el epígrafe 3.4 del presente trabajo, en el cual examinaremos detenidamente, entre otros aspectos, la exigencia de las costas impuestas.

<sup>39</sup> A saber, por la renuncia al derecho en que la reclamación o recurso se fundamente, por desistimiento de la petición o instancia, por caducidad de esta o por satisfacción extraprocésal.

<sup>40</sup> Solución esta que fue adoptada expresamente por los artículos 80.3 y 46 del Reglamento orgánico del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Madrid de 2007.

<sup>41</sup> De ello se hizo eco Ruiz Toledano (2007, p. 595), autor este que se decantó por una respuesta afirmativa, entendiendo, asimismo, que también resultaba posible imponer las referidas costas en los casos en que tuviera lugar la desestimación de una cuestión incidental.

disipada tras la inclusión, por obra de la ya citada Ley 34/2015, de esta última circunstancia en sede del actual artículo 234.5 de aquella<sup>42</sup>, y cuya mención nos remite al conjunto de circunstancias que aparecen enumeradas en el artículo 239.4 de la misma<sup>43</sup>.

En lo que concierne ya a la desestimación, debe señalarse que la redacción primigenia del artículo 51.4 del RRVA de 2005 vino a disponer, acerca de esta cuestión, que no se impondrían al reclamante las costas del procedimiento «cuando la reclamación hubiese sido estimada en primera instancia total o parcialmente», previsión esta que implicaba, de una parte, que la imposición de dichas costas aparecía supeditada, necesariamente, a la desestimación total de la reclamación planteada y, de otra, la imposibilidad de que el Tribunal Económico-Administrativo Central impusiera aquellas, incluso en los supuestos en que se produjera la desestimación total del recurso ordinario de alzada, cuando el respectivo tribunal económico-administrativo regional o local hubiera decretado, en primera instancia, la referida estimación total o parcial (Ruiz Toledano, 2007, pp. 595-596).

Siendo esto así, es preciso indicar que, tras la reforma operada en dicho reglamento por el ya citado Real Decreto 1073/2017, el texto del precepto mencionado en el párrafo precedente ha pasado a establecer que «No se impondrán las costas del procedimiento en el caso que las pretensiones hubieran sido estimadas total o parcialmente»<sup>44</sup>, lo cual supone que la imposición de aquellas continúa estando condicionada, en la actualidad, a la desestimación de la totalidad de la reclamación o recurso planteados. Dicha exigencia resulta, a nuestro juicio, plenamente coherente con el segundo de los requisitos necesarios para proceder a la condena en costas –esto es, la existencia de temeridad o mala fe–, pues, como con todo acierto se ha señalado, será difícil apreciar la concurrencia de alguna de tales circunstancias en aquellas hipótesis en que, al menos, parte de las referidas pretensiones hayan sido acogidas por el respectivo tribunal económico-administrativo (García-Moncó, 2006, p. 525; Mourenza Díaz, 2007, p. 706).

<sup>42</sup> Inclusión esta que vino a ser criticada por García Novoa (2015, p. 50) por entender que la misma constituye un paso atrás en dicha materia.

<sup>43</sup> Esto es: a) Cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa; b) Cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo; c) Cuando falte la identificación del acto o actuación contra el que se reclama; d) Cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido; e) Cuando concurren defectos de legitimación o de representación; y f) Cuando exista un acto firme y consentido que sea el fundamento exclusivo del acto objeto de la reclamación, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o contra actos que sean confirmatorios de otros consentidos, así como cuando exista cosa juzgada.

<sup>44</sup> Previsión esta muy similar a la recogida, en su momento, en el artículo 135.1 del RPREA de 1959. Frente a ello, tanto el TAPEA de 1980 (art. 22.2) como los RPREA de 1981 (art. 81.10) y 1996 (art. 74.12) únicamente se limitaron a exigir, en este concreto punto, que se produjera la desestimación de la reclamación interpuesta.

Por otro lado, entendemos que la conclusión expuesta en el párrafo precedente resultará aplicable no solo en aquellos casos en que las pretensiones estimadas (total o parcialmente) hayan sido las esgrimidas, en un inicio, por el recurrente, sino también cuando aquellas hubiesen sido alegadas por el mismo con posterioridad por haber entendido pertinente, el tribunal económico-administrativo competente para conocer la reclamación o el recurso interpuestos, examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados (art. 59 del RRVA de 2005). Ello es obvio, dado que, en este último caso, tampoco concurrirá el requisito de la desestimación total exigido por el artículo 234.5 de la LGT para proceder a la imposición de costas.

Por último, debe señalarse que la nueva redacción del artículo 51.4 del RRVA de 2005 no efectúa ya mención alguna a la imposibilidad de que el Tribunal Económico-Administrativo Central pueda condenar a las costas del correspondiente procedimiento en aquellos supuestos en que el respectivo tribunal económico-administrativo regional o local hubiera estimado, de forma total o parcial, la reclamación interpuesta en primera instancia; regulación esta que, sin duda, resulta coherente con la circunstancia –ya señalada– de que, tras la reforma operada en la LGT de 2003 por la ya mencionada Ley 34/2015, la imposición de las referidas costas aparezca vinculada «a cada instancia».

### 3.1.2. La apreciación, por parte del tribunal económico-administrativo, de la concurrencia de temeridad o mala fe

Procediendo ya al análisis del segundo de los presupuestos exigidos para la imposición de las costas en el procedimiento económico-administrativo –esto es, la presencia, a juicio del respectivo tribunal económico-administrativo, de temeridad o mala fe–, debemos comenzar recordando que el mismo ha de concurrir *simultáneamente* con el examinado en el epígrafe precedente, exigencia esta que supone rechazar, en lo concerniente a aquellas, el criterio (objetivo) del vencimiento<sup>45</sup>, el cual rige, con carácter general, en el ámbito de los procesos civil y contencioso-administrativo (García-Moncó, 2006, pp. 524-525; García Novoa, 2015, p. 51; Mourenza Díaz, 2007, p. 706).

Una vez advertido lo anterior, debe señalarse que la LGT de 2003 no procede a concretar qué debe entenderse por tales conceptos –de indudable raigambre en la esfera jurídica–, dirigiendo su regulación a la esfera reglamentaria<sup>46</sup>, habiéndose ocupado de ello el artículo 51.1 del RRVA de 2005, precepto este que, en su redacción originaria, vino disponer que:

<sup>45</sup> El cual, como bien indica Pedrosa Cuiñas (1994, p. 186), implica que debe abonar las costas procesales «quien pierde el juicio (y ello) aunque actúe con buena intención y la debida diligencia, (dado que) es la causa de un perjuicio objetivamente injusto que sufre la parte contraria».

<sup>46</sup> Habiéndose desechado, de este modo, la opción prevista en el artículo 234.4 del anteproyecto de la LGT de 2003, el cual dispuso que la delimitación de dichos conceptos –al igual que otros criterios relativos a

El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad o mala fe del reclamante a los efectos de exigirle que sufrague las costas del procedimiento cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude de ley o procedimental. En particular, podrá ser apreciada la existencia de temeridad o mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Dicha redacción se vio, no obstante, modificada con ocasión de la reforma llevada a cabo en el precepto aludido en el párrafo precedente por el ya referido Real Decreto 1073/2017, pasando a disponer el mismo, a partir de dicho instante, que:

El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento y mala fe cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude de ley o procedimental. En particular, podrá ser apreciada la existencia de mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Como de inmediato se comprueba, la redacción actualmente vigente, siguiendo los pasos de la originaria, continúa haciendo uso, a la hora de delimitar el presupuesto ahora examinado, de múltiples conceptos jurídicos indeterminados (De Diego Ruiz *et al.*, 2005, p. 207; Iglesias Caridad, 2018, p. 88; Martín Díaz, 2006, p. 299; Mourenza Díaz, 2007, p. 707), los cuales –obvio es– deberán ser integrados por los respectivos tribunales económico-administrativos, debiendo estos últimos ponderar, en cada caso concreto, la concurrencia (o no) de aquellos (Turpin Vargas, 1968, p. 940); tarea esta última que, por razón de esa misma indeterminación, podrá dar lugar a una importante casuística, la cual no siempre será pacífica, pudiendo generar, por ello, una cierta conflictividad jurídica (Pastor Prieto y Marín-Bar-nuevo Fabo, 2005, p. 125)<sup>47</sup>.

Atendiendo a lo anterior, resulta plenamente lógico que, en aquellos casos en que el respectivo tribunal económico-administrativo proceda a la imposición de costas, el mismo deberá reflejar de modo expreso, en su resolución, las circunstancias o motivos por los cuales ha apreciado la concurrencia de temeridad o mala fe (De Diego Ruiz *et al.*, 2005, p. 207; Iglesias Caridad, 2018, pp. 88-89; Ruiz Toledano, 2007, p. 595), exigencia esta reclamada desde

---

las costas del procedimiento económico-administrativo– se realizaría a través de orden ministerial, previsión que fue objeto de crítica por el Consejo de Estado (2003) en su informe al mencionado anteproyecto, órgano este que entendió, acertadamente, que, por la naturaleza de la materia afectada, debía ser una norma con rango de real decreto la que debía fijar dichos criterios.

<sup>47</sup> Lo cual no deja de resultar curioso en una medida –la imposición de costas en vía económico-administrativo– que, como ya hemos tenido ocasión de indicar en líneas precedentes, persigue precisamente, según un sector de nuestra doctrina, la disminución de la litigiosidad fiscal.

antaoño<sup>48</sup>, que apareció ya recogida en la redacción originaria del artículo 51.1, *in fine*, del RRVA de 2005<sup>49</sup> y que, tras la reforma operada en la LGT de 2003 por la ya citada Ley 34/2015, se encuentra plasmada, en la actualidad, en el artículo 234.5 de aquel texto legal<sup>50</sup>, precepto este que, en este punto, no viene sino a especificar –y, a su vez, a reforzar– el deber general de motivar las resoluciones dictadas en el ámbito de los recursos y reclamaciones económico-administrativos (art. 215.1 de la LGT de 2003).

Siendo esto así, y procediendo ya al análisis de los conceptos de «temeridad» y «mala fe», debe señalarse, ante todo, que, a diferencia de lo que sucedía en la redacción primigenia del artículo 51.1 del RRVA de 2005 –en la cual aquellos aparecían equiparados, como si fueran idénticos–, dicho precepto separa e individualiza, en la actualidad, los mismos, proceder este que entendemos acertado, al tratarse, a nuestro juicio, de circunstancias distintas que podrán concurrir o no, de modo conjunto, en un mismo supuesto de hecho<sup>51</sup> y en cuya delimitación resulta obvio que los tribunales económico-administrativos deberán tener bien presentes las numerosas aportaciones realizadas, acerca de esta cuestión, por los tribunales contencioso-administrativos<sup>52</sup>.

En este sentido, y en lo relativo a la temeridad, la misma concurrirá, según dispone el precepto mencionado en el párrafo precedente, «cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento», circunstancia esta última que, en nuestra opinión, debe ser identificada con el hecho de que el recurso o la reclamación sean absolutamente irrazonables y faltos de fundamento jurídico (Parrondo Aymerich, 2008, p. 99), careciendo los mismos de viabilidad *ab initio* por ser infundados<sup>53</sup>, ausentes de razón y/o argumento alguno que permita hacer prosperar la respectiva pretensión (Iglesias Caridad, 2018, p. 88; Martín Díaz, 2006, p. 298; Mourenza Díaz, 2007, p. 707), manteniéndose en aquellos tesis indefendibles y en abierta contradicción con las previsiones legales o con una jurisprudencia reiterada y uniforme (Pedrosa Cuiñas, 1994, pp. 190 y 195).

<sup>48</sup> En esta línea se manifestó ya, a mediados del siglo pasado, Turpin Vargas (1968, p. 940).

<sup>49</sup> De conformidad con el cual, dichas circunstancias –en relación con la temeridad o mala fe– «deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo competente».

<sup>50</sup> En cuya virtud:

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte, con mención expresa de los motivos por los que el órgano económico-administrativo ha apreciado la concurrencia de mala fe o temeridad, así como la cuantificación de la misma.

<sup>51</sup> Una opinión distinta ha venido a sostener Iglesias Caridad (2018, pp. 86-88), quien entiende que ambos conceptos se identifican en la mayoría de los supuestos.

<sup>52</sup> En idéntica línea se pronuncia Iglesias Caridad (2018, pp. 88-89).

<sup>53</sup> Supuesto este en el que, alguna autora (Martín Díaz, 2006, p. 300) incluye también los casos en que se interponga un recurso o reclamación económico-administrativos de forma clara y notoriamente extemporánea.

Por su parte, y en lo concerniente a la mala fe, esta acontecerá, según dispone el artículo 51.1 del RRVA, cuando «se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental», situaciones estas que –se ha entendido– concurrirán en todos aquellos casos en que tengan lugar conductas que vulneren las normas éticas que deben informar el ejercicio del derecho (Mourenza Díaz, 2007, p. 707), constituyendo un ejemplo de las mismas el planteamiento de recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria, hipótesis esta en la que no resultará extraña la concurrencia adicional de la temeridad (pues, si el fin de aquellos es únicamente dilatorio, no parece lógico entender que vayan acompañados de fundamento sólido alguno) y que ya fue objeto del oportuno reproche normativo en anteriores regulaciones del procedimiento económico-administrativo<sup>54</sup>.

### 3.2. Sujetos que deben satisfacerlas

Procediendo ya al examen de los sujetos concretos que, en su caso, deben hacer frente a las costas a las que venimos haciendo mención, debemos comenzar señalando que el artículo 234.4 de la LGT de 2003 vino a disponer a este respecto, en su redacción originaria, que «No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse al reclamante que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente».

De este modo, la previsión que acaba de ser transcrita identificó al «reclamante» como el sujeto al que, de cumplirse los presupuestos mencionados en aquella, debían exigirse las referidas costas, idea esta que vino a quedar ratificada a la vista del contenido que presentaron, en su redacción primigenia, los diferentes apartados del artículo 51 del RRVA de 2005, los cuales procedieron también a hacer alusión expresa, a estos mismos efectos, a la figura del reclamante. No obstante, tanto este último precepto como el mencionado en el párrafo precedente fueron objeto de sendas modificaciones normativas que afectaron al aspecto ahora examinado.

A este respecto, y en lo concerniente a la LGT de 2003, la modificación operada en la misma a través de la ya mencionada Ley 34/2015 procedió a otorgar al actual artículo 234.5 de aquel texto legal una nueva redacción, precisando, en lo que ahora importa, el ámbito subjetivo de la condena en costas y en virtud de la cual estas últimas deberán exigirse «a la persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe». Por su parte, y en lo que atañe al RRVA de 2005, la reforma llevada a cabo en el mismo a raíz del ya aludido Real

<sup>54</sup> Nos referimos, obviamente, al TAPEA de 1980 –tras su reforma por la ya aludida Ley 25/1995– (art. 22.4) y a los RPREA de 1981 (art. 81.10) y de 1996 (art. 74.12), los cuales, como ya ha sido indicado con anterioridad, vinieron a establecer una sanción del 5 % del importe de la deuda tributaria objeto de la respectiva reclamación (siempre que aquella se encontrase suspendida en su ejecución) en relación con los casos de desestimación de la misma en los que, además, el tribunal económico-administrativo apreciase la concurrencia de temeridad o mala fe.

Decreto 1073/2017 suprimió toda mención al reclamante en sede del artículo 51 de dicha norma reglamentaria, pasando a aludir únicamente, en su apartado tercero (relativo a la exigencia de las costas), al «obligado al pago» de las mismas.

En nuestra opinión, las modificaciones que acaban de ser expuestas –haciendo desaparecer la mención al «reclamante» y sustituyendo dicha expresión por las arriba indicadas– resultan acertadas, dado que estas últimas son, sin duda alguna, más correctas que aquella a la vista de la regulación normativa que se efectúa de otros aspectos relativos a las costas a las que venimos haciendo alusión.

En este sentido, resulta evidente que la referencia a la «persona a la que resulte imputable dicha temeridad o mala fe» –y, en esta misma línea, la de «obligado al pago» de las costas– se acomodan mejor a la circunstancia –ya examinada en un epígrafe precedente– de que la imposición de las mismas aparezca prevista, desde la redacción originaria de la LGT de 2003, no solo en relación con los casos de interposición de una reclamación económico-administrativa (en única o primera instancia), sino también en los relativos a los recursos de tal naturaleza<sup>55</sup>, por lo que aquellas expresiones, al presentar un mayor alcance subjetivo, vienen a dar cabida, más correctamente, tanto a la mención a los reclamantes prevista en su momento, en lo que a este punto concierne, en dicho texto legal, como a los posibles «recurrentes» en vía económico-administrativa.

No obstante lo anterior, la utilización de la primera de las expresiones aludidas en el párrafo precedente suscita la duda de si la exigencia de las costas puede tener lugar en relación con otros sujetos distintos a los reclamantes y los recurrentes *stricto sensu* y, más en concreto, en el supuesto de que la respectiva reclamación o recurso tenga por objeto las actuaciones u omisiones en materia tributaria de los particulares a las que alude el artículo 227.4 de la LGT (retención, repercusión, expedición de facturas, etc.), a la persona contra la que se dirige la correspondiente reclamación.

Y en este sentido, esta fue, en efecto, una de las intenciones perseguidas por la reforma operada en el RRVA de 2005 por el ya aludido Real Decreto 1073/2017, norma esta en cuyo preámbulo se afirma, en relación con las costas, que:

Se modifica la redacción para contemplar el caso de reclamaciones contra actuaciones de particulares, teniendo en cuenta la posibilidad, en tal supuesto, de que sea condenado no sólo el reclamante, sino también la persona contra la que se dirige la reclamación.

Empero, estimamos que esta última posibilidad –que cabe entender razonable– no deja de presentar evidentes dificultades en cuanto a su posible cumplimiento en la práctica a la vista del tenor literal que presenta, en este punto, la normativa hoy vigente.

<sup>55</sup> Epígrafe 3.1.1 del presente trabajo.

Ello se debe, como ya hemos advertido con anterioridad<sup>56</sup>, a que el ordenamiento tributario (LGT de 2003 y RRVA de 2005) supedita la imposición de las costas a las que venimos haciendo alusión, como uno de sus presupuestos básicos, a la desestimación total de las pretensiones recogidas en una reclamación o recurso económico-administrativos previamente interpuestos, o bien a la inadmisión de los mismos (Mourenza Díaz, 2007, p. 705)<sup>57</sup>, lo cual conduce, más bien, a identificar, como posibles destinatarios de aquellas, a los respectivos reclamantes o recurrentes (García Novoa, 2015, p. 50; Menéndez Moreno, 2019). Y lo mismo cabe decir, ya en lo concerniente al segundo requisito necesario para proceder a dicha imposición, respecto a la concurrencia de la temeridad –la cual exige también la interposición de una de dichas reclamaciones o recursos con el añadido de su carencia manifiesta de fundamento– e, incluso, de la mala fe, cuyo ejemplo típico, a la vista del artículo 51.1 del referido texto reglamentario, aparece representado por los supuestos en que se hace uso de aquellos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Siendo esto así, y pese a ello, estimamos que cabe pensar en alguna situación en la que podría entenderse factible la imposición de costas al sujeto (particular) contra el que se dirige la reclamación o recurso. Así ocurriría, a nuestro entender, en las hipótesis en que aquel, una vez efectuada su personación en el respectivo procedimiento<sup>58</sup>, plantee una cuestión incidental<sup>59</sup> y la misma sea desestimada en su integridad –o bien inadmitida– por el correspondiente tribunal económico-administrativo<sup>60</sup>, apreciando este último además, en dicho planteamiento, la mala fe prevista en el artículo 51.1 del RRVA (precepto este que –advértase– alude de manera expresa, al referirse a aquella, a la promoción de «incidentes» con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental)<sup>61</sup>.

Por lo demás, una última cuestión que se suscita en relación con el aspecto subjetivo que venimos analizando en el presente epígrafe es la referente a la posibilidad de que la Administración tributaria puede ser condenada a las costas del procedimiento económico-administrativo.

<sup>56</sup> Epígrafe 3.1.1 del presente trabajo.

<sup>57</sup> En este sentido, debe recordarse que el artículo 234.5 de la LGT de 2003 señala que «No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado o inadmitido [...]».

<sup>58</sup> La cual debe tener lugar en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la notificación realizada a tal efecto, sin que su comparecencia en un instante posterior pueda perjudicar al recurrente ni reabrir trámites o plazos concluidos con anterioridad (arts. 236.2 de la LGT de 2003 y 56 del RRVA de 2005).

<sup>59</sup> Para lo cual dispondrá de un plazo de 15 días a partir del siguiente a aquel en que se tenga constancia fehaciente del hecho o acto que motive dicho incidente (art. 58 del RRVA de 2005).

<sup>60</sup> El cual puede actuar de forma unipersonal al resolver el incidente (art. 236.6 de la LGT de 2003).

<sup>61</sup> En esta línea, y como ya hemos indicado con anterioridad, también Ruiz Toledano (2007, p. 595) se muestra favorable a la imposición de costas en la hipótesis de la promoción de incidentes a la que aludimos en el texto.



A este respecto, debemos comenzar señalando que, como bien se ha indicado, la normativa actual no contempla, en modo alguno, la posibilidad de que las costas del mencionado procedimiento sean impuestas a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos y que dictaron el acto impugnado en sede de aquel (Iglesias Caridad, 2018, pp. 89-90; Martín Díaz, 2006, p. 298; Mourenza Díaz, 2007, p. 705; Pérez Torres, 2013, p. 1898)<sup>62</sup>, afirmación esta que deriva del hecho de que dicha imposición aparezca supeditada, necesariamente, al presupuesto –ya señalado– de que tenga lugar la interposición de una reclamación o de un recurso económico-administrativos y se produzca la desestimación íntegra de los mismos, o bien la declaración de su inadmisibilidad.

No obstante lo anterior, no debe olvidarse que la normativa actualmente vigente contempla la posibilidad de que ciertos órganos de la Administración tributaria puedan proceder a interponer determinados recursos en vía económico-administrativa<sup>63</sup>, por lo que, en principio, cabría pensar en la hipótesis –cuando menos, teórica– de que pudieran llegar a imponerse a aquella, de verse desestimadas íntegramente sus pretensiones y concurrir la temeridad o mala fe en la misma, las costas derivadas del correspondiente recurso.

Empero, somos de la opinión de que, desde el punto de vista práctico, la posibilidad que acaba apuntarse carece de sentido, y ello porque, como en su momento examinaremos con detalle, el artículo 51.3 del RRVA de 2005 atribuye la competencia para exigir el importe de las referidas costas al delegado de economía y hacienda competente, lo que comportaría, en definitiva, que la Administración tributaria vendría a requerirse el pago de aquellas a sí misma, circunstancia esta que no parece lógica, debiendo entenderse, en consecuencia, que el pago de las susodichas costas tendrá como destinatario exclusivo a los obligados tributarios<sup>64</sup>.

### 3.3. La cuantificación de las costas

Procediendo ya al examen de la cuantificación de las costas a las que venimos haciendo alusión, debe señalarse que la LGT de 2003 no ha procedido a regular, en ningún instante, la cuestión ahora examinada<sup>65</sup>, siendo el RRVA de 2005 el que, en su artículo 51.2, se ha ocupado de la misma, habiendo dispuesto este último, en su redacción inicial, que:

<sup>62</sup> Especialmente críticos se muestran, en este concreto punto, Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo (2005, p. 125), quienes ponen de relieve el hecho de que dichos órganos han podido llevar a cabo actos claramente irregulares, dolosos o abusivos.

<sup>63</sup> Nos referimos a los recursos de alzada ordinario, extraordinario de alzada para la unificación de criterio, extraordinario para la unificación de doctrina y extraordinario de revisión (arts. 241.3, 242.1, 243.1 y 244.2 de la LGT de 2003, respectivamente).

<sup>64</sup> En idéntica línea se pronuncia García Novoa (2015, p. 50).

<sup>65</sup> Hecho este que ha sido criticado por Pérez Torres (2013, pp. 1897-1998), quien entiende que la LGT de 2003 debería precisar los criterios que se deben tener en cuenta en orden a la referida cuantificación, sin

Cuando se imponga al reclamante el pago de las costas, estas se cuantificarán mediante la aplicación de los importes fijados por Orden del Ministro de Economía y Hacienda atendiendo al coste medio del procedimiento y la complejidad de la reclamación.

De este modo, el redactor reglamentario, pese a fijar un doble parámetro en este punto –los referidos coste medio y complejidad–, procedió a derivar la regulación de este aspecto a lo que, acerca de este punto, se dispusiera en la correspondiente orden ministerial; previsión esta que, sin embargo, nunca fue objeto de cumplimiento por parte del ministro competente, lo cual, obviamente, vino a impedir de raíz la imposición de costas en sede económico-administrativa, al no poder cuantificarse las mismas, haciendo inútil e ineficaz, en consecuencia, cualquier previsión en este sentido (De Diego Ruiz *et al.*, 2005, p. 209; Parrondo Aymerich, 2008, p. 99; Ruiz Toledano y Ruiz González, 2014, p. 62).

Atendiendo a lo anterior, no resulta extraño que el artículo 51.2 del RRVA de 2005 viese modificada su redacción a través de la reforma operada por el ya mencionado Real Decreto 1073/2017, pasando a disponer aquel que:

Cuando se imponga el pago de las costas, estas se cuantificarán en un porcentaje del 2 por ciento de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros para las reclamaciones o recursos resueltos por órgano unipersonal, y de 500 euros para los que se resuelvan por órgano colegiado. En caso de reclamaciones de cuantía indeterminada, las costas se cuantificarán en las cuantías mínimas referidas. Estas cuantías podrán actualizarse por orden ministerial.

De este modo, el régimen de cuantificación de las costas adoptado al hilo de dicha reforma vino a articularse, con carácter general, sobre la base de un sistema porcentual –en concreto, del 2 % de la cuantía de la reclamación–, rechazándose, como posibles criterios que tener en cuenta a estos efectos, los originariamente contemplados en sede del RRVA de 2005 relativos al coste medio del procedimiento y la complejidad de la reclamación. Ello supuso –y así lo advirtió el Tribunal Supremo (Sentencia de 3 de junio de 2019)– desvincular y desconectar dichas costas de los auténticos costes del procedimiento tramitado, perdiendo las mismas su auténtica naturaleza y finalidad –a saber, cubrir los gastos en los que incurran los órganos económico-administrativos como consecuencia de aquel–<sup>66</sup>, hecho este que, como es sabido, determinó que el referido órgano jurisdiccional procediese a declarar,

---

perjuicio de que sea el RRVA de 2005 el que se ocupe de especificar los módulos concretos de cuantificación.

<sup>66</sup> En este sentido, dicho órgano jurisdiccional vino a señalar que las referidas costas «son solo eso, costas del procedimiento, ni son tasas, ni medidas sancionadoras, ni prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario», idea esta que ya había sido sostenida, en sede doctrinal, por Iglesias Caridad (2018, p. 91).

en el referido pronunciamiento, la nulidad de pleno derecho del artículo 51.2 de dicho texto reglamentario, causando con ello un vacío normativo en esta materia que no se ha visto aún solventado en la actualidad.

Así pues, no existe, en el instante presente, precepto alguno que permita llevar a cabo la cuantificación de las costas a las que venimos haciendo alusión, situación esta que, mientras persista, impide, en buena lógica, la posibilidad de llevar a cabo su imposición. De ahí que, si efectivamente quiere hacerse realidad esta última, debería solventarse dicha laguna normativa, para lo cual, y a la vista de las consideraciones efectuadas en el pronunciamiento judicial aludido en el párrafo precedente, podrían tomarse como referencia las previsiones que, a este respecto, aparecen contenidas en el Reglamento orgánico del Tribunal Económico-Administrativo Municipal del Ayuntamiento de Madrid de 2007, cuyo artículo 82 tiene en cuenta, a tal fin, el coste medio del procedimiento y el coeficiente de complejidad de la reclamación o recurso<sup>67</sup>.

Sea como fuere, y para el caso de que se adopte una solución acerca de esta concreta cuestión, debe advertirse, por último, que, al igual que sucedía con la apreciación de la concurrencia de la mala fe o la temeridad como presupuesto de la imposición de costas, también la cuantificación de las mismas deberá quedar debidamente reflejada –y justificada– en la resolución que se dicte por el correspondiente tribunal económico-administrativo (art. 234.5 de la LGT de 2003), exigencia plenamente lógica y que conecta, de inmediato, con la exigencia genérica de motivar los pronunciamientos dictados en sede de los recursos y reclamaciones económico-administrativos (art. 215.1 de la referida ley).

### 3.4. La imposición de la condena en costas del procedimiento económico-administrativo y su impugnación. La exigencia de las mismas

Entrando ya en el análisis de la imposición de las costas a las que venimos haciendo mención, la primera observación que debe realizarse guarda relación con el hecho de que, si bien el artículo 234.4 de la LGT de 2003, en su versión originaria, permitía deducir, en un principio, que la competencia para ello correspondía al tribunal económico-administrativo que hubiese resuelto la respectiva reclamación o recurso (Ruiz Toledano, 2007, p. 595)<sup>68</sup>, el

<sup>67</sup> Más en concreto, el referido coste medio se determina atendiendo a los gastos de personal y de los bienes corrientes y servicios, así como el número de actuaciones de trámite y de resolución. Por su parte, el coeficiente de complejidad tiene en cuenta, de una parte, el órgano encargado de dictar la resolución de la respectiva reclamación (unipersonal, sala o pleno) y, de otra, el procedimiento en el cual se dictó el acto recurrido (gestión, inspección, recaudación, sancionador o recurso).

<sup>68</sup> En concreto, disponía el precepto mencionado en el texto que «si la reclamación o el recurso resulta desestimado y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse al reclamante que sufrague las costas del procedimiento».

mismo no aclaraba el modo en el que aquella debía producirse, esto es, si tenía que aparecer incorporada al propio texto de resolución dictada o, por el contrario, había de ser objeto de un procedimiento separado (Mourenza Díaz, 2007, pp. 707-708<sup>69</sup>).

No obstante, dicha interrogante vino a quedar definitivamente resuelta tras la reforma operada en la LGT de 2003 por la ya aludida Ley 34/2015, pasando a disponer el párrafo segundo del actual artículo 234.5 de aquella que:

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte, con mención expresa de los motivos por los que el órgano económico administrativo ha apreciado la concurrencia de mala fe o temeridad, así como la cuantificación de la misma.

De este modo, el precepto transcrito no solo procede a aclarar los dos aspectos a los que hemos hecho alusión con anterioridad, sino que viene a concretar, también, el contenido que debe reunir, en lo concerniente a la condena en costas, la resolución dictada por el tribunal económico-administrativo competente, esto es, de una parte, las razones por las que dicho órgano ha apreciado la existencia de mala fe o temeridad y, de otra, la cuantificación de aquellas; cuestiones ambas que ya hemos tenido ocasión de examinar con detalle en líneas precedentes y a las que desde aquí nos remitimos<sup>70</sup>.

Junto a lo anterior, y relacionado asimismo con la cuestión ahora examinada, podría pensarse, en un primer instante y a la vista de los términos que utiliza el artículo 234.5 de la LGT de 2003 en relación con la imposición de costas —«*podrá* exigirse», señala dicho precepto—, que esta última aparece configurada como una potestad discrecional del respectivo tribunal económico-administrativo, tesis esta que, sin embargo, estimamos que no es la correcta, debiendo entenderse, por el contrario, que aquellas deberán ser impuestas, de modo obligatorio, en todas aquellas hipótesis en las que la reclamación o el recurso interpuestos resulten inadmitidos o desestimados en su totalidad y, además, se aprecie efectivamente, por el referido órgano, la concurrencia de temeridad o mala fe en los términos ya examinados en su momento<sup>71</sup>.

Por su parte, y en lo que concierne a la impugnación de la condena en costas, debe señalarse que nada dispusieron a este respecto, en su redacción originaria, ni la LGT de 2003 ni el RRVA de 2005, habiendo sido esta última norma la que, tras la reforma operada en su texto por el ya mencionado Real Decreto 1073/2017, vino a ocuparse de esta cuestión, estableciendo el actual artículo 51.5 de aquel, en relación con la misma, que «Contra

<sup>69</sup> Autor este que se decantó —a nuestro juicio, con razón— en favor de la primera de las soluciones indicadas en el texto, y ello sobre la base de lo dispuesto en el artículo 239.2 de la LGT de 2003, en virtud del cual, las resoluciones de los tribunales económico-administrativos deben decidir «todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados».

<sup>70</sup> Epígrafes 3.1.2 y 3.3 del presente trabajo.

<sup>71</sup> En idéntico sentido se pronuncia Parrondo Aymerich (2008, p. 98).

la condena en costas impuesta en la resolución económico-administrativa no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pudiera interponerse, de ser procedente».

Así pues, dicho texto reglamentario establece la imposibilidad de recurrir en vía administrativa la condena en costas en sí misma considerada<sup>72</sup>, permitiéndose, empero, la revisión de esta última, juntamente con otras posibles pretensiones que formule el recurrente, en aquellos casos en los que este último proceda a interponer, cuando así resulte posible de conformidad con la normativa vigente, el recurso de alzada ordinario previsto en el artículo 241 de la LGT de 2003. Fuera de este supuesto, entendemos que dicha condena, al igual que la resolución desestimatoria de la reclamación o recurso económico-administrativos en la cual se impongan las referidas costas, podrán ser impugnadas ante la jurisdicción contencioso-administrativa<sup>73</sup>, resultando lógico, a nuestro juicio, que aquellas deban correr, en este punto, idéntica suerte que la resolución objeto de impugnación.

Por último, y ya en lo concerniente a la exigencia de las costas impuestas, cabe indicar que la redacción primigenia del artículo 51.3 del RRVA de 2005 vino a atribuir la competencia para ello «al órgano económico-administrativo competente» –esto es, aquel que hubiese dictado la resolución en la cual aquellas se impusieron–, régimen este último que, no obstante, resultó modificado con ocasión de la reforma operada en dicho precepto por el ya mencionado Real Decreto 1073/2017, pasando a encomendarse dicho cometido, a partir de aquel instante, al «Delegado de Economía y Hacienda competente»<sup>74</sup>.

Dicha modificación resulta acorde, sin duda, con el resto de las previsiones reglamentarias relativas a la exigencia de las costas, de las cuales se deduce, de modo claro, que esta última requerirá de la práctica de una notificación –dirigida al sujeto que debe hacer frente a las mismas y en la que se reflejará el importe al que aquellas asciendan– semejante a la que tiene lugar en el supuesto de las liquidaciones administrativas de las deudas tributarias<sup>75</sup>, pudiendo incluso llegar a tener lugar su exacción por la vía de apremio, actuaciones

<sup>72</sup> Esto es, como si fuera un acto independiente y distinto de la propia resolución desestimatoria dictada por el respectivo tribunal económico-administrativo.

<sup>73</sup> Esta parece ser, asimismo, la opinión mantenida por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 3 de junio de 2019, el cual, al examinar el recurso interpuesto contra la modificación operada en el artículo 51 del RRVA de 2005 a través del Real Decreto 1073/2017, vino a reprochar a los recurrentes el hecho de que, en su impugnación, no ofrecieran la menor explicación acerca «de qué manera dicho precepto impide u obstaculiza que se pueda llevar ante la jurisdicción (contencioso-administrativa) la decisión del órgano económico imponiendo las costas».

<sup>74</sup> Competencia que, en nuestra opinión, recaerá en el delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al lugar donde se ubique el tribunal económico-administrativo que hubiese impuesto las respectivas costas.

<sup>75</sup> Equiparación esta –la del régimen de exigencia de las costas con el de las deudas tributarias– que ha sido objeto de crítica por García-Moncó (2006, p. 525), quien entiende que para el cobro de las primeras debería seguirse el procedimiento previsto en relación con las costas procesales.

todas ellas cuya realización parece más lógico encomendar al mencionado delegado antes que al respectivo tribunal económico-administrativo.

En este sentido, y a los efectos de llevar a cabo la referida exigencia, el artículo 51.3 del RRVA de 2005 establece que dicho delegado deberá conceder, al condenado a las costas, el plazo de pago en periodo voluntario contemplado, en relación con las deudas tributarias resultantes de liquidaciones tributarias practicadas por la Administración, en el artículo 62.2 de la LGT<sup>76</sup>, disponiéndose, adicionalmente, que, transcurrido aquel sin haberse hecho efectivas las referidas costas, se procederá a su cobro a través del procedimiento de apremio<sup>77</sup>.

Una vez aclarado lo anterior, debe recordarse –pues así lo hemos señalado ya en un instante anterior<sup>78</sup>– que, tras la reforma operada en la LGT de 2003 por la ya mencionada Ley 34/2015, en aquellos casos en que se hubiesen impuesto las costas en primera instancia y hubiera tenido lugar la interposición del recurso de alzada ordinario, el artículo 234.5, *in fine*, de aquel texto legal supedita la eficacia de dicha condena a la confirmación de la misma en la resolución que se dicte al resolver el referido recurso. Ello suscita la duda de si, en estos supuestos, el delegado al que venimos haciendo alusión deberá abstenerse de exigir las costas impuestas en un primer instante, debiendo esperar a tal fin, en todo caso, a la ratificación de estas últimas por el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En nuestra opinión, la interrogante ahora planteada debe recibir una respuesta negativa, dado que el mencionado artículo 234.5 alude, expresamente, a la «eficacia» de la condena en costas, sin entrar en juicio alguno acerca de la ejecutividad de esta última, por lo que, salvo que la cantidad exigida por este concepto sea objeto de suspensión de conformidad con la normativa vigente –posibilidad plenamente factible–<sup>79</sup>, estimamos que las mismas deberán ser exigidas en los términos expuestos dos párrafos más atrás, sin perjuicio, claro

<sup>76</sup> Plazo que, como es sabido, depende de que la notificación de la correspondiente liquidación tenga lugar en la primera o en la segunda quincena de cada mes, extendiéndose aquel, en el primer supuesto, desde la fecha de recepción de dicha notificación hasta el día 20 del mes posterior (o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente) y, en el segundo caso, desde la fecha de recepción de la misma hasta el día 5 del segundo mes posterior (o, si este no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente).

<sup>77</sup> Previsión esta –la relativa a la exigencia en vía de apremio– que ya aparecía contemplada en el artículo 135.4 del RPREA de 1959, precepto este que, no obstante, y como bien señaló Turpin Vargas (1968, p. 940), adolecía de ciertas deficiencias en su redacción, pues daba a entender que el cobro de la sanción prevista en el artículo 135.1 de dicho texto reglamentario debía producirse, en todo caso, en vía de apremio.

<sup>78</sup> Epígrafes 3.1.1 y 3.4 del presente trabajo.

<sup>79</sup> A este respecto, debe señalarse que, si bien algunos autores (Iglesias Caridad, 2018, p. 86; Mourenza Díaz, 2007, p. 706; Pastor Prieto y Marín-Barnuevo Fabo, 2005, p. 123) han considerado que la condena en costas en vía económico-administrativa presenta un cierto carácter sancionador (sanción impropia) –circunstancia que permitiría defender la suspensión automática de aquellas en caso de recurso–, la ya mencionada Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2019 vino a rechazar la posibilidad de que las mismas puedan identificarse con una sanción en sentido estricto.

está, de su posterior reintegro, con los respectivos intereses, en aquellas situaciones en que el Tribunal Económico-Administrativo Central no proceda a confirmar el pronunciamiento dictado, acerca de este punto, por el tribunal de primera instancia.

Por lo demás, y ya para concluir el presente epígrafe, es evidente que en el caso de que los actos dictados por la Administración tributaria a través de los cuales se proceda a la exigencia de las costas a las que venimos haciendo alusión adolezcan de algún tipo de defecto –por ejemplo, por instar el apremio sin haber transcurrido el periodo voluntario concedido para su pago–, aquellos podrán ser recurridos, por el obligado tributario a quien las mismas les sean exigidas, mediante la interposición del correspondiente recurso o reclamación económico-administrativos<sup>80</sup>, debiendo recordarse, a este respecto, que la irrecurribilidad que en dicha vía proclama, en materia de costas, el artículo 51.5 del RRVA de 2005 se predica únicamente en relación con el acto de imposición de estas últimas en el pronunciamiento del tribunal económico-administrativo, no afectando, en modo alguno, a su ejecución.

#### **4. Una última cuestión: la posible exigibilidad de los costes derivados del procedimiento económico-administrativo a la Administración**

Como hemos tenido ocasión de comprobar a lo largo de las páginas precedentes, el recurso a la vía económico-administrativa por parte de los particulares, a la hora de defender sus derechos, puede comportar para los mismos, en no pocos supuestos, una serie de gastos o costes –en algunos casos de cuantía nada desdeñable– que permiten poner en tela de juicio, a nuestro entender, la idea de gratuidad que, respecto del procedimiento de idéntico nombre, se predica en el artículo 234.5 de la LGT de 2003.

Ello adquiere una especial relevancia si se tiene en cuenta la circunstancia –ya señalada con anterioridad– de que, siguiendo una tradición inveterada en nuestro ordenamiento jurídico, la mencionada vía constituye, salvo en ciertos supuestos tasados, un cauce previo y obligatorio para la resolución de los conflictos surgidos entre los particulares y la Administración tributaria<sup>81</sup> que resulta imprescindible agotar, como presupuesto de impugnación procesal, al objeto de poder acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa (Checa González, 1997, pp. 185-186; González Pérez, 1975, p. 314; López- Nieto y Mallo, 1980, p. 19)<sup>82</sup>.

<sup>80</sup> Opinión compartida por De Diego Ruiz *et al.* (2005, p. 208) y Mourenza Díaz (2007, p. 709).

<sup>81</sup> Acerca de la mencionada obligatoriedad, nos remitimos a las consideraciones ya efectuadas en la nota 7 del presente trabajo.

<sup>82</sup> Buena prueba de ello la constituye la dicción del artículo 249 de la LGT de 2003, el cual, como es de sobra conocido, dispone que «Las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente».

A lo anterior se une el hecho –bien conocido– de que no es infrecuente que el pronunciamiento dictado por el respectivo tribunal económico-administrativo conlleve, en los supuestos en que aquel sea favorable para los intereses de los particulares, que los órganos de la Administración tributaria procedan a dictar un nuevo acto, sustitutivo del total o parcialmente anulado, el cual pueda dar lugar a ulteriores discrepancias entre estos y aquellos que deberán ser resueltas de nuevo en sede económico-administrativa, lo cual, además de retrasar el acceso a la jurisdicción contenciosa y hacer interminable el litigio, eleva, hasta límites más allá de lo razonable, los costes asociados al mismo<sup>83</sup>.

Siendo esto así, no es extraño que un sector de la doctrina haya venido a mostrarse favorable a la posible exigibilidad a la Administración, por parte de los obligados tributarios, de los diversos costes en los que los mismos hayan incurrido como consecuencia de haber instado el correspondiente recurso o reclamación en vía económico-administrativa (García Novoa, 2015, p. 50; Gómez-Mourelo Castelo, 2004, p. 935; Iglesias Caridad, 2018, pp. 68 y 124-125; Mourenza Díaz, 2007, p. 705, nota 641), posibilidad esta reconocida en el artículo 72, *in fine*, del RRVA de 2005, el cual señala que:

El procedimiento previsto en los artículos siguientes [relativo al reembolso del coste de las garantías] se limitará al reembolso de los costes anteriormente indicados, si bien el obligado al pago que lo estime procedente podrá instar, en relación con otros costes o conceptos distintos, el procedimiento de responsabilidad patrimonial previsto en el título X de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuando se den las circunstancias previstas para ello.

De este modo, el precepto transcrito contempla la posibilidad de que los interesados puedan instar en estas hipótesis, si así lo estiman oportuno, el procedimiento de responsabilidad patrimonial objetiva de la Administración por el funcionamiento de los servicios públicos, el cual –sabido es– cuenta con una larga tradición en la historia de nuestro ordenamiento jurídico<sup>84</sup>, encontrando el mismo su fundamento actual en el artículo 106.2 de nuestra Carta Magna<sup>85</sup> y apareciendo desarrollado, en el instante presente, por los artículos 32 y siguientes de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público (LRJSP).

<sup>83</sup> En idéntica línea se pronuncia Iglesias Caridad (2018, p. 125).

<sup>84</sup> En este sentido, dicha responsabilidad apareció ya regulada, con carácter general, en el artículo 40 del Decreto de 26 de julio de 1957, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de régimen jurídico de la Administración del Estado.

<sup>85</sup> De conformidad con el cual:

Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos.



No obstante lo anterior, no puede negarse, como con acierto se ha señalado, las dificultades que dicha vía entraña y las no excesivas posibilidades de éxito de la misma (Iglesias Caridad, 2018, pp. 124-125), debiendo recordarse, a este respecto, que, si bien el artículo 32.1 de la LRJSP reconoce el derecho de los particulares a ser indemnizados por las Administraciones públicas por aquellas lesiones sufridas en cualquiera de sus bienes y derechos como consecuencia del normal o anormal funcionamiento de los servicios públicos (salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la ley), el mismo termina por señalar que «La anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional contencioso administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone, por sí misma, derecho a la indemnización».

En este sentido, y si bien algunos pronunciamientos jurisdiccionales aislados han procedido a reconocer, a quienes instaron –con éxito– un recurso o reclamación económico-administrativos, el derecho a ser reembolsados del importe abonado, en concepto de honorarios, a los profesionales que les representaron<sup>86</sup>, lo cierto es que en la mayoría de los supuestos no ha sido así, y ello no tanto sobre la base del argumento –reiteradamente esgrimido por el Consejo de Estado– de que la intervención de aquellos no resulta preceptiva en dicho ámbito<sup>87</sup>, sino por el hecho de que la actuación administrativa frente a la cual se ha reaccionado se produjo dentro de los márgenes ordinarios, o de los estándares esperables, de una organización pública –como la Administración tributaria– que debe servir a los intereses generales, eludiendo toda arbitrariedad<sup>88</sup>.

Así pues, de la interpretación precedente parece derivarse que la justa consecución, por parte del reclamante triunfante, del reembolso de los diversos costes en los que haya incurrido como consecuencia de haber acudido a la vía económico-administrativa solo resultará factible, en teoría, cuando el actuar de los órganos de la Hacienda pública resulte claramente arbitrario y carente de toda justificación –casi grosero, podríamos decir–, y todo ello –advértase una vez más– sin garantía alguna de que la Administración tributaria no vuelva a pronunciarse sobre el asunto objeto de debate, practicándose ulteriores actuaciones que –no sería la primera vez– pueden incurrir en las mismas (o en distintas)

---

<sup>86</sup> Encontrándose entre los mismos las ya mencionadas Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 24 de enero de 2002 y del Tribunal Supremo de 4 de abril de 1997, afirmando-se en esta última, en relación con los honorarios profesionales, que aunque:

los mismos son de carácter voluntario, tal voluntariedad, que si bien es cierta a efectos jurídicos, a efectos fácticos, que son los que importan en la relación causal indemnizatoria, la necesidad de contar con asesoramiento jurídico es evidente, dada la complejidad del asunto, por lo que no cabría rechazar sin más la pretensión en este punto.

<sup>87</sup> Órgano que parece seguir, en este concreto punto, la línea establecida, en relación con los gastos procesales, en el artículo 241.1 de la LEC, el cual únicamente incluye, dentro de aquellos, los «honorarios de la defensa y de la representación técnica cuando sean *preceptivos*» (la cursiva es nuestra).

<sup>88</sup> De la cual son muestra las ya citadas Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2008 y 14 de julio de 2008.

irregularidades, lo cual, como es obvio, obligará al particular a interponer una nueva reclamación de idéntica naturaleza.

De ahí que entendamos que la solución que se deba adoptar, en este punto, tenga que ser otra bien distinta a la anteriormente indicada. Si, como algún autor ha señalado, la (pretendida) gratuidad de la jurisdicción económico-administrativa persigue facilitar la realización del Estado de derecho, evitando que obstáculos de tipo económico puedan disuadir a los particulares del propósito de someter al control de los órganos que integran la misma la actividad fiscal de la Administración (Sánchez González, 1978, p. 138), es evidente, en nuestra opinión, que, puesto en tela de juicio ese carácter gratuito, el adecuado cumplimiento del referido objetivo solo puede lograrse mediante el absoluto respeto al principio de indemnidad, cuya recta aplicación implicará, necesariamente, la íntegra restitución a los recurrentes vencedores de la totalidad de los gastos en los cuales hubiesen incurrido en la vía económico-administrativa a raíz de la defensa de sus derechos legítimos, pues solo así se logrará el pleno restablecimiento de la situación jurídica del interesado perjudicado<sup>89</sup>.

Podría pensarse –cierto es– que tal solución excede de las previsiones recogidas, al respecto de la responsabilidad patrimonial, en el actual artículo 32.1 de la LRJSP, ante lo cual únicamente nos queda sugerir la necesidad de llevar a cabo la correspondiente reforma legal a fin de encontrar una solución adecuada en esta materia. De lo contrario, y de mantenerse la tesis restrictiva anteriormente expuesta, litigar contra la Administración tributaria en la esfera económico-administrativa difícilmente dará lugar –incluso en caso de victoria– a la íntegra reparación del daño o lesión sufrida por los interesados, perjudicando con ello, en especial, a aquellos particulares de menores posibilidades económicas. Y que ello suceda por el interés, absolutamente legítimo, de estos últimos de defender sus derechos en una vía que el propio legislador se ha empeñado en establecer como preceptiva carece, le pese a quien le pese, de cualquier lógica y racionalidad jurídicas.

---

<sup>89</sup> Sobre el particular se ha pronunciado, con acierto, Martín Queralt (2004, pp. 3-5). Y de ello ha dejado constancia, asimismo, el Consejo de Estado, quien, ya en su Dictamen de 15 de diciembre de 1988, vino a indicar que:

El principio general de indemnidad [...] supone restituir al particular de toda lesión patrimonial sufrida cuando ésta sea consecuencia directa del funcionamiento normal o anormal de la Administración, en una cuantía tal que se restablezca en su integridad su situación patrimonial en idénticos términos a los que ésta se encontraba antes de producirse el evento lesivo.

## Referencias bibliográficas

- Checa González, C. (1997). *Reclamaciones y recursos tributarios*. Aranzadi.
- Comisión para el estudio del borrador del anteproyecto de la nueva Ley general tributaria (2003). *Informe sobre el borrador del anteproyecto de la nueva Ley general tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley general tributaria (2001). *Informe para la reforma de la Ley general tributaria* (primera versión). Instituto de Estudios Fiscales.
- Comité de personas expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la reforma tributaria (2022). *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Consejo de Estado (2003). *Informe al anteproyecto de Ley general tributaria*.
- Diego Ruiz, R. de, Mejías López, M., Mestre García, E., Plaza Alonso, A. y Ruiz Gómez, E. (2005). *Guía de recursos y reclamaciones tributarias*. CISS.
- Fundación Impuestos y Competitividad (2023). *La litigiosidad tributaria: medios alternativos de solución y medidas de agilización*.
- García de Enterría, E. (1988). Los ciudadanos y la Administración: nuevas tendencias en derecho español. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 59, 325-344.
- García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R. (1995). *Curso de derecho administrativo I* (7.ª ed.). Civitas.
- García Novoa, C. (2015). La reforma de la Ley general tributaria. Novedades en relación con las reclamaciones económico-administrativas. *Revista Técnica Tributaria*, 111, 35-64.
- García-Moncó, A. M. (2006). Reclamaciones económico-administrativas. Procedimiento general y procedimiento abreviado. En J. M. Tejerizo López y R. Calvo Ortega (coords.), *Los nuevos reglamentos tributarios: recaudación, régimen sancionador y revisión* (pp. 495-535). Thomson Reuters Aranzadi.
- García-Moncó, A. M. (2009). Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas. En VV. AA., *Comentarios a la Ley general tributaria* (2.ª ed.). Civitas.
- Gómez-Mourelo Castelo, C. (dir.) (2004). *La nueva Ley general tributaria comentada*. La Ley.
- González Pérez, J. (1975). *Los recursos administrativos y económico-administrativos*. Civitas.
- González Pérez, J. y Toledo Jáudenes, J. (1983). *Comentarios al Reglamento de procedimiento económico-administrativo*. Civitas.
- González Pérez, J. y Toledo Jáudenes, J. (1997). *Comentarios al Reglamento de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas* (2.ª ed.). Civitas.
- Guaita Gimeno, J. J. (1999). *Cómo reclamar ante el tribunal económico-administrativo*. CISS.
- Iglesias Caridad, M. (2018). Los costes de la conflictividad para los litigantes tributarios. En J. M.ª Lago Montero (dir.), *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Lago Montero, J. M.ª (2007). De la litigiosidad y la justicia tributaria. En C. Albiñana García-Quintana, E. González García, J. Ramallo Massanet, E. Lejeune Valcárcel y A. Yábar Sterlings (coords.), *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (pp. 511-552). Dykinson.
- Lago Montero, J. M.ª (dir.) (2018). *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*. Thomson Reuters Aranzadi.

- López-Nieto y Mallo, F. (1980). *Manual de procedimiento económico-administrativo*. Bayer Hnos.
- Martín Díaz, E. (2006). Procedimiento económico-administrativo: normas generales y procedimiento en única o primera instancia. En P. M. Herrera Molina y A. Longás Lafuente (coords.), *Revisión de actos tributarios* (pp. 285-330). CEF.
- Martín Queralt, J. (1993). La aplicación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en los procedimientos administrativos en materia tributaria. *Tribuna Fiscal*, 32, 37-44.
- Martín Queralt, J. (2004). Condena en costas y responsabilidad patrimonial de la Administración por actos tributarios. *Tribuna Fiscal*, 162, 3-5.
- Menéndez Moreno, A. (2019). La naturaleza jurídica de las costas procesales. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo 760/2019, de 3 de junio. *Quincena Fiscal*, 14 [edición electrónica].
- Mourenza Díaz, J. R. (2007). Procedimiento económico-administrativo: normas generales. En Abogacía del Estado, *Manual de revisión de actos en materia tributaria*. Thomson Aranzadi.
- Parrondo Aymerich, J. (2008). La imposición de costas en el procedimiento económico-administrativo municipal de Madrid. *Tributos Locales*, 80, 95-103.
- Pastor Prieto, S. y Marín-Bamuevo Fabo, D. (2005). *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Pedrosa Cuiñas, F. J. (1994). La condena en costas de la Hacienda pública. En M. Pont Mestres (coord.), *El contribuyente ante las anomalías en la actividad de la Administración tributaria*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Pérez Torres, E. (2013). Artículo 234. Normas generales. En J. M. Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros (coord.), *Comentarios a la Ley general tributaria* (3.ª ed.). Thomson Reuters Aranzadi.
- Ruiz Toledano, J. I. (2007). Normas generales (art. 234 LGT). En VV. AA., *Procedimientos tributarios*. Aranzadi.
- Ruiz Toledano, J. I. y Ruiz González, L. J. (2014). *Primeros auxilios fiscales (cómo oponerse legalmente a los actos tributarios)*. Francis Lefebvre.
- Sánchez González, A. (1978). *Procedimiento económico-administrativo* (2.ª ed.). Instituto de Estudios Fiscales.
- Sánchez González, A. (1983). *Las reclamaciones económico-administrativas (comentarios, concordancias y legislación)*. Ministerio de Economía y Hacienda.
- Tribunal Económico-Administrativo Central (2023). *Memoria 2022. Tribunales Económico-Administrativos*. Ministerio de Hacienda y Función Pública.
- Turpin Vargas, J. (1968). *El procedimiento económico-administrativo*. Derecho Financiero.

**Joaquín Álvarez Martínez.** Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, habiendo desempeñado su labor como tal en la Universidad de Zaragoza. Con una experiencia docente e investigadora de más de 35 años, cuenta entre sus trabajos con 9 monografías como autor único y más de 150 trabajos de investigación entre artículos y libros colectivos. Ha participado en 17 proyectos de investigación y en la actualidad codirige el *Manual de derecho tributario* (parte especial) de la editorial Thomson Reuters Aranzadi, el cual cuenta con 21 ediciones. <https://orcid.org/0000-0002-2887-4821>