

**EL DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-
ADMINISTRATIVO EN ÚNICA O PRIMERA INSTANCIA.
ESPECIAL REFERENCIA A LAS REFORMAS INTRODUCIDAS
POR LA LEY 34/2015, DE 21 DE SEPTIEMBRE,
DE MODIFICACIÓN DE LA LGT**

Juan Calvo Vérguez

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura*

EXTRACTO

El presente trabajo tiene por objeto analizar, a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial, las principales cuestiones conflictivas que suscita el desarrollo del procedimiento económico-administrativo en sus distintas fases. Asimismo se analizan las principales novedades introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la Ley General Tributaria, dentro de las cuales destacan, entre otras, las relativas a la atribución al Tribunal Económico-Administrativo Central de la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de actuaciones entre particulares cuando el domicilio fiscal del reclamante se halle fuera de España y al reforzamiento del sistema de unificación de doctrina al atribuirse al citado tribunal la competencia para dictar resoluciones en unificación de criterio y a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales la posibilidad de dictar resoluciones de fijación de criterio respecto de las salas desconcentradas.

Palabras claves: procedimiento económico-administrativo, inicio, desarrollo, terminación, Tribunal Económico-Administrativo Central, competencias y reforma tributaria.

Fecha de entrada: 30-11-2015 / Fecha de aceptación: 11-01-2016 / Fecha de revisión: 19-02-2016

**THE DEVELOPMENT OF ECONOMIC AND ADMINISTRATIVE
PROCEDURE IN ONE OR FIRST INSTANCE. SPECIAL
REFERENCE TO THE AMENDMENTS INTRODUCED BY
LAW 34/2015, OF 21 SEPTEMBER**

Juan Calvo Vérguez

ABSTRACT

This paper aims to examine, in the light of the recent administrative and jurisprudence doctrine, the main contentious issues raised by the development of the economic-administrative procedure in its different phases. They are also analyzed the main innovations introduced by Law 34/2015, of September 21, amending the General Tax Law, including those concerning the attribution to Central Economic-Administrative Court the jurisdiction of claims in respect of proceedings between individuals when the tax domicile of the claimant is outside Spain, and the strengthening of the system of unification of doctrine because of the attribution to that Court the power to take decisions at unification of criteria and to the Regional Economic-Administrative Courts the possibility of issuing administrative decisions to unify criteria of the decentralized court rooms.

Keywords: economic and administrative proceedings, initiation, development, completion, Central Economic-Administrative Court, skills and tax reform.

Sumario

- I. Consideraciones generales
- II. La iniciación del procedimiento económico-administrativo
- III. La instrucción del procedimiento económico-administrativo
- IV. La terminación del procedimiento económico-administrativo
- V. Análisis de las principales cuestiones conflictivas planteadas a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial
- VI. Novedades introducidas en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT

NOTA: El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo investigador principal es el profesor doctor don Juan Calvo Vérg z.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sabido son los artículos 235 a 240 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) los encargados de regular el procedimiento en primera o única instancia, abordándose a continuación en los siguientes el recurso ordinario de alzada y los extraordinarios y, en sus artículos 245 a 248, el llamado procedimiento abreviado ante órganos unipersonales. Con carácter previo al estudio del procedimiento económico-administrativo en única o primera instancia hemos de aludir a la existencia de un conjunto de reglas generales que integran el procedimiento económico-administrativo, a las que se refiere el artículo 234 de la LGT.

En primer lugar, y en cualquiera de sus modalidades, el procedimiento consta de tres fases: iniciación, tramitación y terminación. El procedimiento ha de ser impulsado siempre de oficio, con sujeción a los plazos establecidos en su normativa reguladora, y sin posibilidad de prórroga de sus plazos.

Los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a la reclamación deben ser notificados a aquellos en el domicilio señalado por los mismos o, en su defecto, si no consta alguno, en el domicilio fiscal o por comparecencia en la secretaría del tribunal correspondiente, si dicho domicilio resultase desconocido o no pudiera practicarse la notificación por causa no imputable al tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 50 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA).

Los citados actos y resoluciones han de expresar si los mismos tienen o no carácter definitivo en vía económico-administrativa, así como los recursos que contra los mismos procedan, el órgano ante el que hubieran de presentarse y el plazo para su interposición. En el supuesto de que constara la existencia de varios domicilios, dicha notificación se efectuaría al último de ellos de que se tuviera conocimiento.

¿Qué consideraciones cabe efectuar en relación con el empleo del sistema de notificación por edictos en la vía económico-administrativa? Tal y como afirmó a este respecto el Tribunal Supremo (TS) mediante Sentencia de 28 de junio de 2010 (NFJ040605) la posibilidad de acudir a la notificación por edictos no constituye una opción para el tribunal económico-administrativo sino que, por el contrario, se configura como un último recurso al que cabe acudir cuando fracasan las notificaciones en el domicilio elegido por el recurrente. En este sentido parece claro que la existencia de una única tentativa frustrada de notificación postal no debe conducir sin más alternativa a aquella que se efectúa a través de anuncios constando además el domicilio del inte-

resado. Como es sabido el propio Tribunal Constitucional (TC) se ha situado en la misma línea, afirmando que la notificación realizada a través de edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser calificada como el último recurso. Únicamente resulta compatible con el artículo 24 de la Constitución (CE) si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable, de la imposibilidad de localizar al demandado.

Conviene tener presente además que el procedimiento económico-administrativo no requiere de abogado ni procurador. No obstante, el artículo 232.4 de la LGT contempla la actuación mediante representante, especificando que se exigirá acompañar su acreditación al primer escrito no firmado por el interesado. Y dado que, de conformidad con lo señalado en el artículo 46.2 de la LGT, la interposición de reclamaciones y su desistimiento tienen la consideración de actuaciones que exigen acreditar la representación, esta no podrá presumirse. Ahora bien, el acto se tendrá por realizado si se subsana la falta de acreditación en el plazo que, a estos efectos, debe otorgar el tribunal tras advertir el defecto, estimando la jurisprudencia que procederá la nulidad si se archivan las actuaciones sin advertir el tribunal del defecto y conceder el plazo de subsanación, el cual queda fijado por el artículo 3.2 del RGRVA en diez días a contar desde el requerimiento.

El procedimiento económico-administrativo constituye además un procedimiento gratuito, salvo que la reclamación o el recurso resulte desestimado y el órgano económico-administrativo aprecie temeridad o mala fe, en cuyo caso podría exigirse al reclamante el pago de las costas del procedimiento, de conformidad con lo previsto en el artículo 51 del Reglamento de Revisión.

La principal característica configuradora del procedimiento en este tipo de recursos tributarios es, sin lugar a dudas, la celeridad en sus actuaciones, así como la extensión de la legitimación, la facilidad y flexibilidad existente a la hora de la constitución de garantías que permitan la suspensión de la ejecución del acto recurrido y la extensión de la actividad revisora.

La celeridad constituye un criterio presente en el conjunto de los procedimientos administrativos, más aún en el ámbito de los recursos tributarios, dado que el conocimiento de la doctrina de los tribunales económico-administrativos puede adquirir un particular interés a la luz de la repetición de numerosos hechos imposables y de situaciones jurídicas que pueden presentar un concreto interés fiscal. En este sentido todo lo que contribuya a limitar figuras y actuaciones específicamente jurisdiccionales sin merma alguna de las garantías de los interesados favorece el desarrollo del citado criterio de celeridad. La celeridad en la resolución de las reclamaciones contribuye además a atenuar importantes tensiones tales como las derivadas de la suspensión del acto, presentándose como un servicio estimable al principio de eficacia administrativa.

El RGRVA no contiene requisitos, elementos o figuras que obstaculicen dicha celeridad, habiéndose suprimido de hecho la celebración de la vista pública y señalándose diversos plazos que no pueden considerarse excesivos.

¿Cuál puede ser en consecuencia la principal causa del retraso actualmente existente en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas? A nuestro juicio la razón de dicho

retraso debe buscarse en la complejidad legislativa existente, así como en el inmovilismo de determinadas normas y preceptos que se presentan como un foco constante de divergencias y de insuficiencias administrativas. La falta de celeridad respondería por tanto a razones de carácter político-organizativas y normativas, no procedimentales.

La extensión de la legitimación adquiere un particular interés en estos recursos, dado los intereses contrapuestos que pueden llegar a plantearse en relación con un determinado acto tributario (piénsese, por ejemplo, en el caso de la concesión de una exención a un competidor del reclamante), los intereses yuxtapuestos eventualmente existentes (por ejemplo, una revisión catastral interesa por igual al propietario de una finca y a determinados arrendatarios de la misma) e incluso los conflictos existentes entre las distintas Administraciones públicas.

La amplitud del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA) en este punto posibilitaba atender cualquier situación compleja que pueda llegar a plantearse. Así su artículo 30, después de considerar legitimados a los sujetos pasivos, responsables y a los interventores de la Administración del Estado, extendía esta legitimación a «cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo de gestión».

Desde nuestro punto de vista este planteamiento hace posible una recepción amplia de situaciones subjetivo-tributarias. De hecho el propio artículo 31 del RPREA permitía la intervención en el procedimiento a interesados que no hubiesen interpuesto la reclamación pero que fuesen «titulares de derechos u ostenten intereses legítimos y personales que puedan resultar directamente afectados por la resolución que hubiera de dictarse, entendiéndose con ellos la subsiguiente tramitación». Incluso se establecía la carga sobre los tribunales de dar traslado de las actuaciones a tales tribunales si se advirtiese su existencia y no hubiesen comparecido para que aleguen lo que estimen procedente en defensa de sus intereses.

Conviene no obstante precisar que, en la actualidad, la Ley 58/2003 delimita la legitimación de manera tal que resulta derogado lo dispuesto en el RPREA. En efecto, dispone el artículo 232 de la citada ley que «estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

- a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.
- b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria».

En cambio, y al igual que sucede con el recurso de reposición, precisa el apartado segundo del citado precepto que no están legitimados los funcionarios, salvo en aquellos casos en los que inmediata y directamente se vulnere un derecho que, en particular, les esté reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos. Y tampoco se hallan legitimados: los particulares que obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella; los denunciantes; los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato; los organismos u órganos que

hayan dictado el acto impugnado; y cualquier otra entidad, por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto.

Ciertamente las dos primeras exclusiones resultan obvias, en aplicación del principio de que la Administración no puede ir contra sus propios actos, salvo en los casos que autorizan a los procedimientos especiales de revisión e incluso, al no poder apreciarse la concurrencia de un interés legítimo, en cuanto personal, en el funcionario o mandatario de la Administración, ya que ni siquiera esta lo tiene, al no ser la titular privativa del tributo. Más discutible puede resultar, en cambio, el último supuesto, en la medida en que la gestión del tributo puede quedar encomendada a una Administración distinta de su titular o de la destinataria de sus rendimientos, la cual habría de padecer pasivamente las incorrectas actuaciones del gestor del tributo.

Pues bien, a pesar de que en el presente caso parece que la noción de interés legítimo podría concurrir en la Administración afectada por el acto, por contraposición con aquella que se dicta, la LGT hace primar el criterio de unidad de actuación pública frente a los particulares, remitiendo implícitamente a las relaciones entre Administraciones los posibles perjuicios que se causen. A nuestro juicio esta opción legal no está exenta de la posible alegación en su contra de la tutela judicial.

Por otra parte, la exclusión de la legitimación de quien asumió obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato ha constituido, tradicionalmente, una consecuencia del principio actualmente recogido en el artículo 17.4 de la LGT, que impide los efectos ante la Administración de los acuerdos entre particulares relativos a los tributos. Sin embargo ya desde la aparición en su día de la Sentencia del TS de 13 de marzo de 1987 (NFJ061864) se ha venido considerando la aplicación directa del artículo 24 de la CE frente a esta restricción de legitimación, manteniéndose la posible apreciación del interés legítimo en quien hace frente al tributo en virtud de la existencia de pacto o contrato, el cual se vería desprotegido si no pudiese reaccionar contra un tributo que va a soportar, y del que puede desentenderse el designado legalmente como obligado, ya que no recaerá de manera definitiva sobre él.

Obsérvese, por tanto, como, con carácter general, se admite la legitimación de todos los intervinientes o afectados por la aplicación del tributo, y no solo de los sujetos pasivos o de los sujetos principales de las distintas prestaciones que lo integran. Y dada la amplitud con la que el artículo 35 de la LGT confiere la cualidad de «obligado tributario», cualquier sujeto afectado por un deber u obligación o, en su caso, por un derecho, dimanantes todos ellos del tributo, tendrá acceso a la vía económico-administrativa.

A mayor abundamiento, y como criterio genérico que alcanza a quien no goce de ninguna de dichas posiciones subjetivas o a otras que eventualmente pudieran llegar a configurar las normas, la letra b) del artículo 232.1 de la LGT reconoce la legitimación a cualquiera que se vea afectado en sus intereses legítimos. A través de esta mención se adscribe la Ley 58/2003 a una corriente flexibilizadora existente en torno a la legitimación que fue impulsada por el TC a partir del artículo 24 de la CE. Afirmaba concretamente el intérprete supremo de nuestra Constitución,

entre otras, en sus Sentencias 60/1982, de 11 de octubre, y 62/1983, de 11 de julio, que el interés legítimo, aun suponiendo una vinculación personal con el acto o resultado de la reclamación, es más amplio que el interés directo que exigido en el seno de la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. De este modo se procedió a reformular el concepto de «interés legítimo» como aquel que puede verse beneficiado o perjudicado por el ejercicio de la acción o el recurso [STS de 15 de diciembre de 1986 (NFJ061865)], pero manteniéndose como personal y actual, no bastando la concurrencia de un mero interés objetivo a la legalidad ni frente a potenciales o futuros agravios supuestos [STS de 24 de mayo de 1988 (NFJ061866)].

La LGT reconoce además la legitimación a favor de los directores generales del Ministerio de Hacienda y de los directores de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para la interposición del recurso ordinario de alzada (art. 241.3), para el recurso extraordinario de revisión (art. 244.2), para el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (art. 242.1¹), así como a favor del director general de tributos en relación con el recurso extraordinario para unificación de doctrina (art. 243.1). Los dos últimos se dirigen a salvar la coherencia de las decisiones de los tribunales económico-administrativos, debiendo respetar su resolución la situación jurídica particular que derive de la resolución recurrida por estas vías. En cambio, la decisión resultante de los dos primeros recursos será plenamente aplicable a los interesados que hubieran obtenido una resolución favorable en primera instancia. Y, al igual que sucede también en el caso de los tributos cedidos, las comunidades autónomas se hallan legitimadas para recurrir en alzada las resoluciones contrarias en primera instancia sobre tributos cedidos y recargos sobre tributos estatales, tal y como precisa el artículo 241 de la LGT².

¹ En relación con este recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio la nueva Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT reduce a la mitad el plazo de resolución del recurso extraordinario para la unificación de criterio, que pasa a ser de tres meses. Recuérdese además respecto de la aplicación del citado precepto que el legislador no exige para entender que se fija doctrina que el fallo del Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico ya que, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios del Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos o funciones de revisión, son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional). Y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida, en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (art. 3 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente el citado artículo 242 de la LGT la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria.

² Téngase presente además que en relación con este precepto la nueva Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT establece una posibilidad de suspensión de la ejecución de los fallos de los tribunales económico-administrativos solicitada por la Administración cuando se suscite el recurso de alzada. Y ello a pesar de tratarse de una situación en virtud de la cual se está recurriendo contra una decisión de un órgano administrativo, disponiendo la propia Administración de la facultad exorbitante de obrar contra sus propios actos. Se reconoce así la posibilidad de que la propia Administración tributaria solicite la suspensión de la ejecución de la resolución de la reclamación cuando el cobro de la deuda pueda verse frustrado o gravemente dificultado, previa motivación suficiente de dicha circunstancia, previéndose no obstante que cuando la ejecución determine el derecho a una devolución esta pueda ejecutarse previa prestación de la correspondiente garantía. Un juicio crítico de esta reforma normativa puede verse en SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria», *RCyT. CEF*, núm. 381,

A la vista de esta regulación cabe apreciar la existencia de un desequilibrio entre el particular y la Administración en defensa de sus respectivas posiciones. Y es que a la ya inicial presunción de legalidad y de ejecutividad del acto, que impone al particular afectado la carga del recurso y de postular su suspensión, se añade el hecho de que debe interponerlo preceptivamente ante la propia Administración, por mucha independencia funcional que pueda predicarse de los tribunales económico-administrativos. E incluso, si resultase favorecido por la resolución de estos, su pretensión volvería a ser combatida por los directores generales o por las comunidades autónomas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). Y todo ello sin que el particular tenga aún acceso a ejercer su derecho constitucional a la tutela judicial efectiva. De ahí que, para admitir la alzada interpuesta por un director general, deba exigirse un especial rigor en el control de los plazos, debiendo probarse el momento de notificación a este de la resolución dictada en primera instancia, y sin que pueda estarse meramente a lo manifestado en el recurso, tal y como declaró el TS en su Sentencia de 26 de abril de 2004.

Finalmente, los apartados tercero y cuarto de la disposición adicional undécima de la LGT otorgan también legitimación, respecto a las materias contempladas por el precepto, al interventor general y a sus delegados, en los ámbitos a que se extienda el ejercicio de su función fiscalizadora. Y, habida cuenta de que la Intervención tiene facultades de fiscalización del reconocimiento y la liquidación de créditos y obligaciones de todo tipo, prácticamente cualquier acto de ingreso o de gasto de los recogidos en la citada disposición adicional podrá, en su caso, ser reclamado a través de esta vía por la Intervención. Por su parte, sus apartados 5, 6 y 7 también la reconocen los directores generales en términos idénticos a los ya indicados.

Tras regular la legitimación, el apartado tercero del artículo 232 de la LGT aborda la cuestión relativa a la comparecencia de otros interesados, disponiendo que estos podrán personarse en los procedimientos ya iniciados, sin que se retrotraigan estos en ningún caso. Ordena además el citado precepto que, si el tribunal advirtiese la existencia de interesados distintos del recurrente, deberá ponerlo en su conocimiento, dándoles traslado de las actuaciones y otorgándoles un plazo de quince días para comparecer y formular alegaciones si bien, aunque no lo hicieran, resultarían afectados por la resolución que se dicte, tal y como dispone el artículo 239.5 de la LGT³. Por

2014, pág. 134, para quien si la Hacienda Pública «no confía en sus propios órganos, posee facultades de dirección y hasta disciplinarias, pero no puede traducirse esa desconfianza en un castigo para el contribuyente que ha obtenido el reconocimiento de una situación particular por un fallo administrativo»; argumenta asimismo el citado autor que «La cuestión, además, plantea otros muchos problemas respecto, por ejemplo, de la ejecutividad o la presunción de legalidad del acto administrativo que ahora acompañaría al contribuyente, quien sin embargo, se vería desprovisto de esos principios que se aplican a rajatabla en el caso contrario, es decir, si es a la Administración a la que beneficiar».

³ Tal y como afirma a este respecto la Sentencia del TS de 17 de octubre de 2014 (NFJ056239), a través de la cual se desestima el motivo de casación esgrimido por el obligado en este punto contra la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) que había otorgado su parecer favorable, no cabe admitir la alegación referida a que la Inspección debería haber empleado igual criterio en la regularización de existencias finales e iniciales, porque no lo manifestó en la inspección y porque así se altera el orden del procedimiento. Para deducir un gasto es necesario tener factura completa y no es suficiente prueba la transferencia del importe. Y tampoco cabe aportar en la reclamación, de acuerdo con lo

otra parte, y con dudoso respaldo legal en cuanto al plazo, señala el artículo 38 del RGRVA que, cuando no resulte evidente la legitimación de un posible interesado, se abrirá pieza separada y se darán diez días para alegaciones, tras lo cual resolverá el tribunal, sin ulterior recurso en esta vía.

Refiriéndose a esta cuestión el TC se encargó de precisar, entre otras, en sus Sentencias 68/1985, de 27 de mayo, y 175/1987, de 4 de diciembre, que la falta de audiencia a los interesados adquiere dimensión constitucional y provoca la nulidad de actuaciones por vulneración de lo establecido en el artículo 105 c) de la CE, si bien no supone la indefensión vetada por el artículo 24 de la CE, ya que es recurrible en vía judicial. Debido a ello estimamos que no resulta posible alegar contra aquella en amparo. Asimismo matizó el intérprete supremo de la Constitución en sus Sentencias 141/1987, de 23 de julio, y 150/1986, de 27 de noviembre, que la exigencia de advertencia a los interesados por parte del órgano concedor del recurso no puede llevarse hasta el extremo de prescindir de la actitud del propio sujeto de manera que, una vez cumplidos los requisitos ordinarios de las notificaciones y emplazamientos, no puede exigirse al órgano una diligencia extraordinaria para conseguir la comparecencia. Debido a ello quien se inhibe en un procedimiento administrativo del que ha sido advertido con total pasividad como medida dilatoria no puede posteriormente postular en el contencioso su nulidad por falta de audiencia, ya que ello perjudicaría la tutela judicial de quien sí ha cumplido con el procedimiento y confía en su resolución⁴.

Especialmente significativa resulta la facilidad y flexibilidad en la constitución de garantías que permitan la suspensión de la ejecución del acto tributario. Téngase presente la constante tensión existente entre la garantía que el recurso supone y su carácter de presupuesto necesario para obtener la tutela judicial efectiva, así como su utilización abusiva para retrasar el pago de la obligación tributaria.

dispuesto por el artículo 96 del Real Decreto 1065/2007, documentación mercantil o contable. En la vía judicial no cabe reconstruir la inspección; y en casación no cabe esa forma indirecta de revisión de la prueba. De este modo vino a reconocer el Alto Tribunal, acertadamente a nuestro juicio, que si la aportación de documentos al tiempo de la reclamación económico administrativa se lleva a cabo para decidir sobre una cuestión derivada del expediente, del mismo modo que el tribunal económico-administrativo puede resolver cuestiones no planteadas, incluso pidiendo informes aclaratorios o decidir la retroacción, se debe admitir que se aporte en la reclamación los documentos y justificantes que el reclamante considere convenientes para la defensa de sus derechos.

⁴ Ahora bien tal y como precisa la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid de 21 de septiembre de 2015 (NFJ060877), la aportación de pruebas una vez concluido el trámite de audiencia afecta al procedimiento de gestión o inspección, pero no al del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa. En efecto, la limitación de la aportación de pruebas tras la realización del trámite de audiencia a las que fueran de imposible aportación en ese momento en modo alguno se refiere a la tramitación del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa. El citado pronunciamiento del TSJ de Madrid analizaba un supuesto relativo a una liquidación girada en el Impuesto sobre Sociedades por la existencia de discrepancias en los gastos de personal deducidos con los declarados a efectos de retenciones, que según la entidad correspondían a unos gastos de personal en Portugal relacionados con la obtención de unos ingresos que estaban exentos, conllevando la aportación de su justificación en el recurso de reposición su estimación. Pues bien, tal y como subraya el tribunal la prohibición de aportación de pruebas tras la realización del trámite de audiencia afecta al procedimiento de gestión o inspección, pero no al del recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa.

La mera interposición de la reclamación económico-administrativa no suspende la ejecución del acto administrativo impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión, con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa. Y es que, al amparo de lo establecido en la LGT y en el RGRVA, el principio general es que la reclamación carece de efectos suspensivos. Téngase presente no obstante que hay garantías que suspenden automáticamente la ejecución y otras que deben ser admitidas por el órgano de recaudación correspondiente.

La suspensión automática se producirá si el interesado constituye determinadas garantías, a saber, depósito en dinero efectivo o en valores públicos, aval o fianza de carácter solidario prestada por una entidad financiera o sociedad de garantía recíproca o fianza provisional y solidaria prestada por dos contribuyentes del municipio para débitos de pequeña cuantía (art. 233.2 LGT). En suma, estas garantías del apartado segundo del artículo 233 de la Ley 58/2003 son las mismas que las previstas en el artículo 224 de la citada Ley General para el recurso de reposición.

En los dos primeros supuestos (depósito y aval) nos hallamos ante garantías líquidas y de ejecución poco laboriosa, cuyo principal déficit reside en la dificultad que entraña su constitución en caso de iliquidez o su coste, en el supuesto específico del aval. Por su parte en la fianza de dos contribuyentes las ventajas para la Administración desaparecen, razón por la cual se limita dicha garantía a las deudas tributarias de carácter reducido.

La garantía cubrirá el importe del acto en cuestión (es decir, la deuda impugnada), así como los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder, en los términos que establece el artículo 41 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

Como segunda posibilidad se sitúa la aceptación por la Administración de otras garantías tales como hipoteca inmobiliaria o mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, compromiso de créditos futuros, etc. En este sentido precisa el apartado tercero del artículo 233 de la LGT que «cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes».

Para la aceptación de estas garantías son necesarios varios requisitos. En primer lugar, que el interesado no pueda aportar las garantías denominadas líquidas. En segundo término, que la ejecución cause perjuicios de imposible o difícil reparación, requisito este de difícil justificación que podría permitir lograr una dispensa total o parcial de aquellas. Finalmente, debe solicitarse por escrito con la oferta concreta de garantía de que se trate.

Otra posibilidad susceptible de llegar a plantearse es la de la suspensión sin aportación de garantía alguna cuando no pueda ofrecerse y se justifique la probabilidad de perjuicios de imposible o difícil reparación en caso de ejecución de acto. Señala a este respecto el apartado cuatro del artículo 233 de la LGT que «podrá suspenderse el acto, con dispensa total o parcial de garan-

tías, cuando su ejecución cause perjuicios de imposible o difícil reparación». A nuestro juicio se trata de una solución plausible que se sitúa en la línea del principio de tutela judicial efectiva⁵.

Tanto en el supuesto contemplado en el apartado tercero del artículo 233 de la LGT como en el contenido en su apartado cuarto, en los que no existe suspensión automática, debe justificarse la no aportación de las garantías que la permiten, pudiendo revisarse la suspensión concedida en el supuesto de que se resultasen alteradas las circunstancias en que se decidió, o bien si perdiesen su valor o efectividad las garantías aportadas o se conociesen bienes o derechos del interesado susceptibles de garantizar el acto y que resultasen desconocidos al tiempo de otorgarse la suspensión.

Son los artículos 39 a 47 del RGRVA los encargados de desarrollar estos extremos, precisando dichos preceptos reglamentarios que los acuerdos sobre suspensión competen al órgano de recaudación, salvo en el supuesto de solicitarse las garantías, que corresponden al tribunal. En este último caso, a la vista de todos estos datos, el tribunal competente para el fondo del asunto resolvería motivadamente. En el supuesto de que se acordase aquella se entenderá concedida desde la solicitud, siempre y cuando se constituya la garantía ofrecida en el plazo de dos meses a contar desde la concesión de la suspensión; y si se denegase por el órgano recaudador, se plantearía incidente ante el tribunal. En todo caso no se admitirá recurso en vía administrativa contra la resolución, arbitrándose directamente el contencioso. Sin embargo, a nuestro juicio, es discutible que así sea cuando se den los presupuestos necesarios para recurrir sobre el fondo al TEAC. Y es que la discrecionalidad (que en realidad no es tal, a pesar de que lo parezca) no excluye la recurribilidad.

La suspensión de la ejecución del acto impugnado podrá producirse además, sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que, al dictarlo, se ha podido incurrir en un error aritmético, material o de hecho (apdo. quinto del art. 233 LGT). E igualmente cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, siempre y cuando el tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere también que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. A este respecto será necesario que lo solicite el interesado y que se justifique que su ejecución podría causar daños de imposible o difícil reparación (apdo. décimo del art. 233 LGT).

Sin necesidad de prestar garantías, la suspensión de la ejecución del acto impugnado podrá tener lugar cuando se trate de sanciones, y hasta que las mismas resulten firmes en vía adminis-

⁵ Acerca del alcance de la suspensión pueden consultarse, entre otras, las Sentencias del TSJ de la Región de Murcia de 28 de diciembre de 1995 (NFJ004219) y de 27 de septiembre de 1995 (NFJ004180) [esta última en relación con la obligación de resolver por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) en relación con las garantías no automáticas], del TSJ de Madrid de 20 de octubre de 1995 (NFJ004094) y del TSJ de Navarra de 31 de octubre de 1995 (NFJ004248), así como las Resoluciones del TEAC de 26 de junio (NFJ004625) y de 22 de mayo de 1996 (NFJ004354), con invocación en esta última del principio de tutela judicial efectiva cuando resulte imposible para el interesado obtener garantías suficientes. Por su parte, las SSTs de 28 de mayo (NFJ018073) y 29 de junio de 2004 (NFJ019403) declararon la procedencia de la suspensión sin garantías en aquellos casos en los que se recurra una liquidación que haya sido anulada por decisión administrativa previa o por el TEAR en primera instancia, dado que resulta imposible ejecutar un acto que se ha expulsado del mundo jurídico.

trativa (apdo. primero del art. 233 LGT). Y tratándose de un recurso extraordinario de revisión, nunca procederá la suspensión (apdo. 11 del art. 233 LGT). Lógicamente, si se recurriese una parte de la deuda tributaria, la suspensión se referiría solo a ella, debiendo ingresarse el resto de la misma (apdo. sexto del art. 233 LGT).

En todo caso lo que parece claro es que el perfeccionamiento de este sistema de garantías tiene que venir facilitando el automatismo de las garantías llamadas discrecionales, reduciendo el coste de algunas de ellas y buscando la máxima simplificación en la más importante de todas ellas (la hipoteca), suprimiendo al efecto el impuesto que grava su constitución. Incluso consideramos factible la posibilidad de adoptar fórmulas de compromiso de créditos futuros (caso por ejemplo de salarios, pensiones, sueldos o indemnizaciones) que, sin merma alguna de garantías y de agilidad para la Administración, permitan a los interesados efectuar la reclamación sin el coste y la laboriosidad actualmente exigidos.

Debería asimismo considerarse la posibilidad de suprimir la exigencia de garantías en el ámbito del recurso de reposición. No estimamos suficiente el reembolso por parte de la Administración del coste de las garantías, sin perjuicio de que constituya un paso significativo que debe encuadrarse en la línea de lograr una mejor justicia tributaria.

Por lo que respecta a los requisitos subjetivos necesarios para obtener la suspensión con garantía no líquida (que la ejecución cause perjuicios de imposible o difícil reparación) o sin garantía, creemos que deben mantenerse durante todo el procedimiento. Y lo mismo en relación con la suficiencia de garantía. Piénsese que en caso contrario podría llegar a alzarse la suspensión ya acordada, pudiendo exigirse asimismo el complemento de la cobertura debida.

La no exigencia de garantía cuando se recurran las sanciones se proyecta hasta que se adopte la decisión judicial. Y en aquellos casos en los que la deuda tributaria sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa se procederá al reembolso del coste de las garantías. Téngase presente además que, en los casos de improcedencia parcial, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste. En nuestra opinión nos hallamos ante una disposición de carácter desafortunado, ya que un acto jurídico no puede ser susceptible de parcelación jurídica. El rechazo, aunque sea parcial, obliga a la interposición del recurso al administrado y el reembolso debe ser total.

En relación con la duración de la suspensión cabe precisar que, tanto si se hubiese obtenido en la reposición previa como si se acuerda en la vía económico-administrativa, se mantendrá mientras dure la reclamación en todas sus instancias y, en caso de comunicarse a la Administración la interposición de recurso contencioso solicitando la suspensión, se prolongará la misma hasta que el órgano judicial decida sobre ella.

Si por desestimarse la pretensión en todo o en parte hubiera que proceder al ingreso de cantidades, se devengarían intereses de demora por todo el tiempo de la suspensión, salvo por aquellos periodos en los que el órgano administrativo hubiera incurrido en retraso al dictar la resolución más allá de los plazos señalados para adoptarla. Por el contrario, si se anulara total

o parcialmente el acto impugnado, procedería el reembolso del coste de las garantías prestadas para obtener la suspensión. Se trata de un derecho formulado por el artículo 33 de la LGT y que se halla ligado de manera indisociable a la estimación total o parcial de la pretensión anulatoria, por lo que la declaración de improcedencia del acto impugnado debe conllevar la declaración de este derecho, así como del de abono de intereses legales sobre las cantidades a reembolsar fijado por el artículo 33.2 de la LGT.

El RGRVA de 13 de mayo de 2005 determina el coste de las garantías objeto de reembolso y el procedimiento que debe seguirse al efecto para obtener dicho reintegro en sus artículos 72 a 79. Tal y como dispone el artículo 72 del citado texto reglamentario el ámbito de este procedimiento se extiende al reembolso derivado de cualquier decisión administrativa o judicial anulatoria en todo o en parte del acto revisado. Por su parte, los artículos 73 y 74 concretan las garantías cuyo coste ha de reembolsarse, así como los conceptos que lo integran.

Lo cierto es que, al regularse el procedimiento, los artículos 75, 78.2 y 79 del RGRVA lo configuran claramente como declarativo del derecho al reembolso, y no meramente de ejecución del mismo, reservando la competencia para acordarlo al órgano que hubiese dictado el acto anulado. Llama, no obstante, la atención el hecho de que, tratándose de un derecho directamente asociado por el artículo 33 de la LGT a la anulación del acto, se imponga al interesado la carga de instar un procedimiento administrativo declarativo del derecho, cuando tanto la resolución administrativa como la judicial pueden y deben declararlo como consecuencia inescindible de la anulación, lo que permitiría además concretar el importe en trámite de ejecución. Y ello máxime cuando, al amparo de lo dispuesto en el citado artículo 33 de la Ley 58/2003, el *petitum* del recurso o de la demanda ya puede postularlo, debiendo pronunciarse el órgano revisor para no incurrir en incongruencia omisiva.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 76 del RGRVA el procedimiento se iniciará a instancia del interesado, que aportará los datos necesarios para determinar los costes, dándosele traslado de la propuesta de resolución para alegaciones, salvo que se base en los propios hechos y datos aportados por el interesado. La resolución ha de adoptarse en el plazo de seis meses a contar desde la solicitud, transcurridos los cuales sin haberse dictado podrá entenderse desestimada, siendo recurrible por los cauces ordinarios de impugnación.

II. LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

Con carácter general las distintas fases que integran el procedimiento son las de iniciación, instrucción y resolución. La iniciación puede tener lugar de dos formas diferentes. En primer lugar, mediante un escrito de interposición de la reclamación aislado de cualquier motivación jurídica y en el que es suficiente con hacer constar la identificación subjetiva del recurrente y del acto que se pretende recurrir.

La segunda forma de iniciación consiste en incorporar al escrito de interposición las alegaciones en que el interesado funde su reclamación. En ambos casos, el escrito ha de ser presentado en el plazo improrrogable de un mes hábil a contar desde el siguiente a la notificación del acto impugnado o al día en que se entienda producido el silencio administrativo (art. 235 LGT), si bien en el primer supuesto planteado el plazo para presentar el escrito de alegaciones separado de la interposición debe contarse a partir de la puesta de manifiesto del expediente.

En los supuestos de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva o, más precisamente, cuando el acto recurrible tiene relación con deudas tributarias de cobro por recibo, el plazo se computa a partir del día siguiente al de la finalización del periodo voluntario de cobranza, pudiendo presentarse los escritos en cualquiera de las formas previstas en el artículo 38 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC)⁶, vigente hasta el 2 de octubre de 2016. Y en aquellos otros casos en los que se haya presentado recurso de reposición previo a la reclamación que analizamos, deberemos distinguir dos situaciones: si el recurso de reposición hubiese finalizado con una resolución denegatoria expresa, en cuyo caso el plazo será de un mes, tal y como se ha indicado; y si la denegación hubiese sido presunta por transcurrir treinta días sin resolverse, siendo entonces el plazo el mismo a contar desde el momento en que haya que estimar producida esta, es decir, desde el día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo. Por último, el plazo de un mes podrá contarse también desde el día en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión que motive la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

En todo caso la fijación de las pretensiones administrativas se realiza con el informe de la oficina administrativa de gestión o con los motivos o fundamentos que hubiesen determinado el acto administrativo, remitiendo una cosa u otra con el expediente.

Tal y como establece el artículo 235 de la LGT el escrito de interposición de la reclamación ha de dirigirse, con carácter general, al órgano administrativo que haya dictado el acto, el cual lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente. Por tanto, salvo en el caso de obligaciones entre particulares (en que el escrito se dirigirá al tribunal competente) el mismo habrá de dirigirse al órgano que dictó el acto, pudiendo presentarse, de acuerdo con lo previsto por la legislación administrativa, en la sede de este y en cualquier otro de los lugares autorizados.

Tradicionalmente la jurisprudencia (caso, entre otras, de las SSTS de 26 de septiembre de 1988 y de 2 de julio de 2002) ha venido subrayando el espíritu antiformalista con que deben apre-

⁶ Así, por ejemplo, en la Sentencia del TSJ de la Región de Murcia de 5 de marzo de 1997 (NFJ005478) se admitió la interposición de la reclamación mediante escrito presentado en oficina de correos pese a no haberse presentado la documentación principal en sobre abierto y de no haberse estampado en la misma el sello de fechas, estimándose suficiente la entrega del recurso para certificación en una oficina de correos, aunque se presente en sobre cerrado.

ciarse estos requisitos procesales, interpretándolos en el sentido en que resulte más favorable al acceso del recurso. Así, se ha abandonado el rigor que se exigía en relación con la presentación en las oficinas postales admitiéndose que, aun no realizándose en sobre abierto para poder ser sellado el escrito por el funcionario, resulta suficiente el resguardo del certificado dirigido al órgano al objeto de acreditar la presentación. Este mismo espíritu *pro actione* flexibiliza la interpretación del plazo de interposición del recurso en los supuestos de silencio administrativo, o la acreditación y la subsanación de la representación.

De cualquier manera volvemos a insistir en que, tras la presentación del escrito ante el órgano que hubiese dictado el acto, este lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, al que podrá incorporar un informe si lo considera conveniente. Y, en caso de no remisión del escrito, bastará con que el reclamante presente copia sellada del mismo ante el tribunal para que pueda tramitarse la reclamación. Por otra parte, tratándose de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligaciones de expedir y entregar facturas y relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito habrá de dirigirse directamente al tribunal competente para resolver la reclamación.

En el mismo escrito de interposición, después de identificar con precisión el acto que se pretende impugnar, se ha de pedir que se tenga por interpuesta la reclamación acompañando, siempre que ello resulte posible, fotocopia del documento en que se haya dado traslado del acto administrativo que se impugna o, cuando menos, indicación del expediente en que haya recaído dicho acto. En todo caso identificará al reclamante, el acto recurrido, el tribunal ante el que se interpone y el domicilio para notificaciones. Tratándose de obligaciones entre particulares debe identificarse además a la persona recurrida y su domicilio, adjuntando los antecedentes a disposición del reclamante o en registros públicos. Recuérdese que cualquier defecto u omisión ha de advertirse al interesado para su subsanación.

Asimismo, y como ya se ha precisado, cabe la posibilidad de formular en el mismo escrito las alegaciones que interesen, con aportación de aquellos documentos probatorios o complementarios que se consideren convenientes o, en su caso, proponiendo las pruebas que se estimen oportunas. En tal caso el órgano administrativo que hubiese dictado el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al tribunal, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición. En efecto, prevé el artículo 235 de la LGT la posibilidad de que, en el supuesto de que el escrito de interposición contuviera alegaciones, el órgano que lo recibe pueda, en el plazo del mes de que dispone para remitir dicho expediente al tribunal, anular total o parcialmente el acto recurrido, siempre y cuando no se hubiera interpuesto la reposición previa, remitiendo al tribunal el nuevo acto dictado junto con el expediente y el escrito de interposición. En cierta medida podría estimarse que nos hallamos ante una especie de «reposición impropia» cuya regulación legal suscita numerosas dudas.

Dicha previsión legal es objeto de desarrollo por el artículo 52 del RGRVA, que obliga a remitir también el acuerdo de anulación total o parcial. Dispone el citado precepto que, si el órgano anulase el acto y no dictara otro, habría de notificarlo al interesado, que dispondría de un plazo

de quince días para manifestar al tribunal su conformidad o disconformidad, considerándose en este último caso impugnados el acto originario y el de anulación. En cambio, si el órgano anulara el acto y dictase otro sustitutivo, la reclamación se extendería a todos, la cual proseguiría salvo desistimiento expreso. Finalmente, en el supuesto de que el órgano anulara parcialmente el acto, la reclamación abarcaría el acuerdo de anulación y el contenido subsiguiente del acto originario.

En todo caso tendrá lugar la continuación de la reclamación en los términos expuestos, a salvo de lo que resulte de las posteriores alegaciones del reclamante. Nótese sin embargo que ni siquiera se prevé la notificación al interesado en los dos últimos supuestos indicados. Y tampoco se señala de manera expresa que haya de concederse la puesta de manifiesto del expediente que, al amparo de lo previsto en el artículo 236.1 de la LGT, no procederá si el escrito de interposición contuviese ya alegaciones y no se hubiera efectuado reserva del trámite; y, justamente, la formulación de alegaciones en el escrito inicial constituye el requisito que exige el artículo 235.3 de la LGT para que el órgano que hubiese dictado el acto pueda actuar de alguna de las formas descritas⁷.

Desde nuestro punto de vista, tanto la competencia del propio órgano que dictó el acto como la identidad del plazo de resolución permiten entender que lo que el legislador ha pretendido ha sido imponer indirectamente el escrito de reposición como previo al económico-administrativo, dando así al órgano gestor la posibilidad de reconsiderar su posición, aunque el sujeto hubiera prescindido de la reposición potestativa para acudir directamente a la vía económico-administrativa. Y es que parece lógico pensar que, si el reclamante modificó el acto de acuerdo con lo que establecen los principios procesales generales, lo que se produce es el surgimiento de una cuestión nueva, al variar el acto recurrido, debiendo entonces notificarse siempre al recurrente y entender preceptivo en estos casos el trámite de puesta de manifiesto del expediente, con el nuevo acto dictado. En caso contrario se estaría resolviendo un recurso interpuesto por el sujeto sobre un acto distinto del que él recurrió, o incluso sin objeto, si se anuló totalmente, lo que representa un contrasentido jurídico.

Por lo que respecta a la solicitud de suspensión, esta sigue un curso o procedimiento distinto de la interposición del recurso propiamente dicho, aunque se halle temporalmente vinculada a ella, como es lógico. Así, solo se podrá presentar en el momento de interponer el recurso o pos-

⁷ Téngase presente además que, de conformidad con lo declarado por el TS a través de su Sentencia de 16 de noviembre de 2015 (NFJ060900), los informes que pueden acompañar el expediente administrativo al ser remitido al juzgador no pueden cambiar el contenido del procedimiento y dejar indefenso al administrado. Esto fue precisamente lo que sucedió en el concreto supuesto analizado por el Alto Tribunal, en el que ni la liquidación presunta ni la marcha del procedimiento económico-administrativo abordaron una determinada cuestión que en vía contencioso-administrativa constituía el pilar de la argumentación jurídica de la Administración recurrente, haciendo valer informes emitidos, al amparo de lo dispuesto por el artículo 235.3 de la Ley 58/2003, por el órgano que dictó el acto objeto de reclamación. La parte pudo haber aportado en la instancia las declaraciones de renta, que habrían aclarado el particular, si bien también pudo haber confiado en que el tribunal de instancia no contemplara una cuestión no suscitada en vía administrativa, que no había sido tenida en cuenta ni por la liquidación presunta (que convirtió la propuesta de regularización contenida en el acta en acto de liquidación) ni por la resolución económico-administrativa impugnada, y que no tenía reflejo en un documento que estuviese incorporado al expediente administrativo. En suma, para el tribunal la utilización de dichos informes para resolver en la instancia le generó al recurrente una situación de indefensión que obligó a la anulación de la sentencia recurrida.

teriormente, solicitándose en escrito separado ante el tribunal que conozca de la reclamación, con las alegaciones oportunas y con la descripción física, económica y jurídica de la garantía. Previo informe sobre la suficiencia de esta por el órgano de recaudación, el tribunal resolverá motivadamente agotando la vía administrativa. En la actualidad el RGRVA precisa la documentación que debe aportarse con la petición de suspensión.

Téngase presente para finalizar que, tal y como afirma el TS a través de su Sentencia de 26 de marzo de 2015 (NFJ057976), una vez iniciada la reclamación económico-administrativa e interrumpido el plazo de prescripción que empieza a correr de nuevo el procedimiento adquiere sustantividad propia e independiente. En el concreto supuesto planteado el Alto Tribunal vino a estimar el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto al efecto, al estimar aquel que existía doctrina contradictoria entre la recogida y base de la sentencia de instancia y las traídas de contraste, en las que se sostenía que, en las reclamaciones económico-administrativas, las alegaciones complementarias no estaban admitidas, de modo que no se les podía atribuir carácter interruptivo de la prescripción.

III. LA INSTRUCCIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

La instrucción del procedimiento económico-administrativo es objeto de regulación en los artículos 236 y 237 de la LGT. Son varias las principales cuestiones que se plantean en esta fase del expediente. En primer lugar, el examen del expediente de gestión, entendiéndose por tal el integrado por la totalidad de los antecedentes, pruebas, declaraciones y documentos que incidan en la producción del acto que se recurre). Y, en segundo término, las pruebas en relación con el mismo acto que se impugna. Ahora bien, no creemos que esta distinción origine en la práctica una separación nítida entre ambos momentos y situaciones, dado que en el expediente figuran documentos, actuaciones periciales y, posiblemente, otras pruebas que el interesado ha de tratar de hacer valer como tales.

El conocimiento del expediente presenta, en la mayoría de los casos, un carácter esencial para la instrucción y para la defensa y plena del interesado. Precisamente por ello su falta ha de juzgarse con los efectos jurídicos negativos más severos, pudiendo únicamente quebrar dicho juicio en el caso evidente de no necesidad del mismo.

Una vez recibido el expediente, el tribunal económico-administrativo ha de tramitar la reclamación poniendo el expediente de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y que no hubieran formulado alegaciones en el escrito de interposición, así como a aquellos que las hubiesen formulado con la solicitud expresa de este trámite para que, en el plazo de un mes, presenten el escrito de alegaciones, con la aportación de las pruebas oportunas.

Si el interesado, una vez visto el expediente, estimara que el mismo se halla incompleto, podría solicitar por escrito al tribunal que reclame los antecedentes omitidos. E igualmente, al objeto

de aclarar aquellas cuestiones que lo precisen, el tribunal podría solicitar informe aclaratorio al órgano que hubiese dictado el acto impugnado, el cual habría de ser trasladado al reclamante, al objeto de que este pudiera presentar alegaciones al mismo. Incluso podrían existir determinados casos en los que el correspondiente informe resulte preceptivo.

Únicamente cabe la posibilidad de prescindir de estos trámites cuando, de las alegaciones formuladas en el escrito de interposición o de los documentos adjuntos, resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver o, en su caso, cuando de aquellos resulte evidente un motivo de inadmisibilidad. Así lo establece el apartado quinto del artículo 236 de la LGT. En relación con aquellos supuestos de falta o deficiencia del expediente, entrarían en escena los conceptos de nulidad, caducidad o examen de los efectos realmente producidos en cada caso antes de pronunciarse sobre la situación concreta de que se trate.

Por otra parte, en el caso de reclamarse obligaciones entre particulares el tribunal notificará al recurrido la reclamación, con la finalidad de que comparezca mediante escrito de mera personación, adjuntando los antecedentes que obren en su poder o en registros públicos, para lo cual dispondrá de un plazo de un mes, tal y como dispone el artículo 56 del RGRVA.

El artículo 55 del citado texto reglamentario regula además los trámites que han de seguirse para completar el expediente. El tribunal podrá solicitar de oficio o a instancia de parte que este se complete. Y, por lo que respecta al escrito del interesado, este ha de detallar los antecedentes que deban integrar el mismo expediente, suspendiendo su presentación el trámite de alegaciones. En todo caso, no se computará el tiempo que se consuma en ello a efectos del plazo máximo para resolver, sin perjuicio de que pueda continuar la reclamación con los antecedentes conocidos por el tribunal y aportados por el interesado. Y dado que, al amparo de lo establecido en el artículo 68 de la LGT, la prescripción se interrumpe, no ya solo por la interposición del recurso, sino también por las actuaciones llevadas a cabo en el curso del mismo con conocimiento formal del obligado, debe precisarse que no tendrán efecto interruptivo las actuaciones y comunicaciones emitidas o recibidas por el tribunal no notificadas al recurrente, como pueda suceder por ejemplo con los escritos al órgano gestor para que complete el expediente (así lo declara la STS de 1 de abril de 2002) o los referidos a otros interesados o comparecientes de los que no se le dé traslado.

Dentro de la fase de instrucción del procedimiento económico-administrativo se sitúa asimismo la práctica de la prueba. En relación con ella baste señalar que son de aplicación las mismas consideraciones que puedan efectuarse dentro del procedimiento de gestión, puesto que el artículo 105 de la LGT extiende su criterio relativo a la carga de la prueba igualmente al procedimiento de resolución de reclamaciones. Y aunque solo se refiere a la aplicación de los tributos, lo cierto es que las reclamaciones constituyen un aspecto de esta aplicación.

Tal y como tiene declarado a este respecto la Sentencia del TSJ de Madrid de 28 de octubre de 2014 (NFJ057124) las fotocopias pueden tener valor como prueba en el procedimiento económico-administrativo. A juicio del citado tribunal con carácter general no puede negarse

toda eficacia probatoria a las fotocopias, lo que dependerá de las circunstancias concurrentes, del resto de pruebas aportadas y de las dudas que el concreto documento pueda presentar sobre su autenticidad. En el concreto supuesto de autos analizado se trataba de una escritura pública cuya adveración no suponía dificultad alguna, habiéndose aportado por parte del interesado al proceso copia autorizada del documento, y habiendo dado lugar su otorgamiento a que el contribuyente consignase una ganancia patrimonial, que también fue aportada ante el TEAR de Madrid, motivo por el cual no podían desconocerse dichos documentos a la hora de resolver la reclamación económico-administrativa.

Así las cosas concluyó el TSJ de Madrid a través de dicha Sentencia de 28 de octubre de 2014 que la decisión adoptada por el TEAR al rechazar la prueba resultaba contraria a Derecho porque impedía, de manera injustificada y sin cobertura legal, que el interesado pudiera utilizar todos los medios de prueba necesarios para fundamentar sus pretensiones, implicando además la vulneración del artículo 239.2 de la Ley 58/2003, que obliga al TEAR a decidir todas las cuestiones que se susciten en el expediente, al no existir razón jurídica alguna para dejar de resolver, en los términos solicitados, la pretensión de fondo planteada en la reclamación.

El interesado podrá pedir que la Administración pruebe aquello que le corresponda, esto es, los hechos constitutivos de su derecho. Asimismo podrá solicitar nuevas pruebas en relación con aquellas que ya se hubiesen practicado en el procedimiento de gestión y la ampliación de las ya practicadas, dada la autonomía del procedimiento de resolución de reclamaciones. Por su parte el tribunal podrá acordar de oficio aquellas que estime necesarias, solicitando posteriormente a los interesados las alegaciones que crean convenientes. La omisión de una prueba declarada pertinente y admitida por causas no imputables al recurrente podría producir indefensión, tal y como declaró en su día el TC en su Sentencia 110/1995, de 4 de julio.

Con carácter adicional el interesado podrá designar los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria, cumpliendo así con la carga que pudiera corresponderle, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 2.º del artículo 114 de la LGT. A este respecto debe entenderse que ello será de cualquier Administración (comunidad autónoma o entidad local), ya que la LGT es de aplicación general. A este respecto se ha de reconocer que la Ley 58/2003 vino a mejorar esta situación, disponiendo en su artículo 236.4 que las pruebas testificales y periciales, así como las consistentes en declaración de parte, se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue, no siendo posible denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, debiendo la resolución final de la reclamación enumerar las no pertinentes y decidir sobre las no practicadas⁸. Sin embargo, ni este precepto ni los artículos 105 y siguientes de la LGT (aplicables por la remisión del art. 214 LGT) aclaran si el tribunal podrá practicar pruebas de oficio, a pesar de que expresamente lo prevé el artículo 57.3 del

⁸ Señala a este respecto la Resolución del TEAC de 17 de julio de 2014 (NFJ054886) que las pruebas oculares y las declaraciones de testigos se pueden proponer, pero tiene poco valor, al igual que sucede con el documento público, en cuanto que no garantiza la veracidad de lo declarado.

RGRVA. En tal caso, deberá darse la oportunidad al recurrente de poder alegar sobre las mismas durante un plazo de diez días.

Al hilo de la cuestión relativa a la aportación en vía de revisión de documentación acreditativa de las pretensiones deducidas en dicha vía, no aportada previamente en el procedimiento de aplicación de los tributos, esto es, en relación con la cuestión relativa a la determinación del momento en que pueden aportarse los documentos que tienen que ver con un procedimiento inspector de investigación o comprobación tributaria, tradicionalmente el TEAC ha venido defendiendo la necesidad de cohonstar la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, ya que ello podría terminar convirtiendo un procedimiento de revisión en otro de aplicación de los tributos, sustrayéndose así a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento.

Pues bien, tal y como recuerda a este respecto la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014 (NFJ056570) (a través de la cual se desestimaron unas reclamaciones económico-administrativas contra liquidaciones y sanciones por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 a 2008 dictadas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, confirmándose los acuerdos de liquidación y sancionadores impugnados) con carácter general las facultades de contrastar, analizar e integrar el conjunto de la información aportada por el sujeto pasivo o terceros practicando en su caso la regularización procedente adquieren su razón de ser en el marco del procedimiento de aplicación de los tributos, siendo esencial a tal efecto la actuación de la Inspección. Y ha de tratar de evitarse que el obligado tributario termine sustrayendo a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. Lo anterior ha de estimarse además sin perjuicio de que, como es sabido, en caso de imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector dicha documentación pueda ser ofrecida para conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, siempre y cuando estos últimos resulten claramente identificados pudiendo ofrecer además el obligado tributario respecto de los mismos una explicación razonada y coherente de su relación con la documentación presentada.

Defiende por tanto el TEAC a través de la citada resolución que en situaciones como la anteriormente expuesta ha de primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados, resultando perfectamente admisible que los órganos revisores admitan aclaraciones y pruebas complementarias que, si bien en determinados supuestos puedan llegar a alterar la valoración conjunta y las conclusiones obtenidas inicialmente por el órgano de comprobación, no suplan en ningún caso la labor de investigación, análisis e integración que corresponde esencialmente a la Inspección.

Ciertamente en el presente caso analizado por el tribunal, ya en los acuerdos e informes inspectores obrantes en las actuaciones se pusieron de manifiesto las grandes dificultades con las

que se encontró la Inspección para obtener la información oportuna, quedando reflejo de ello en las numerosas diligencias extendidas. Con posterioridad, durante el desarrollo de los trámites de alegaciones anteriores y posteriores al acta no se realizó alegación alguna sobre la concreta regularización ni se aportó documentación relacionada con la misma, no acreditándose además ante el TEAC motivo alguno por el que la recurrente no aportó esa documentación cuando fue requerida expresamente para ello en fase inspectora.

A resultados de lo anterior el TEAC procedió a ratificar la inadmisión de las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en la vía económico-administrativa, debido a que las mismas debieron aportarse en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto, ante la pretensión final del recurrente de que dicha documentación pudiera ya ser admitida y valorada por los tribunales contenciosos. En palabras del TEAC: «Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección».

Con carácter general el derecho a formular alegaciones y a aportar documentos no puede llegar a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración tributaria. No deben pues admitirse pruebas ante los tribunales económico-administrativos cuando estas pudieron aportarse antes o después del acta, pero previamente a practicarse la liquidación ya que, si el obligado tributario elige el momento de presentar las pruebas y lo lleva a cabo ante un tribunal económico-administrativo cuando pudo hacerse ante la Inspección, ello supone convertir un procedimiento revisor en uno de aplicación de los tributos, lo que sustrae a la Inspección las facultades de contrastar, analizar e integrar toda la información aportada por el sujeto pasivo o por terceros. En este sentido estimamos que el TEAC no hace sino recoger la doctrina elaborada por el TC y por el TS a través, entre otras, de la ya citada Sentencia de 17 de octubre de 2014⁹ en el ámbito del Derecho

⁹ En esta Sentencia de 17 de octubre de 2014 (NFJ056239) afirmó el TS lo siguiente: «[...] No puede, pues, extrañar que el Tribunal Central acordase no admitir las mencionadas alegaciones en vía económico-administrativa, pues no se trataba de un asunto o razonamiento que sirviese de apoyo a una argumentación alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el procedimiento, ni tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida, que debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto [...] Resulta claro, además, que en el presente caso no se ha producido indefensión a la parte recurrente porque ha tenido oportunidades más que sobradas para conocer exactamente el contenido de todas las decisiones recaídas, para impugnarlas y para desplegar en esas impugnaciones todos los medios alegatorios y probatorios que hubiera tenido por conveniente en la defensa de sus derechos e intereses ya que habiendo solicitado el recibimiento a prueba en la instancia se abrió el periodo de proposición y práctica de la misma [...]. Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que

tributario sancionador de conformidad con la cual no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. Solo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca.

Tradicionalmente el TEAC ha venido pronunciándose acerca de la cuestión relativa a la aportación en vía de revisión de documentación acreditativa de las pretensiones deducidas en dicha vía, no aportada previamente en el procedimiento de aplicación de los tributos, manteniéndose la necesidad de conjugar la tutela judicial efectiva con la especial cautela que debe tenerse para evitar que quede al arbitrio o discrecionalidad de los obligados tributarios la duración de los procedimientos de aplicación y el procedimiento en que han de examinarse las pruebas que han de convenir a sus intereses, transformando un procedimiento de revisión en uno de aplicación de los tributos y sustrayendo de este modo a la Inspección de las facultades que justifican su particular procedimiento.

Pues bien, tal y como señala el TEAC en la citada Resolución de 6 de noviembre de 2014 (NFJ056570), no debe permitirse que el obligado tributario, a su voluntad, pueda llegar a sustraer a la Inspección los datos necesarios para ejercer su función en la forma legalmente prevista. Y ello con independencia de la imposibilidad justificada de aportar determinada documentación durante el procedimiento inspector que se ofrece posteriormente al conocimiento del órgano revisor con el fin de acreditar extremos concretos afectados por la regularización, perfectamente identificados y respecto de los cuales el obligado tributario pueda ofrecer una explicación razonada y coherente de su íntima relación con la documentación presentada. En dichos casos habrá de primar el derecho a la tutela de los intereses de los administrados frente a la delimitación excluyente de las competencias en el marco de procedimientos separados. De cualquier manera no se trataba en el presente caso de la asunción de competencias comprobadoras por parte de los órganos revisores, sino de que estos admitan aclaraciones y pruebas complementarias que puedan alterar en cierta forma la valoración conjunta y las conclusiones obtenidas inicialmente por el órgano de comprobación, sin suplir la labor de investigación, análisis e integración que corresponde esencialmente a este último.

En suma, de conformidad con lo declarado por el TEAC en su Resolución de 6 de noviembre de 2014 (NFJ056570), el derecho a formular alegaciones y aportar documentos no puede llegar a extenderse hasta el punto de permitir que el interesado manipule a su arbitrio las competencias de los diversos órganos de la Administración tributaria, ya que estos deben presentarse dentro

asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección». De este modo venía a poner de manifiesto el Alto Tribunal que, a tenor de lo dispuesto por el artículo 96 del Real Decreto 1065/2007, no cabe aportar en la reclamación documentación mercantil o contable, y tampoco cabe en la vía judicial reconstruir la inspección.

del periodo que abarca el procedimiento de aplicación de tributos y nunca posteriormente, ante la instancia revisora de los tribunales económico-administrativos¹⁰.

IV. LA TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

La terminación del procedimiento económico-administrativo es abordada por el artículo 238 de la LGT, regulando su artículo 239 la resolución y precisando el artículo 240 el plazo para adoptar la misma.

La terminación del procedimiento económico-administrativo podrá producirse: por renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente; por desistimiento de la petición o instancia; por caducidad de la instancia; por satisfacción extraprocesal; y mediante resolución expresa o presunta del tribunal. Salvo en este último caso, en los restantes el tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones.

En caso de renuncia y desistimiento, siendo varios los comparecientes, únicamente afectaría aquella y este al que los formulase, supeditándose en la anterior normativa los efectos del desistimiento a su aceptación por el tribunal, que podía decidir continuar con el procedimiento si estimaba que la Administración tenía interés en su terminación. Siendo varias las cuestiones objeto de la reclamación, podrá afectar solo a algunas. Si la terminación se produjera por caducidad, únicamente procederá por incumplimiento de trámites por el recurrente, ya que no se prevé en relación con el incumplimiento de plazos por el tribunal. En consecuencia deberá ser declarada por el tribunal tras la inobservancia por el interesado del plazo o del trámite, siempre que se le hubiera advertido del efecto de su omisión.

En la práctica, sin embargo, el modo más usual de terminación del procedimiento es a través de la resolución del tribunal correspondiente, que podrá ser expresa o tácita. Esta resolución tiene un carácter inexcusable, tal y como corresponde a una función pública, no pudiendo en consecuencia haber causa alguna que justifique la abstención. En efecto, el artículo 239 de la LGT se inicia estableciendo el deber de dictarla, sin que el tribunal pueda abstenerse alegando duda o deficiencia de los preceptos legales.

Su formulación se producirá por escrito, debiendo contener los correspondientes datos identificativos del tribunal, interesado y acto recurrido, así como los antecedentes de hecho, los hechos alegados, aquellos otros derivados del expediente que sean relevantes en relación con las cuestiones

¹⁰ Véase igualmente a este respecto la Sentencia del TS de 20 de junio de 2012 (NFJ048044), de conformidad con la cual, aunque las pruebas en cuestión no hayan sido aportadas a la Inspección se deben admitir en la impugnación, estimándose así el recurso porque ni fueron valoradas ni se ordenó la retroacción.

a resolver y los fundamentos de derecho del fallo que se dicte, decidiendo acerca de todas aquellas cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados.

A este respecto debe recordarse que el artículo 237 de la LGT extiende la revisión en vía económico-administrativa a todas aquellas cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, y sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del reclamante. De este modo la extensión de la revisión es formulada por el citado precepto en sus términos tradicionales. No cabe, en consecuencia, la llamada *reformatio in peius*¹¹.

¹¹ Tal y como señala además la Sentencia del TS de 6 de junio de 2014 (NFJ056345) esta interdicción de la *reformatio in peius* ha de ser apreciada desde la perspectiva de la propia resolución y no desde la de los fundamentos, no pudiendo generarse la misma en caso de confirmación del acuerdo impugnado por motivos distintos a los considerados por la inspección. A través del citado pronunciamiento el Alto Tribunal procedió a desestimar el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de la AN de 18 de marzo de 2012 (NFJ047218) la cual, a su vez, había desestimando el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la Resolución del TEAC de 12 de febrero de 2009, desestimatoria a su vez de las reclamaciones económico-administrativas promovidas contra liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades y de retenciones e ingresos a cuenta del capital mobiliario en el ejercicio del IRPF correspondiente a 2005. De acuerdo con lo declarado por el TS a través de esta sentencia [que viene a reiterar lo previamente declarado por el Alto Tribunal a través de su Sentencia de 28 de febrero de 2011 (NFJ042274)] la interdicción de la *reformatio in peius*, aunque no esté expresamente enunciada en el artículo 24 de la CE, ofrece una importante dimensión constitucional, en tanto en cuanto constituye un principio procesal integrado en el derecho a la tutela judicial efectiva a través del régimen de garantías legales de los recursos, que deriva de la prohibición constitucional de indefensión, representando además una proyección de los requerimientos inherentes a la congruencia de las resoluciones judiciales que impide a los órganos jurisdiccionales exceder los límites en que esté planteado el recurso, provocando con ello una agravación de la situación jurídica que para el recurrente se deriva de la sentencia discutida, con origen exclusivo en la propia interposición de la impugnación. Y, tal y como ya quedara recogido en la Sentencia del TS de 27 de mayo de 1999, la *reformatio in peius* debe apreciarse desde la óptica de los concretos pronunciamientos de la resolución y no de sus fundamentos. En el concreto supuesto analizado por el tribunal el TEAC no había incurrido en defecto alguno, ya que se limitó a confirmar el acuerdo impugnado, aunque lo hiciese por motivos distintos de los considerados por la Inspección, no pudiendo en consecuencia hablarse de una alteración de los hechos controvertidos ni de las pretensiones deducidas. A mayor abundamiento con dicha resolución se mantenía la misma situación que tras el acuerdo de liquidación, sin que tampoco se les hubiese causado indefensión al haber podido formular alegaciones en la vía judicial. Por su parte, el TEAC tiene declarado en su Resolución de 7 de mayo de 2015 (NFJ058144), al hilo de la cuestión relativa al alcance del principio de la prohibición de la *reformatio in peius* en relación con la extensión en la vía económico-administrativa, que la correcta aplicación del citado principio exige que esta prohibición sea apreciada respecto de todas las consecuencias (ajustes positivos y negativos) favorables y desfavorables, para el obligado tributario que son objeto de la regularización administrativa y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica, aunque las consecuencias surtan efectos en periodos impositivos o de liquidación distintos. Estimó así el citado tribunal que la interdicción de la *reformatio in peius* hay que apreciarla de forma global respecto de los diferentes ejercicios cuando la regularización de todos ellos tiene el mismo fundamento. En el caso concreto que dio lugar a la presente resolución dictada en unificación de criterio el sujeto pasivo había contabilizado en el año 2005 un gasto extraordinario. La Inspección consideró improcedente este ajuste y estimó que dichos gastos debían tener la consideración de inmovilizado, negando a tal efecto la deducción fiscal del gasto extraordinario de 2005 pero admitiendo la deducción de la amortización en los ejercicios comprobados 2005, 2006 y 2007. Posteriormente la resolución del tribunal procedió a anular la regularización practicada por dicho motivo y confirmó la contabilización del gasto extraordinario. Pues bien, tal y como precisó el tribunal la correcta aplicación de la interdicción de la *reformatio in peius* no impide que, en ejecución de la resolución, se eliminen en los años siguientes (2006 y 2007) los gastos por amortización que había admitido inicialmente la Inspección. En resumen, a través de la citada resolución el TEAC

El artículo 239.2 de la LGT obliga a que la resolución decida sobre la totalidad de las cuestiones planteadas. Volvemos a insistir sin embargo en que ello no podrá dar lugar a la *reformatio in peius* ni podrán abordarse tales cuestiones nuevas sin exponerlas a los interesados para que formulen alegaciones, durante un plazo de diez días, según establece el artículo 59 del RGRVA¹².

Tradicionalmente la jurisprudencia ha venido considerando aplicables a esta vía los numerosos pronunciamientos emitidos destinados a deslindar lo que son cuestiones nuevas de lo que representan meramente nuevas argumentaciones. Cabe citar, por todos ellos, la Sentencia del TS de 11 de octubre de 2004 (NFJ061868). Tal y como subrayó el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento no podrán resolverse las primeras sin dar al recurrente la oportunidad de alegar sobre ellas, so pena de nulidad de las actuaciones por indefensión, ya que en el conflicto suscitado entre la defensa de la legalidad y la seguridad jurídica ha de primar esta última. Debido a ello la facultad de extensión de la revisión encuentra un límite en la citada prohibición de *reformatio in peius*, entendida como agravamiento de la posición del recurrente en virtud de su propio recurso.

Tanto el TC como el TS la conciben como proyección del principio de congruencia procesal, quedando conectada con la prohibición de indefensión del artículo 24 de la CE, a pesar de que no tenga la misma intensidad en la vía administrativa que en la judicial, ya que si se produce en la primera resultará revisable en la segunda, sin afectar en consecuencia al derecho a la tutela judicial efectiva que, sin embargo, quedaría malparado si se produjera en fase judicial¹³. Pues bien, aun con esta última matización, tanto la LRJAP y PAC (art. 113.3) como la LGT incorporan su prohibición a sus respectivos ámbitos.

procede a estimar el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el director del Departamento de Inspección de la AEAT fijando criterio sobre la correcta aplicación del principio de la prohibición de la *reformatio in peius* en relación con la extensión en la vía económico-administrativa de conformidad con el cual la correcta aplicación del citado principio exige que la prohibición sea apreciada respecto de todas las consecuencias favorables y desfavorables para el obligado tributario que son objeto de regularización administrativa y que procedan del mismo fundamento, pretensión o calificación jurídica, aunque las consecuencias surtan efectos en periodos impositivos o de liquidación distintos, debiendo apreciarse dicha interdicción de la *reformatio in peius* de forma global respecto de los distintos ejercicios cuando la regularización de todos ellos tiene el mismo fundamento.

¹² Recuérdese, además, que el citado principio de la *reformatio in peius* constituye un principio de origen procesal aplicable al Derecho administrativo que tiene por objeto impedir que la resolución de un procedimiento iniciado a instancia de parte agrave la situación inicial del solicitante. Dicha prohibición viene a resolver el conflicto que se plantea entre el principio de legalidad y el de seguridad jurídica con la prevalencia de este último en los casos en los que es aplicable, hallándose el citado principio en íntima conexión con el principio de congruencia, de conformidad con el cual el órgano receptor de la solicitud de inicio de un procedimiento o bien competente para resolver el recurso administrativo debe adecuarse en la resolución al *petitum* o pretensión del solicitante, sin que pueda empeorar su situación. En suma, la *reformatio in peius* se presenta como una modalidad de incongruencia, si bien, en el ámbito administrativo el principio de congruencia ha de ser matizado, en la medida en que la Administración debe resolver todas las cuestiones que se planteen en el expediente por su obligación de garantizar la satisfacción de los intereses públicos, los cuales ni deben ni pueden quedar al arbitrio de los interesados.

¹³ Así lo reconocieron, entre otras, las SSTC 54/1985, de 18 de abril, 84/1985, de 8 de julio, 143/1988, de 12 de julio, y 45/1993, de 8 de febrero.

Los pronunciamientos del tribunal son los propios de todo órgano decisor de pretensiones, estando siempre referidos a la reclamación: inadmisibilidad, estimación parcial o total, desestimación o improcedencia de la resolución por hechos colaterales al procedimiento que neutralizan la reclamación (básicamente por desestimiento y renuncia del interesado).

De todos estos contenidos específicos que pueden formar parte de la resolución, destaca especialmente el relativo a la estimación total o parcial. Señala a este respecto el artículo 239.3 de la LGT que «La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales». Así las cosas, podrá anularse total o parcialmente el acto recurrido, tanto por motivos de fondo como por defectos formales; y, en el supuesto de que estos hubiesen disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se anularía el acto en la parte afectada ordenando la retroacción de las actuaciones al momento del defecto formal¹⁴.

La resolución declarará la inadmisibilidad en los supuestos tasados del apartado cuarto del citado artículo 239 de la LGT, que son los siguientes: cuando se impugnen actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa; cuando la reclamación se haya presentado fuera de plazo; cuando falte la identificación del acto o actuación recurrida; cuando la petición contenida en el escrito de interposición no guarde relación con el acto o actuación recurrido; cuando concurren defectos de legitimación o de representación y cuando el fundamento de la reclamación verse sobre un acto firme y consentido, se recurran actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o confirmatorios de otros consentidos o exista cosa juzgada.

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que proceda la interposición del recurso de alzada ordinario, podrá interponerse asimismo ante el tribunal competente en primera instancia recurso de anulación en el plazo de quince días en los siguientes casos: cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación; cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas; cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución, y cuando se haya acordado el archivo de actuaciones como consecuencia de la renuncia o desistimiento del reclamante, la caducidad de la instancia o la satisfacción extraprocésal.

En cualquier caso, la eventual desestimación de la reclamación del sujeto pasivo abrirá la vía a la segunda instancia o, en su caso, al recurso contencioso-administrativo. Por su parte, el denominado «archivo de actuaciones», entendido como forma de terminación, comprende diversas

¹⁴ Tal y como señala además a este respecto la Sentencia de la AN de 26 de junio de 2014 (NFJ055108) a la hora de resolver el TEAC no puede incorporar hechos, datos o valoraciones no tenidos en cuenta para liquidar. En el concreto supuesto de hecho analizado, no habiéndose discutido la realidad de un fondo de comercio, concluye la AN que el TEAC no pudo apreciar el negocio anómalo. Existía pues en el presente caso incongruencia cuando el TEAC modificó un aspecto que en el procedimiento de aplicación de los tributos se consideró que no debía ser objeto de regularización. Y ello teniendo presente que, con carácter general, la resolución que se dicte ha de considerar y decidir expresamente sobre lo pedido y sobre todas y cada una de las cuestiones planteadas.

figuras con unos requisitos de carácter previo muy concretos tales como la satisfacción extraprocésal (que dado el carácter público del procedimiento deberá limitarse a las reclamaciones entre privados, es decir, retenciones y repercusiones impugnadas), el desistimiento o retirada de la reclamación por el interesado (que surtirá efectos únicamente en el procedimiento de que se trate) y la renuncia al derecho de impugnación mismo, con efectos permanentes y universales dentro del círculo jurídico a que se refiera.

Dada la trascendencia de todos estos actos del reclamante resultan exigibles los requisitos de forma escrita, apoderamiento suficiente (en su caso), estableciéndose al efecto dos tipos de límites: únicamente afectan al interesado que los realiza, en el supuesto de que fueren varios los reclamantes; y si la Administración estimase que el interés de la reclamación trasciende el ámbito particular, continuará el procedimiento dictándose la resolución que proceda.

¿Cuáles son los efectos derivados de la falta de resolución? En líneas generales dichos efectos se establecen buscando un equilibrio entre el carácter inexcusable de la misma y las garantías de recurribilidad mínimas para los recurrentes. Concretamente, al amparo de lo dispuesto en el artículo 240 de la LGT se contempla un plazo de un año a contar desde la interposición de la reclamación y, en consecuencia, desde el inicio de la vía económico-administrativa, descontándose, en su caso, las dilaciones imputables al interesado, de acuerdo con el artículo 104.2 de la LGT, al que se remite el artículo 214.3 de la ley.

Transcurrido el citado plazo de un año sin haber resolución, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación por silencio administrativo al objeto de poder imponer el procedente recurso, o bien esperar la resolución expresa, ya que ello no exime al tribunal de su deber de resolver. En todo caso, si se había obtenido la suspensión del acto, a partir de dicho plazo dejan de devengarse intereses de demora.

Una vez acordada la resolución, se abre la fase de ejecución de la misma, regulada en los artículos 66 a 69 del RGRVA, que omiten señalar el órgano competente para llevarla a cabo. Sin embargo, dada la consabida separación existente entre los órganos de aplicación y los de resolución de reclamaciones (confirmada además por el art. 83 LGT) debe estimarse que será a los primeros a los que corresponda la ejecución. Concretamente, si se anulara total o parcialmente el acto impugnado debiendo corregirse o dictarse otro sustitutivo, será competente el órgano que hubiese dictado el acto originario; y si este quedara confirmado, resultarían competentes los órganos que hubieran de desarrollar los correspondientes procedimientos de aplicación.

Tal y como establece el apartado primero del artículo 66 del RGRVA las resoluciones se han de ejecutar en sus propios términos, salvo que se hubiera suspendido el acto y se prolongara esta situación a otras instancias siendo aplicables, por expresa remisión del apartado segundo del citado precepto, las disposiciones generales de Derecho administrativo relativas a transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación. Señala además el apartado octavo del citado precepto reglamentario que todas las anteriores reglas serán de aplicación a la ejecución de resoluciones de los procedimientos especiales de revisión.

Los restantes apartados del referido precepto vienen a regular la ejecución de la resolución en función de su contenido. Así, si se hubiese anulado total o parcialmente el acto impugnado se anularían los subsiguientes al mismo, devolviéndose las garantías aportadas para la suspensión; y, en el supuesto de que se hubieran efectuado ingresos, se compensarían, conforme al artículo 73.1 de la LGT. En cambio, si la anulación hubiese tenido lugar por defecto de forma, se retrotraerían las actuaciones. Y si la resolución resultase ser desestimatoria se continuarían, en su caso, los procedimientos recaudatorios, calculándose los intereses de demora desde la finalización del periodo voluntario de ingreso del acto originario hasta la fecha de ingreso o de la resolución, según los casos, exigiéndose también estos (de conformidad con lo dispuesto en el art. 26.5 LGT) en caso de que, anulado el acto originario, hubiera de dictarse otro sustitutivo.

Una cuestión especialmente conflictiva es, a nuestro juicio, la relativa a la exigencia de intereses de demora en caso de anulación total o parcial de la liquidación impugnada, situando el origen de la demora en el periodo voluntario abierto por esta, pese a su ilegalidad. En la actualidad el artículo 26.5 de la LGT otorga rango legal a la discutible solución adoptada en su día por la Sentencia del TS de 28 de noviembre de 1997 (NFJ006713) y otras posteriores [caso, entre otras, de las Sentencias de 18 de mayo (NFJ019299), 25 de junio (NFJ019303) y 6 de julio de 2004 (NFJ019300)]. Tal y como tuvo oportunidad de precisar el TS en su Sentencia de 22 de enero de 2004 (NFJ061861), la ejecución en sus propios términos de las resoluciones no impide que deban tenerse presentes las eventuales modificaciones del ordenamiento que puedan llegar a plantearse en el interin de la reclamación, como pueda ser, por ejemplo, la anulación de la norma que en su día hubiese amparado el acto. Por tanto, la impugnación contra las cuestiones nuevas del acto de ejecución no podrá declararse inadmisibile por ser mera ejecución de la resolución.

Por su parte, el artículo 150.5 de la LGT ha venido sujetando expresamente la ejecución de las resoluciones y sentencias (cuando ordenan retrotraer las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación) a los plazos de duración del procedimiento inspector, con un mínimo de seis meses. De este modo el legislador de la Ley 58/2003 dio por zanjada la polémica suscitada en su día por el TS en sus Sentencias de 6 de junio de 2003 y de 30 de junio y 4 de octubre de 2004, en las que consideraba que no eran aplicables a la ejecución de resoluciones los límites temporales de las actuaciones inspectoras.

Cabe precisar, no obstante, que de acuerdo con la nueva redacción otorgada al citado apartado quinto del artículo 150 de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en caso de que la aportación de la documentación o información se realice dentro de los primeros nueve meses del procedimiento, a pesar de haberse incumplido los sucesivos requerimientos, será la Administración tributaria la que asuma el deber de analizarla sin que se proceda a una extensión del plazo. Si la aportación de dicha documentación se produjera transcurrido el citado plazo de nueve meses (ya sea antes o después de la formalización del acta) será el obligado tributario el que deba hacer frente a la extensión del plazo durante un periodo de tiempo de tres meses adicionales¹⁵. Por último en el

¹⁵ Se trataría, por tanto, en el presente caso de una extensión en tres meses del plazo máximo, el cual pasaría así de 18 a 21 meses (con carácter general) o bien de 27 a 30 meses en los supuestos especiales a los que ya se ha hecho refe-

supuesto de que el obligado tributario incorporara los medios de prueba tras la formalización del acta acordándose a resultas de ello el desarrollo de actuaciones complementarias (supuesto en el que, con posterioridad a la extensión de las actas, el obligado tributario aportase medios de prueba que obligaran a replantear las propuestas iniciales) la extensión del plazo sería de seis meses. Con carácter adicional procedería una extensión del plazo en un periodo de seis meses adicionales si la aportación de las citadas pruebas se produjese con posterioridad al instante en el que se hubiera documentado dentro del procedimiento inspector la procedencia de la aplicación del método de estimación indirecta. En definitiva, a tenor de la nueva redacción introducida en el artículo 150.5 de la LGT resulta factible la aportación de nuevas pruebas dentro del trámite de alegaciones, produciéndose la extensión del plazo de duración de las actuaciones en tres meses, siempre y cuando ello no implique la necesidad de realizar actuaciones complementarias, o bien en seis meses si fuese necesario acometer dichas actuaciones. A tal efecto no sería necesario tener que entrar a analizar si el obligado tributario ha acreditado o no con carácter previo la imposibilidad de su aportación. En todo caso se elimina la dilación imputable al obligado tributario como supuesto de no cómputo del plazo máximo de resolución. Y la apreciación y valoración subjetiva de la intencionalidad susceptible de haber provocado el retraso es igualmente abandonada, atendiéndose al instante en el que se proceda a la aportación de la documentación o información.

Volviendo al objeto de nuestro análisis los artículos 68 y 69 del RGRVA abordan, respectivamente, los incidentes de ejecución y la extensión de efectos de las resoluciones económico-administrativas¹⁶. En relación con los primeros, los incidentes se sustanciarán por el procedimiento seguido por la reclamación, suprimiéndose todos los trámites no indispensables¹⁷. En cuanto a la extensión de los efectos de las resoluciones, esta se supedita al cumplimiento de un conjunto de requisitos que la hacen más restrictiva que su análoga judicial y, en cierta medida, menos eficaz. Dichos requisitos se concretan en los siguientes: ha de tratarse de actos «en todo idénticos al impugnado»; han de ser posteriores a la interposición de la reclamación; es necesario que no sean firmes en vía administrativa; la extensión ha de solicitarla el reclamante o el interesado en la reclamación inicial; y debe solicitarse en el plazo de un mes a contar desde la notificación de la resolución.

rencia con anterioridad. Y ello a pesar de que la aportación de las pruebas se produzca con posterioridad a la formalización de las actas.

¹⁶ Concretamente el citado artículo 68 permite al tribunal declarar la inadmisibilidad del incidente respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de la LGT.

¹⁷ Ahora bien, tal y como precisa el TS mediante Sentencia de 14 de mayo de 2014 (NFJ061863), no resulta admisible plantear incidente de ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta o que se dejaron firmes por no plantearse en la reclamación inicial. De cualquier manera téngase presente que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 70 del RGRVA, en el ámbito contencioso-administrativo se han de tener presentes las previsiones sobre ejecución de sentencia contenidas en los artículos 103, 108 y 109 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Tal y como dispone el citado precepto reglamentario, en todo aquello que no se oponga a esa normativa específica y a la resolución judicial que se está ejecutando, será de aplicación lo dispuesto en la sección 1.ª, capítulo I, título V del RGRVA, que contiene las normas generales para la ejecución de las resoluciones administrativas.

Téngase presente finalmente que la doctrina que el TEAC establezca de forma reiterada vinculará a los demás tribunales económico-administrativos, así como al resto de la Administración tributaria. En esta misma línea, la doctrina sentada por el Pleno de cada tribunal económico-administrativo vinculará a las Salas del mismo, y la de ambos a los órganos unipersonales.

V. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES CUESTIONES CONFLICTIVAS PLANTEADAS A LA LUZ DE LA RECIENTE DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIAL

¿Qué legitimación se ha de estimar necesaria para comparecer en el procedimiento económico-administrativo? Al amparo de lo establecido en los artículos 232.3 de la LGT y 38 del Real Decreto 520/2005 adquieren la facultad para comparecer en un procedimiento ya iniciado quienes son titulares de los derechos o intereses legítimos que pueden resultar afectados por aquella resolución que hubiera de dictarse. Y, de cara a la concurrencia de dicho interés legítimo, la resolución debe repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de quien acude al procedimiento de revisión o al económico-administrativo, presuponiendo el interés legítimo que la resolución a dictar repercuta o pueda repercutir, directa o indirectamente, pero en todo caso de un modo efectivo y acreditado, en la esfera jurídica de quien se persona en el procedimiento¹⁸.

Queremos referirnos a continuación a la cuestión relativa al alcance de la representación en la reclamación económico-administrativa. Teniendo lugar, por ejemplo, una falta de atención a un requerimiento para la acreditación de la representación, a pesar de que constase en el expediente de gestión una escritura de poder general otorgada por el representante de la sociedad a favor de la persona que suscribiese el escrito de interposición, concluyó la Sentencia del TSJ de Cataluña de 12 de abril de 2012 (NFJ048663) que la inadmisión a trámite resultaría improcedente¹⁹.

Como regla general habrá de producirse siempre una acreditación suficiente de la representación en una reclamación económico-administrativa. En este sentido, produciéndose un requerimiento para la subsanación y una solicitud de ampliación del plazo concedido por la misma existirá obligación por parte de la Administración de resolver acerca de dicha solicitud dentro del plazo de subsanación requerido. Y, en caso de falta de resolución, la ampliación habrá de enten-

¹⁸ En este sentido afirma el TEAC en su Resolución de 10 de febrero de 2009 (NFJ032527) que no concurre este concepto de «interés legítimo» en el destinatario o repercutido de IVA, no pudiendo en consecuencia este último personarse como interesado en la reclamación.

¹⁹ En cambio el TSJ de Castilla-La Mancha tiene declarado en su Sentencia de 28 de enero de 2013 (NFJ061862) que, dado un escrito de interposición de una reclamación económico-administrativa que no aparece firmado por el reclamante, no constando además la existencia de poder de representación a favor del despacho de abogados que lo presenta, y no habiéndose subsanado el defecto a pesar de haber sido requerido, la inadmisión resultará procedente.

derse concedida, siendo improcedente la declaración de inadmisibilidad de la reclamación por no haberse acreditado la representación dentro del plazo inicialmente concedido²⁰.

Con carácter general el trámite de puesta de manifiesto del expediente constituye una facultad de los recurrentes o reclamantes que precisa de su ejercicio activo para poder desplegar sus efectos, quedando obligada la Administración a permitir el acceso al citado expediente si el obligado lo precisare, para lo cual el recurrente deberá dirigirse a la Administración autora del acto impugnado y manifestar expresamente su voluntad. Y en el supuesto de que los interesados decidieran interponer directamente reclamación económico-administrativa y precisasen del expediente para formular sus alegaciones, podrán comparecer ante el órgano que hubiese dictado el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación al objeto de que se le ponga de manifiesto, debiendo dejarse constancia de dicha circunstancia en el expediente.

Como es sabido la cuestión relativa a la eficacia interruptiva del plazo de prescripción queda vinculada al trámite de alegaciones en la vía económico-administrativa, el cual se considera una prolongación o una concreción en un momento esencial de la reclamación interpuesta –*ex art. 68.1 b) LGT*– contraponiéndose al mismo escrito en el seno de las actuaciones de comprobación o investigación iniciadas y desplegadas por la Inspección que, al estar encuadrado en el seno de un procedimiento de oficio, no se le puede atribuir el mismo efecto.

Pues bien, una vez iniciado el procedimiento económico-administrativo, y habiéndose producido el trámite de puesta de manifiesto del expediente y la presentación del escrito de alegaciones, tendrá lugar la eficacia interruptiva de la prescripción, no obstante a tal efecto el hecho de que se haya rebasado el plazo previsto para que se dicte resolución, no pudiendo reconocerse la existencia de caducidad del procedimiento y siendo válidas y eficaces las actuaciones llevadas a cabo en el curso del procedimiento.

A este respecto cabe estimar además que dicho efecto interruptivo se producirá aun en el caso de que el trámite de alegaciones se demore más allá del plazo previsto para la terminación del procedimiento, al perseguirse una finalidad idéntica. A mayor abundamiento, y como se ha apuntado, el transcurso de ese plazo máximo para resolver no determinará la caducidad del procedimiento o la imposibilidad de dictar tardíamente resolución, sino la posibilidad de que el reclamante considere desestimada por silencio la reclamación, dejando así abierta la vía del recurso de alzada o la del recurso contencioso. En suma, cualquier actuación llevada a cabo durante el periodo de duración del procedimiento, como el escrito de alegaciones, tiene efecto interruptivo, siempre y cuando no se haya superado el plazo legal de prescripción.

Recuérdese asimismo que, con carácter general, la extensión de la revisión en vía económico-administrativa alcanza, no ya solo las cuestiones planteadas, sino también todas las que se

²⁰ En este sentido se pronunció el TSJ de Castilla-La Mancha mediante Sentencias de 24 de septiembre (NFJ061872) y 22 de octubre de 2012 (NFJ061870).

deriven del expediente, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 237 y 239 de la LGT. En consecuencia carecería de fundamento que, actuando la Administración con sometimiento pleno a la ley y al derecho (tal y como prevé el art. 3 Ley 30/1992) se pretenda excluir la prescripción de la consideración en la resolución de la reclamación argumentándose, por ejemplo, que dicha cuestión no fue planteada antes. A mayor abundamiento la prescripción se aplica de oficio y el TEAC debe resolver todas las cuestiones derivadas del expediente.

Durante el desarrollo de la fase de instrucción de un procedimiento económico-administrativo en única o primera instancia habrá de respetarse siempre el trámite de alegaciones, recogido inicialmente en el artículo 29 del antiguo Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre (en su redacción otorgada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación parcial de la LGT), así como en el artículo 93 del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, que procedió a su desarrollo. Como ya se ha señalado en la actualidad se ha de estar a lo dispuesto en los artículos 236.5 y 239.4 de la Ley 58/2003.

Como seguramente se recordará estos artículos 29.3 del Real Decreto Legislativo 2795/1980 y 93.1 del RPREA de 1996 permitían prescindir de los trámites de reclamación del expediente y de puesta de manifiesto de las alegaciones en el supuesto de que del propio escrito de interposición de la reclamación (recibido *prima facie* en el tribunal económico-administrativo) o, en su caso, de los datos y antecedentes aportados por el interesado, resultare la incompetencia del tribunal, la extemporaneidad de la reclamación o cualquier otro motivo de inadmisión de la misma. Ahora bien el citado artículo 93.1 del RPREA parecía limitado únicamente a aquellos supuestos en los que el órgano administrativo no remitiese el expediente de gestión. Al amparo de lo establecido en los citados preceptos el TS reconoció en su Sentencia de 6 de julio de 2009 (NFJ035864) que resultaría posible rechazar una concreta reclamación económico-administrativa. Ahora bien, tal y como precisó el Alto Tribunal en el citado pronunciamiento, si para poder tomar dicha decisión hubiera de partirse de elementos obtenidos en el expediente de gestión que hubiese sido, a pesar de todo, objeto de reclamación, ya no sería posible adoptar la resolución oportuna sin abrir un trámite de alegaciones al reclamante.

En todo caso el artículo 236.5 de la vigente Ley 58/2003 parece presentar un contenido más amplio, pudiendo prescindirse así de todos aquellos trámites previstos en los apartados 1 a 4 del citado precepto, así como de la propia remisión del expediente administrativo al tribunal por parte del órgano que hubiese dictado el acto contenido en el artículo 235.3 de la citada ley. Se estima así que se podrá prescindir de dichos trámites cuando del escrito de interposición, junto con el expediente administrativo que ya hubiese remitido al tribunal o bien, en su defecto, con las alegaciones y documentos aportados por el reclamante, resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver o, en su caso, estos puedan tenerse por ciertos, así como cuando resulte evidente un motivo de inadmisibilidad de los previstos en el artículo 239.4 de la LGT.

Por lo que respecta a los trámites a los que se refiere el artículo 236.5 de la LGT, ¿habría de estimarse que dichos trámites deben ser impulsados de oficio con carácter general por el tribunal económico-administrativo o, por el contrario, cabría prescindir de los mismos cuando el expe-

diente administrativo o las alegaciones o documentos aportados por parte del interesado acreditasen todos los datos necesarios para resolver? Desde nuestro punto de vista en el supuesto de que el escrito de interposición no incorpore alegaciones y se remita el expediente, surgirá la duda relativa a si deberá inadmitirse la reclamación y, más concretamente, si resultará posible hacerlo sin dar un trámite previo de alegaciones al interesado. Y a pesar de que, en principio, atendiendo a la literalidad de lo dispuesto en el artículo 236.5 de la Ley 58/2003, ello podría estimarse innecesario, parece razonable estimar que debe cumplimentarse el mismo con la finalidad de evitar cualquier eventual indefensión en una resolución claramente perjudicial para el reclamante.

De cualquier manera la falta de alegaciones en la vía económico-administrativa no determinará que cualquier petición que se esgrima con posterioridad en sede jurisdiccional se califique como desviación procesal. A mayor abundamiento la falta de alegaciones no ha de impedir un pronunciamiento sobre el fondo del asunto si constan en el expediente administrativo las alegaciones de la parte efectuadas en vía administrativa. Dicha falta de alegaciones no ha de impedir además el examen de los motivos sobre el fondo alegados en vía judicial.

Por otro lado, el cómputo del plazo de prescripción del derecho a exigir el importe de la deuda tributaria por la eventual paralización del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas por plazo superior a cuatro años habrá de producirse desde el traslado realizado por el secretario del tribunal para la formulación de alegaciones. Así se encargó de reconocerlo la AN en su Sentencia de 26 de marzo de 2012 (NFJ061875), a la hora de apreciar la posible concurrencia en la providencia de apremio impugnada del motivo de oposición que establece el artículo 167.3 de la LGT (relativo a la extinción de la deuda por prescripción), habiendo tenido lugar la paralización del procedimiento económico-administrativo por un plazo superior a cuatro años contados, no desde la interposición de la reclamación, sino desde la formulación del escrito de alegaciones (acto interruptivo de esa prescripción).

En opinión de la AN dado el citado supuesto debe procederse a determinar si la notificación del oportuno traslado para evacuar ese trámite por parte del secretario del TEAR es o no correcta teniendo presente que, de acuerdo con lo previsto en los artículos 234.3 de la LGT y 50.5 del RGRVA (y a diferencia de la regla general contenida en el art. 112 Ley 58/2003, que obliga a la citación por comparecencia), en caso de imposibilidad personal después de dos intentos de notificación se ha de sustituir la misma por la notificación en la Secretaría del tribunal, donde podrá recogerse por el interesado la copia del acto en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a aquel en que se efectuó el último intento. Transcurrido dicho plazo una copia de dicho acto será depositada formalmente en la Secretaría del tribunal, considerándose como fecha de notificación la fecha en que se produzca dicho depósito.

A nuestro juicio la legitimidad de dicho sistema de notificación está fuera de toda duda, ya que el artículo 50.5 del RGRVA (que no hace sino desarrollar lo previsto en el art. 234.3 Ley 58/2003) no comete exceso reglamentario alguno al suprimir el requisito de la citación por edictos. Téngase presente que el propio legislador en ese artículo 234.3 ya estimó conveniente suprimirlo cuando se trata de resoluciones de los tribunales económico-administrativos.

¿Cabría la posibilidad de que los tribunales económico-administrativos retrotrajesen actuaciones en el sentido de ordenar que se abra, por ejemplo, un procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma? Tal y como señaló a este respecto el TEAC a través, entre otras, de sus Resoluciones de 30 de mayo de 2012 y 31 de enero de 2013, la respuesta a dicha cuestión ha de ser negativa. Y ello debido a que la falta de apreciación por parte de la Inspección de la posible concurrencia de las circunstancias configuradoras de dicha figura, tipificadas como es sabido en el artículo 15 de la LGT, no puede calificarse como un defecto formal generador de indefensión a los efectos de lo dispuesto en el artículo 239.3 de la citada ley. Estamos de acuerdo con dicha apreciación. Piénsese que si se atribuye por el artículo 194 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, la competencia para la apreciación de la posible concurrencia de las circunstancias que tipifican la figura del conflicto en la aplicación de la norma así como para iniciar el procedimiento oportuno recibiendo las alegaciones del interesado y emitiendo un informe sobre la concurrencia o no de las mismas (el cual, en caso afirmativo, habrá de remitirse a la Comisión Consultiva regulada en el art. 159 LGT) no corresponde a los tribunales económicos retrotraer actuaciones y ordenar la apertura de dicho procedimiento por entender que concurren las circunstancias precisas para ello. La no apreciación adecuada por la Inspección de la concurrencia de esas circunstancias no puede en absoluto considerarse como un defecto formal generador de indefensión que habilite esa retroacción, de acuerdo con el artículo 239.3 de la LGT.

La obligación de resolver por parte de los tribunales económico-administrativos ha de estimarse dirigida al conjunto de la reclamación. Y, teniendo en cuenta que el tribunal va a resolver sobre el conjunto de las cuestiones planteadas en sede administrativa, la existencia de una eventual declaración de incongruencia omisiva ocasionaría un retraso no deseado²¹.

A la hora de delimitar el contenido que deba presentar la resolución del tribunal se ha de tener presente que dicha resolución deberá resolver, en primer término, las cuestiones procesales relativas a competencia, legitimación y plazo, de forma que si hay extemporaneidad no podrá entrarse en otras cuestiones. Con carácter general los pronunciamientos de los tribunales económico-administrativos tienen lugar en el ámbito de las impugnaciones sometidas a su consideración si bien, para que puedan producirse, se ha de examinar con carácter preferente a cualquier cuestión si concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo, que son presupuesto para la admisión a trámite de la reclamación. La falta de cualquiera de ellos actuaría de impedimento para poder plantear siquiera cualquier cuestión de carácter no procedimental. En este sentido se han pronun-

²¹ En relación con un concreto supuesto de incongruencia omisiva motivado por una falta de contestación a alguna de las pretensiones sometidas a consideración por el órgano resolutorio declara el TEAC mediante Resolución de 18 de junio de 2015 (NFJ058838) que ello se considera incongruencia, siempre que no quepa interpretar razonablemente este silencio como una desestimación tácita, según la motivación de la resolución. En efecto, tal y como precisa el tribunal la ausencia de contestación a una de las pretensiones y la falta de motivación en otra de ellas representa una clara indefensión de la interesada, motivo por el cual en el presente caso procedía anular la resolución impugnada, ordenando retrotraer las actuaciones.

ciado además los tribunales de justicia, estimando prioritario el análisis de dicha cuestión procesal e impidiendo, en el supuesto de que la conclusión alcanzada lo fuese de extemporaneidad, entrar en las restantes cuestiones planteadas. Y ello sin perjuicio de que la declaración de extemporaneidad pudiese ser cuestionada y revisada en las instancias superiores que resulten procedentes²².

Finalmente en relación con la cuestión relativa a la imposición de las costas del procedimiento si la reclamación es desestimada totalmente y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, ¿procederá la aplicación de dichas costas a todos los procedimientos, incluidos los de las actuaciones tributarias reclamables? Tal y como hemos tenido ocasión de analizar a lo largo del presente trabajo el artículo 234.4 de la LGT, tras establecer la gratuidad del procedimiento, permite al órgano económico-administrativo exigir al reclamante que sufrague las costas del procedimiento si la reclamación o el recurso fuera desestimado y apreciarse temeridad o mala fe. Como seguramente se recordará esta condena en costas vino a sustituir a la antigua sanción del 5% de la cantidad reclamada que el tribunal podía imponer en estos casos, la cual se hallaba prevista en el artículo 22 del antiguo Texto Articulado de Procedimiento Económico-Administrativo de 12 de diciembre de 1980.

Actualmente es el artículo 51 del RGRVA el encargado de desarrollar la previsión legal, señalando el citado precepto reglamentario que el órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad o mala fe cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho, que entrañen un fraude de ley o procedimental o cuando se planteen recursos o reclamaciones con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Pues bien, siendo el órgano competente para imponer esas costas el órgano económico-administrativo parece razonable estimar que las mismas podrán imponerse también en aquellas resoluciones que pongan fin a actuaciones tributarias reclamables entre particulares, como podría suceder, por ejemplo, con la derivada de la impugnación de un acto de repercusión tributaria, donde existen dos partes enfrentadas, actuando el tribunal como un órgano imparcial e independiente²³.

Ahora bien repárese que dicho concepto de costas del procedimiento se refiere únicamente a los gastos en los que incurra el órgano económico-administrativo como consecuencia del procedimiento económico-administrativo suscitado por las partes, no siendo asimilable, por tanto, al concepto de costas judiciales, con inclusión de los honorarios de los profesionales intervinientes. Y ello a pesar de que su fijación concreta se remita a una orden ministerial atendiendo al coste

²² Este planteamiento resulta conectable además con una consolidada doctrina jurisprudencial que, en vía contencioso-administrativa, considera prioritario el examen de las cuestiones procesales relacionadas fundamentalmente con la competencia, legitimación y plazo, antes del examen de las restantes cuestiones planteadas como una supuesta concurrencia de un motivo de nulidad de pleno derecho, o bien con la posible de la prescripción de la deuda relacionada con la duración de las actuaciones inspectoras. No vemos inconveniente alguno para extender dicha doctrina a la vía económico-administrativa previa.

²³ Precisamente este concreto supuesto fue analizado por el TEAC mediante Resolución de 19 de febrero de 2014 (NFJ053871), reconociendo el citado tribunal la posibilidad de imponer las mismas.

medio del procedimiento y a la complejidad de la reclamación. Tratándose de actuaciones reclamables al único sujeto al que se le podrán imponer las costas será al reclamante cuando este vea desestimada totalmente su reclamación. Y, al amparo de dicha limitación legal, nada obsta a que en una actuación entre particulares la persona contra la que se dirija la reclamación pueda promover que se impongan las costas al reclamante.

VI. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN LA LEY 34/2015, DE 21 DE SEPTIEMBRE, DE REFORMA DE LA LGT

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT, establece nuevas reglas de acumulación de las reclamaciones económico-administrativas, reformulando aquellas para adaptarlas a la casuística que, tal y como apunta MONTERO DOMÍNGUEZ²⁴, en la práctica, se ha demostrado más necesaria en la búsqueda de la mayor eficiencia de la asignación de recursos, materiales y humanos, de cara a la tramitación y resolución de aquellas.

A tal efecto es objeto de modificación el artículo 230 de la LGT, encargado de regular dicha acumulación, quedando fundamentada la misma en aquellas que tengan origen en un mismo procedimiento o expediente e incorporándose una nueva regla en supuestos en los que sean varios los reclamantes contra un mismo acto administrativo o actuación tributaria de los particulares. Se persigue así que el tribunal pueda, de oficio, además de en los casos explicitados en la norma, acordar la acumulación, de forma motivada. En todo caso los acuerdos de acumulación o de desacumulación podrán quedar sin efecto, también de forma motivada. Con carácter adicional se establece una regla de acumulación vinculada al ámbito territorial de los tribunales.

En definitiva, son objeto de simplificación las reglas de acumulación obligatoria, introduciéndose la acumulación facultativa y previéndose un nuevo supuesto de acumulación para reclamaciones de varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares. A tal efecto se aclara que los acuerdos de acumulación o desacumulación no son recurribles, al tratarse de actos de trámite. Fuera de los supuestos previstos como de acumulación obligatoria el tribunal, bien de oficio o a instancia de parte, podrá acumular motivadamente aquellas reclamaciones que deban ser objeto de resolución unitaria por afectar al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. Con carácter adicional, y al objeto de alcanzar esa misma flexibilidad, se permite que esas acumulaciones no obligatorias puedan quedar sin efecto cuando el TEAR considere más conveniente su resolución separada.

Asimismo se modifica la regulación de la representación para establecer la presunción de acreditación de la misma, a efectos de la reclamación, dando validez a la que hubiese sido admitida en

²⁴ MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: «Sinopsis del anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», *Carta Tributaria Monografías*, núm. 10, 2014 (consultado en www.laleydigital.com).

sede gestora. A tal efecto es objeto de modificación el artículo 234 de la LGT, otorgándose nueva redacción a su apartado segundo presumiéndose por tanto acreditada la representación, a efectos de la reclamación y dando validez a la que hubiese sido admitida en sede gestora. Se presume así la representación voluntaria en vía económico-administrativa para aquellos que la ostentaron en el procedimiento de aplicación de los tributos del que derive el acto objeto de impugnación.

Con carácter general la representación admitida en sede gestora, es decir, dentro del procedimiento de aplicación de los tributos, surtirá efectos, también, en sede revisora. En materia de notificaciones se integra en el ámbito revisor de los procedimientos de notificación electrónica, que serán obligatorios en el caso de obligados tributarios que estén obligados, a su vez, a interponer la reclamación por medios electrónicos. Y se reforma desde una perspectiva objetiva y subjetiva la regulación de la exigencia de costas por temeridad o mala fe, de forma que se podrán exigir no solo en supuestos de desestimación, sino que también podrá serlo en casos de inadmisión, y el llamado a sufragar las mismas no tendrá que ser, necesariamente, el obligado tributario titular de la reclamación.

Por tanto en virtud de la reforma operada en el citado precepto se admite la representación voluntaria en la reclamación económico-administrativa acreditada en el procedimiento de aplicación de tributos contra el que se recurre. Ello será así a pesar de que autorización concedida en fase de aplicación del tributo no contemple expresamente que pueda extender su validez a la vía revisora. A tal efecto opina SÁNCHEZ PEDROCHE²⁵ que en este último supuesto, de acuerdo con lo señalado por el artículo 46 de la LGT, habría de exigirse una nueva acreditación, al objeto de garantizar siquiera mínimamente el correcto proceder del representante.

A través de la modificación introducida en el artículo 235 de la LGT se pretende retornar a la regulación tradicional del silencio administrativo en el seno de la reclamación económico-administrativa, incorporándose a tal efecto una regla a través de la cual se prevé el supuesto en el que, interpuesta la misma por silencio, se dicte resolución finalmente antes de que se haya resuelto la reclamación misma. Dicha regla se concreta en solicitar un pronunciamiento expreso del obligado en relación con la resolución dictada, de forma que su silencio determinará su aquiescencia con el contenido de aquel. Por tanto en caso de silencio administrativo podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquel en que produzca sus efectos. Y si, con posterioridad a la interposición de la citada reclamación y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, esta habrá de remitirse al tribunal una vez notificada al interesado, considerándose impugnada en vía económico-administrativa si el reclamante alega en su contra en el plazo del mes que se le concede para ello. En otro caso habrá de estimarse su conformidad con la citada resolución expresa.

Asimismo se establece la posibilidad de la notificación electrónica y la publicación en el buzón de los tribunales económico-administrativos. En efecto, en relación con la cuestión relativa

²⁵ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria», *RCyT. CEF*, ob. cit., pág. 33.

a la incorporación del uso de medios electrónicos se contempla la posibilidad de que las notificaciones se practiquen a través de la publicación en la sede electrónica de los tribunales económico-administrativos, siendo obligatorio este sistema (a través de la remisión efectuada al art. 235 LGT) en supuestos en los que la interposición de la reclamación deba hacerse por medios electrónicos, supuestos estos referidos a los obligados tributarios que a su vez deban recibir comunicaciones y notificaciones por estos mismos medios. Y se incluye la referencia al expediente electrónico señalándose en el apartado tercero de este artículo 235 que la reclamación deberá presentarse a través de la sede electrónica del órgano que dictó el acto objeto de impugnación cuando el obligado tributario esté vinculado por el régimen de notificaciones electrónicas obligatorias, especialmente relevante en el caso de la AEAT.

Respecto de la tramitación de las reclamaciones, se incorpora también la regulación de la puesta de manifiesto en el caso de los expedientes electrónicos. A tal efecto se modifica el artículo 236 de la LGT en el ámbito de la tramitación de las reclamaciones con la finalidad de incorporar la puesta de manifiesto en el caso de los expedientes electrónicos, destacando especialmente la referencia efectuada en el apartado cuarto de dicho precepto en relación con la aportación de pruebas, habida cuenta de la limitación que se incorpora en el artículo 106.6 de la LGT. Con motivo de la tramitación de la reclamación, cuando esta sea electrónica, la puesta de manifiesto del expediente se cursará por dichos cauces, que serán los que se utilicen igualmente para formular alegaciones y aportar pruebas. Dicho mecanismo resultará obligatorio, en todo caso, para los obligados que deban presentar la reclamación electrónicamente a través de la sede electrónica del órgano que dictó el acto objeto de la misma.

Este desarrollo de la Administración electrónica en sede de los tribunales económico-administrativos, especialmente en el trámite de audiencia, ha de ser valorado positivamente, al reforzar los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Es asimismo objeto de regulación la novedad relativa a la posibilidad de condena en costas en supuestos de inadmisión de la reclamación, si bien para que esta sea factible en los casos en que sea susceptible de interposición el recurso de alzada ordinario, la citada condena deberá ser confirmada en esa segunda instancia.

Por lo que respecta a la iniciación del procedimiento en primera o única instancia se pretende volver a la dicción anterior del régimen normal en Derecho administrativo de forma que, producido el silencio administrativo, la reclamación podrá interponerse en cualquier momento desde el día siguiente a que dicho silencio hubiese surtido efectos. Y, en esta misma línea, se regulan los efectos que la resolución expresa por parte del órgano gestor, una vez producido el silencio administrativo, y antes de que la reclamación hubiese sido resuelta, pueda tener, estableciéndose una presunción de conformidad con la resolución dictada para el caso de que el obligado tributario no hiciese manifestación expresa al respecto.

En cuanto a la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, se regula el planteamiento de cuestiones prejudiciales por parte de los tribunales económico-administrativos ante

el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), asegurándose que dicha regulación respete al derecho que las partes en litigio tienen a formular alegaciones con carácter previo al planteamiento de aquellas. En efecto se incorpora al artículo 237 de la LGT, encargado de regular la extensión de la revisión en vía económico-administrativa, un nuevo apartado relativo al planteamiento de cuestiones prejudiciales por parte de los tribunales económico-administrativos ante el TJUE, el cual plantea el necesario respeto que ha de producirse al derecho que las partes en litigio tienen a formular alegaciones con carácter previo al planteamiento de aquellas.

En definitiva, la nueva regulación aprobada establece las bases del procedimiento que habrán de seguir los tribunales económico-administrativos en aquellos supuestos en los que pretendan presentar una cuestión prejudicial ante el TJUE. Con carácter adicional se dispone la suspensión del procedimiento económico-administrativo en aquellos supuestos en los que, respecto del objeto del mismo, se presente una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo.

El artículo 238 de la LGT, encargado de regular la terminación de las actuaciones, contiene una modificación técnica en su apartado 2 consistente en la remisión efectuada al nuevo artículo 241 bis, relativo al recurso de anulación, el cual producirá efectos suspensivos sobre el plazo para recurrir la resolución, siendo las causas que van a permitir instar la anulación de la resolución las preexistentes en la norma. El citado precepto regula *ex novo* los efectos derivados de la resolución de este recurso en relación con la posterior reclamación susceptible de ser interpuesta, los cuales varían en atención al sentido de la resolución del recurso de anulación. Como es sabido en la práctica a resultas de la interposición del citado recurso suelen derivarse inadmisiones en supuestos esencialmente idénticos a otros desestimados o resoluciones en las que se concluye que la causa alegada no concurre.

Por lo que se refiere a la resolución de la reclamación, se integra una norma importante (art. 239), como es la relativa a la vinculación que para la Administración tienen las resoluciones de los TEAC en reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares (obligación de repercutir y soportar la repercusión; obligación de practicar y soportar retenciones; obligación de expedir, entregar y rectificar facturas; obligaciones entre sustituto y contribuyente), cuando dichas resoluciones hubiesen adquirido firmeza.

El citado artículo 239 de la ley prevé, por tanto, una vinculación de la Administración tributaria a lo decidido en reclamaciones entre particulares, así como una forma de ejecución subsidiaria de los incumplimientos en materia de facturación. Esta vinculación se referirá a la calificación jurídica de los hechos que se hubiese producido en la reclamación instada por un particular en relación con la actuación del otro vinculado por la relación jurídico-tributaria establecida entre ambos. Los actos de ejecución no forman parte de procedimiento gestor origen de la reclamación, constituyendo la única excepción a lo anterior los supuestos de retroacción. Y, tratándose de reclamaciones contra actuaciones u omisiones de los particulares, se introduce por vez primera en una norma con rango legal la mención expresa al carácter vinculante para los órganos de la Administración tributaria de las resoluciones que se dicten en cuanto a la calificación jurídica de los hechos, una vez que aquellas hayan adquirido firmeza, previéndose además que en caso de

inejecución de la resolución por parte del obligado al que dicha ejecución corresponda, cuando esta implique expedir factura, sea el reclamante quién pueda expedir la misma incorporándose los requisitos que habrán de cumplirse a tal efecto.

Por último, el artículo 240 de la LGT, encargado de regular el plazo de resolución de las reclamaciones, es objeto de una modificación de carácter meramente técnico con la finalidad de adecuarse a la nueva regulación del juego del silencio administrativo establecida al efecto. Concretamente se adapta la redacción del citado precepto a la doctrina del TS recibida por el TEAC relativa al plazo de reclamación contra el silencio, con la finalidad de favorecer la seguridad jurídica. La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Una vez transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, debiendo no obstante el tribunal resolver expresamente en todo caso. Los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa²⁶.

En resumen, tras la reforma operada por la Ley 34/2015 se atribuye al TEAC la competencia para conocer de las reclamaciones respecto de actuaciones entre particulares cuando el domicilio fiscal del reclamante se halle fuera de España, potenciándose el sistema de unificación de doctrina al atribuirse al citado tribunal la competencia para dictar resoluciones en unificación de criterio y a los TEAR la posibilidad de dictar resoluciones de fijación de criterio respecto de las salas desconcentradas y reconociéndose la legitimación de los órganos económico-administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el TJUE²⁷.

En materia de acumulación, se simplifican las reglas de acumulación obligatoria y se introduce la acumulación facultativa. Con carácter adicional se establece una presunción de representación voluntaria a favor de quienes la ostentaron en el procedimiento de aplicación de los tributos del que derive el acto impugnado y se introduce la notificación electrónica para las reclamaciones que se interpongan obligatoriamente por esta vía.

Por otra parte, se suprime la regla especial de cómputo de plazo para recurrir en caso de silencio, de acuerdo con la reciente jurisprudencia del TS y con la propia doctrina del TEAC. En el supuesto de que con posterioridad a la interposición de la reclamación económico-administrativa se dictara resolución expresa se procedería a efectuar la oportuna notificación concediéndose plazo de alegaciones ante los tribunales económico-administrativos y teniéndola por impugnada,

²⁶ Véase a este respecto SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», *RCyT*. CEF, núm. 391, 2015 (consultado en www.ceflegal.com), quien apunta que «Tal previsión, en la práctica, implica que el reclamante, pasado el año, podrá esperar a la resolución expresa de su reclamación o recurrir en alzada (primera instancia) o interponer el recurso contencioso-administrativo (única instancia) en cualquier momento que así lo desee, prescindiendo de cálculos temporales o plazos de la Ley 30/1992 o de la LJCA».

²⁷ A tal efecto se establecen normas de procedimiento reguladoras y se determina que la interposición de tales cuestiones prejudiciales suspende el procedimiento económico-administrativo así como el cómputo del plazo de prescripción.

sin perjuicio de que la satisfacción extraprocesal haya de ser declarada por el órgano económico-administrativo que estuviera conociendo del asunto.

Asimismo se incorpora la referencia al expediente electrónico, introduciéndose la obligatoriedad de la interposición electrónica en caso de que el acto impugnado fuera de notificación obligatoria por esta vía y promoviéndose la utilización de manera extensiva de dichos medios electrónicos.

Finalmente, se determina de forma expresa en norma con rango de ley el plazo del que dispone la Administración para ejecutar la resolución dictada por el tribunal económico-administrativo en los supuestos en los que se resuelva por razones sustantivas o de fondo, reconociéndose expresamente la eficacia de las resoluciones que se dicten ante la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos y contemplándose la posibilidad de suspensión de la resolución económico-administrativa en caso de presentación de recursos de alzada ordinarios por los directores generales, siempre y cuando concurren determinadas circunstancias.