



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

GRADO en Derecho

**LAS RECLAMACIONES
ECONÓMICO
ADMINISTRATIVAS**

Autor:

Juan Pascual Caballero

Tutor:

Marta Villarín Lagos

Valladolid, 1 de Julio de 2015

LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

Autor:

Juan Pascual Caballero

Tutor:

Marta Villarín Lagos

RESUMEN

La Reclamación económico administrativa es un recurso administrativo singular para impugnar actos tributarios dictados por la Administración, y que se interpone ante los Tribunales Económico-Administrativos.

En la primera parte del presente trabajo se van a analizar algunos de los puntos más conflictivos de esta figura, como su obligatoriedad como requisito de impugnación preprocesal, y la independencia de los Tribunales Económico Administrativos. Todo a la luz de su configuración actual, que está necesitada de urgentes retoques, como se sugieren en este estudio.

En la segunda parte del trabajo, se van a analizar los distintos supuestos en los que cabe suspender la ejecución de los actos administrativos. Realizando un análisis jurisprudencial de unos de los supuestos más conflictivos “la suspensión con dispensa de garantías”.

PALABRAS CLAVE:

Reclamación económico administrativa; suspensión; obligatoriedad; independencia funcional; Tribunal Económico-Administrativo; Derecho tutela judicial efectiva; Principio ejecutividad

ABSTRACT

The economic- administrative complaint is an especial administrative appeal that represents a singular tool to claim against tax resolution issued by de Administration. These legal recourses are resolved by the Administrative-Economic Court.

In the first part of this essay, the most controversial points of this legal form will be analyzed. This tool is considered as a prerequisite in order to start judicial proceedings. And also will see the meaning of the independence of the Economic- Administrative Court.

At the second part of this essay, will analyze the jurisprudence to understand in which cases the Tax resolution could be suspended.

KEYWORDS:

Economic-administrative complaint ; suspension; obligatoriness; functional independence; Economic-Administrative Court ;Effective judicial protection law ; Principle enforceability.

TABLA DE ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Art.	Artículo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
CTMB	Consejo Tributario Municipal de Barcelona
EM	Exposición de motivos
FJ	Fundamento Jurídico
LBRL	Ley 7/1985 de Bases del Régimen Local
LC	Ley Concursal
Ley 7/2012	Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude
LGT 1963	Ley General Tributaria de 1963
LGT	Ley General Tributaria del 17 de diciembre de 2003
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LPA	Ley del Procedimiento Administrativo de 1958
LRJAPyPAC	Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
NRC	Nº de referencia completo para la identificación de avales
OM	Orden Ministerial
PLGT 2015	Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003
RD	Real Decreto
RGRVA	Reglamento General de Revisión en vía administrativa
RPREA 1924	Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativa por Decreto de 26 de noviembre de 1924.

RPREA 1959	Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativa por Decreto de 26 de noviembre de 1959
RPREA 1996	Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativa por Decreto de 26 de noviembre de 1959
STJCE	Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TAPEA 1980	Texto Articulado del Procedimiento Administrativo de 1980
TC	Tribunal Constitucional
TCE	Tratado Constitutivo de las Comunidades Europeas
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAM	Tribunal Económico Administrativo Municipal
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que fue sustituido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea con la aprobación del Tratado de Lisboa en 2009.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

ÍNDICE

1. INTRODUCCION	7
1.1. Antecedentes	7
1.2. Objeto y regulación de la actual Ley General Tributaria	9
1.3. Una cuestión previa: el recurso de reposición	14
2. LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS: CARACTERES	19
2.1. La reclamación económico administrativa: Un recurso administrativo singular	20
2.1.1. <i>Análisis de la independencia de los tribunales económico-administrativo en el marco del Derecho Comunitario</i>	23
2.1.2. <i>Breve referencia al Derecho comparado</i>	36
2.2. La reclamación económico administrativa como presupuesto de impugnación procesal	41
2.3. La gratuidad de la vía económico-administrativa	50
3. LA SUSPENSIÓN EN LA VÍA ECONÓMICO ADMINISTRATIVA	54
3.1. Evolución de la suspensión en vía económico administrativa	54
3.2. El principio de ejecutividad y el derecho a la tutela judicial efectiva: un posible conflicto	56
3.3. Consideraciones sobre el principio de especialidad y el régimen de las garantías	61
3.3.1. <i>El principio de especialidad</i>	62
3.3.2. <i>El régimen de las garantías necesarias para obtener la suspensión</i>	64
3.4. Supuestos de suspensión	71
3.4.1. <i>La suspensión con dispensa de garantías: algunas cuestiones controvertidas</i>	75
a) <i>Significado de la expresión “perjuicios de difícil o imposible reparación”</i> ...	76
b) <i>La admisión de la suspensión sin garantías</i>	84
3.4.2. <i>Solicitudes de suspensión simultánea y subsidiaria</i>	92
4. CONCLUSIONES	97
Bibliografía	101

1. INTRODUCCIÓN.

1.1. Antecedentes.

La aparición de las reclamaciones económico administrativas se produjo con la Ley de 9 de diciembre de 1881, la denominada Ley Camacho¹. Fue la primera en regular la vía económica administrativa como un recurso administrativo especial en el ámbito fiscal. El Real Decreto, 31 de diciembre de 1881, desarrolló la anterior Ley regulando la organización de la vía económico administrativa en el ámbito provincial. La singularidad de la vía económico administrativa se reafirmó con la Ley Azcarate de 1889, en la que se establecían las bases del procedimiento administrativo.

Más tarde por Decreto-Ley de 16 de junio de 1924, de acuerdo con la autorización concedida en virtud del art. 40 de la Ley de Presupuestos de 26 de julio de 1922, se pusieron en funcionamiento los Tribunales Económicos-Administrativos.

Durante la Segunda República Española se acometieron diferentes reformas orgánicas en el Ministerio de Hacienda, con las cuales surgieron los Tribunales Económico-Administrativos Centrales. Sin embargo, la especificidad de la vía económico administrativa con respecto a la vía administrativa ordinaria, se mantuvo sin modificaciones hasta la promulgación de la Ley del Procedimiento Administrativo de 1958 (en adelante LPA 1958).

Siguiendo la habilitación recogida en la LPA 1958, fue aprobado el Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativa por decreto de 26 de noviembre de 1959 (en adelante, RPREA 1959). Este texto permaneció en vigor hasta la promulgación del Texto Articulado del Procedimiento Administrativo (en adelante,

¹Denominada así, ya que dicha Ley se promulgó de la mano de Juan Francisco Camacho, Ministro de Hacienda de Alfonso XII.

TAPEA 1980), aprobado por el RD-Legislativo 2795/1980, de 5 de julio, de Bases sobre el procedimiento económico administrativo. En este cúmulo normativo ya estaba vigente la Ley General Tributaria de 1963, aprobada por la Ley 230/1963 de 28 de diciembre (en adelante, LGT 1963) y que entró en vigor el 1 de marzo del siguiente año².

En la LGT de 1963, ya aparecía en su artículo 90 una de las notas características de los Tribunales Económico-Administrativos: la independencia jerárquica funcional, que se basa en la separación entre gestión y resolución de reclamaciones que, contra aquella gestión, se susciten. Esta separación entre el ámbito de gestión, en sentido amplio, y la revisión, ya aparece mencionada en el preámbulo del Real Decreto-Ley del año 1924, que señalaba *“Toda reforma que aspire a hacer eficaz y fecunda la administración central y provincial de la Hacienda Pública ha de tener como punto de partida la diferencia entre los actos de gestión y las reclamaciones económico administrativas que contra estos se promueven”*³.

La publicación del Real Decreto 1524/1988, de 16 de diciembre, supuso la regulación de la organización y competencia de los Tribunales Económico-Administrativos, la cual daría lugar a la desaparición de los Tribunales Provinciales, y a la consiguiente creación de Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales.

Unos años más tarde, se modifica la redacción de determinados preceptos del TAPEA por la ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT 1963. Con ello llegamos a la que, hasta ahora, es la última Ley General Tributaria 58/2003, de 17 diciembre (en adelante LGT). Esta Ley, vigente hoy por hoy, supuso la derogación del TAPEA, y recoge la normativa aplicable a las reclamaciones económico administrativas en sus artículos 226 a 248. Aunque en el presente trabajo, no puedo perder de vista el

²CHECA GONZALEZ, Clemente. *Revisión en vía administrativa: Recurso de reposición y reclamaciones económico administrativa*. Thomson Aranzadi, 2005, pág. 15.

³TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL 2011, *Memoria Tribunales Económico-Administrativos* Ministerio de Hacienda y Administración Públicas: Secretaria General Técnica, pág.219 y ss. La razón por la que cito la Memoria de 2011, es que a diferencia de la más reciente publicada, la Memoria del año 2013 sólo se ciñe a asuntos como presupuestos, evolución de las reclamaciones resueltas, líneas estratégicas, etc..., mientras que la memoria del año 2011 viene acompañada al final de pequeñas consideraciones sobre los Tribunales Económico-Administrativos, y su papel en el ordenamiento jurídico Español. Se pueden consultar en el siguiente enlace: <<http://www.minhap.gob.es/esES/CDI/Informes%20y%20Memorias/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>>.

Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 diciembre (en adelante, PLGT 2015)⁴.

La LGT, que entró en vigor el 1 de julio de 2004, mantiene la separación entre la aplicación de los tributos y la resolución de las reclamaciones económico administrativas, siendo recogido en su art. 83.2. Así, señala “*Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración Tributaria.*” Por lo tanto, sigue con la separación funcional que ya establecía, como hemos señalado más arriba, la LGT de 1963. El PLGT 2015 no está previsto que modifique este precepto, por lo que dicha separación se mantendrá.

1.2. Objeto y regulación de la actual Ley General Tributaria.

La Ley General Tributaria es la ley de referencia en cualquier aspecto de la materia tributaria y, como no podría ser de otra manera, también en el ámbito de las reclamaciones económico administrativas. Esta Ley ha supuesto una notable mejora técnica en la sistematización del derecho tributario en general, con un gran carácter codificador.

De hecho, el título V, que se denomina “Revisión en vía administrativa”, introduce importantes modificaciones respecto a la regulación que, sobre esta materia, establecía la LGT de 1963, bajo lo rúbrica “Gestión Tributaria”.

El título V regula todas las modalidades de revisión de los actos administrativos en materia tributaria, estableciendo una regulación más detallada de los procedimientos especiales de revisión, e incorporando las principales normas de las reclamaciones económico administrativas.

De acuerdo con lo establecido en el art. 213.1 de la LGT⁵ “*Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante: a) Los procedimientos especiales de revisión. b) El recurso de reposición. c) Las reclamaciones económico-administrativas.*”

⁴Se puede consultar en el siguiente enlace:<http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Anteproyecto%20LGT.pdf>

⁵El PLGT 2015 prevé modificar este precepto en su apartado segundo.

Siguiendo la estructura establecida por MENÉNDEZ MORENO⁶, los procedimientos especiales de revisión se regulan en el artículo 216, y son cinco:

- Revisión de actos nulos de pleno derecho.
- Declaración de lesividad de actos anulables.
- Revocación.
- Rectificación de errores.
- Devolución de ingresos indebidos.
- El PLGT 2015 prevé la introducción de un nuevo procedimiento especial de revisión en su letra d), que señala “*La Revocación de los actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea*”.

Estos procedimientos especiales de revisión son la manifestación de la facultad, que tiene la Administración, para suprimir los efectos de los actos administrativos en los supuestos y causas establecidos en la Ley. Todos ellos son una manifestación de la autotutela administrativa y se producen de oficio, es decir, a instancia de la propia Administración y no del administrado.

Por esta razón el administrado cuenta con otros medios de revisión, exactamente dos recursos, los cuales se establecen a instancia del propio administrado:

- El recurso de reposición. Es un recurso potestativo generalmente, que se interpone ante el órgano que dictó el acto administrativo. Con él se pretende que dicho órgano tenga la oportunidad de modificar aquel, antes de que se someta a la vía económica administrativa.
- Las reclamaciones económico administrativas. Son un recurso administrativo especial que tiene por objeto la materia económico administrativa. Se regulan en los artículos 226 a 249 de la LGT y títulos IV y V del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA).

Centrándonos en lo que se refiere a la regulación de las reclamaciones económico administrativas, en la actual LGT el legislador estableció importantes cambios con respecto

⁶MENENDEZ MORENO, Alejandro. *Derecho Financiero y Tributario*. Lex Nova, 2014, pág. 397.

a la regulación anterior, con la finalidad de agilizar las resoluciones de las reclamaciones económico administrativas. Destacan aquí, la creación de órganos unipersonales, los cuales pueden resolver reclamaciones en única instancia y en plazos más cortos, en relación con determinadas materias y cuantías. Además, estos órganos pueden intervenir dentro del procedimiento general, en la resolución de inadmisibilidades o de cuestiones incidentales, o en el archivo de actuaciones en caso de caducidad, renuncia, desistimiento o satisfacción extraprocesal.

Se ha introducido también un recurso de alzada, que se denomina recurso de unificación de doctrina y que se interpone contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central. La finalidad de esta medida es conseguir la uniformidad de criterios de las consultas tributarias y de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central. De esta manera, se pretende lograr la unificación de criterios en la actuación de toda la Administración tributaria.

Podemos señalar que los principales objetivos, que en la vía revisora pretendió conseguir la actual LGT, fueron, según MARCO SAN JUAN, básicamente dos: reforzar las garantías y la seguridad jurídica de los contribuyentes y, por otro lado, impulsar la unificación de los criterios en la actuación administrativa⁷.

Esta ley ha sido objeto de desarrollo a través del RGRVA, que ya he mencionado con anterioridad. Este reglamento está dividido en cinco títulos, de los cuales me voy a centrar fundamentalmente en el título IV, que lleva por rúbrica “Reclamaciones económico administrativas”. Este texto reglamentario tiene un carácter fundamentalmente procedimental.

En estas líneas vamos a hacer una breve referencia a los objetivos que persigue la modificación parcial de la Ley General Tributaria. Y por otro lado, señalar las modificaciones que en materia de revisión y, más concretamente, en materia de las reclamaciones económico administrativas prevé introducir el PLGT 2015. Algunas de ellas van a ser objeto de análisis en el presente trabajo de una forma más amplia.

En extrema síntesis, los objetivos de la modificación son tres fundamentalmente:

⁷MARCO SAN JUAN, José Antonio. *Cuestiones básicas sobre el recurso de reposición y las reclamaciones económico administrativas*. Lex Nova, 2008, pág. 29.

LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

- El reforzamiento de la seguridad jurídica, tanto para los administrados como para la Administración. Así se fijan, por ejemplo, nuevos plazos para el procedimiento de inspección. Se pasa de 12 meses prorrogables otros 12 meses, a un plazo general de 18 meses.

- Reducir la litigiosidad tributaria. Para ello se prevé en el PLGT 2015 el desarrollo reglamentario del “Proyecto de Suministro Inmediato de Información”⁸.

- Prevenir el fraude fiscal y mejorar la eficacia de la Administración. Estas han sido las medidas que han ocupado más titulares en los medios de comunicación durante el mes de abril de este año. Entre ellas destacan: dar publicidad a los deudores de la Administración Pública con mayor cuantía y el acceso a los datos de los condenados por delito fiscal.

A continuación, voy a analizar, como he adelantado antes, los cambios introducidos en la vía de revisión y, más concretamente, en el ámbito de las reclamaciones económico administrativa. Todos ellos están recogidos en el título V del PLGT 2015.

El objetivo de esta reforma es la introducción de mecanismos y preceptos, que faciliten la integración legal y la efectividad del Derecho de la Unión Europea en el ámbito fiscal. Ámbito en el que, como ya es sobradamente conocido, tiene una gran influencia.

Una de las principales novedades es el reconocimiento expreso de legitimación a los Tribunales Económico-Administrativos para interponer cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Esta cuestión la analizaremos más detenidamente en el segundo punto del presente trabajo. Sólo señalar, por ahora, que se trata de la manifestación de la primacía y del efecto directo del Derecho de la Unión Europea en nuestro ordenamiento.

Otra novedad, que ya he apuntado antes con ocasión de los procedimientos especiales de revisión del art. 216 de la LGT, es la creación de un nuevo procedimiento especial para la revisión de actos dictados al amparo de normas tributarias y que hayan sido

⁸Se trata de un sistema telemático en el que después de cada operación comercial, como ocurre en el caso del IVA, los contribuyentes enviarán las facturas emitidas y recibidas. Con este recabado de datos la Administración tributaria pretende facilitar la declaración del impuesto al contribuyente, mejorando su seguridad jurídica y reduciendo la conflictividad que generan las declaraciones.

declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. Esta modificación viene motivada porque, en la actualidad, no hay un procedimiento de revisión para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado en el ámbito tributario. Ello hacía que los contribuyentes se vieran obligados a acudir al procedimiento de reclamación de la responsabilidad patrimonial, recogido en la Ley 30/1992, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJAPyPAC). Y es esta ausencia de una regulación específica, junto a la complejidad y especificidad de la materia tributaria, la que ha llevado a la creación de este procedimiento *ad hoc*. Este procedimiento se va a regular en el artículo 219 bis *ex novo*.

Respecto al bloque normativo de las reclamaciones económico administrativas, se persiguen dos objetivos básicos en el PLGT 2015: la agilización de los Tribunales Económico-Administrativos y la reducción de la conflictividad. Y para cumplir estos objetivos realizan, entre otras, las siguientes modificaciones de la actual normativa.

- Se promueve una mayor y mejor utilización de los medios electrónicos en todas las fases del procedimiento, haciendo obligatorio la interposición electrónica de la impugnación del acto administrativo, cuando este se hubiera notificado también por vía electrónica.
- Se mejora el sistema de unificación de doctrina, otorgando al Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) la competencia para dictar resoluciones de unificación de criterio. Análoga competencia tendrán los Tribunales Económico-Administrativos Regionales para unificar criterio entre sus salas desconcertadas. El TEAC también va a poder conocer de las reclamaciones económico administrativas interpuesta por particulares que se hallen en el extranjero.
- En materia de acumulación, se simplifica la acumulación obligatoria y se introduce la acumulación facultativa.
- También, se va a establecer una presunción de representación voluntaria, a favor de aquellos que ostentaron la representación en el procedimiento de aplicación de los tributos del que deriva el acto impugnado. Siendo el fin de esta modificación reducir costes indirectos al administrado.
- En materia de suspensión, se establece la posibilidad de suspender la ejecución de las resoluciones económico administrativas en caso de presentación de recursos de

LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

alzada ordinarios por los Directores Generales, si se dan determinadas circunstancias.

- En materia de recursos, se crea el nuevo recurso de ejecución, conocido en la vigente LGT como incidente de ejecución, contra el acto dictado como consecuencia de una resolución estimatoria del tribunal. Y se reduce a 6 meses el plazo de resolución de recurso extraordinario de revisión, que, en la vigente LGT, es de un año.
- Y por último, se sustituye el procedimiento ante los órganos unipersonales por el procedimiento abreviado para las reclamaciones de menor cuantía, en el que el tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

1.3. Una cuestión previa: el recurso de reposición.

El recurso de reposición forma parte de la vía de revisión, y será conocedor de este recurso el órgano que dictó el acto administrativo, haciéndose posible que este órgano revise el acto dictado y lo pueda modificar antes de someterse a la vía económico administrativa⁹.

La LGT permite que, con anterioridad a la interposición de la reclamación económico administrativa, pueda interponerse en su caso el recurso de reposición. No es un presupuesto pre-procesal, es potestativo¹⁰ y puede interponerse o no interponerse sin perjudicar en ningún caso a la reclamación económico administrativa. Por lo tanto, una primera diferencia con la reclamación económico administrativa es que esta tiene carácter obligatorio, por lo que su interposición es preceptiva para poder acceder a los tribunales contencioso administrativos, mientras que el recurso de reposición tan solo es potestativo.

De acuerdo con el art. 222 de la LGT, una vez interpuesto el recurso de reposición, no podrá promoverse la reclamación económica administrativa hasta que el recurso de reposición se haya resuelto de forma expresa, o hasta que se considere desestimado por silencio administrativo. En caso de interposición simultánea, hablamos de casos en los que dentro del plazo para recurrir se hubieran interpuesto tanto el recurso de reposición como

⁹Vid. ob. cit.: MARCO SAN JUAN, José Antonio. *Cuestiones básicas sobre el recurso de reposición y las reclamaciones económico administrativ*, pág.33.

¹⁰Aunque, como señalaré más adelante, existen supuestos en el ámbito local en los que es preceptivo.

la reclamación económico administrativa, de acuerdo con el segundo apartado de este art. 222, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibile el segundo. Es decir, si se interpone recurso de reposición y, sin esperar a la resolución del recurso o que este se pueda entender desestimado por silencio administrativo, se interpone una reclamación económico administrativa, se inadmitirá la reclamación económico administrativa, siempre que esta tuviera como objeto el mismo acto¹¹.

Uno de los aspectos positivos del recurso de reposición es que interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse desde su inicio a partir del día siguiente a aquel en el que la resolución sea notificada¹². Esto supone que el reclamante, que ha interpuesto el recurso de reposición, tendrá que esperar, bien a la notificación expresa, o bien un mes para entender desestimado su recurso por silencio administrativo y poder interponer la reclamación económica administrativa¹³. Este planteamiento, junto con el hecho de ser potestativo, permite que pueda ser utilizado como instrumento por el asesor o el contribuyente para ganar tiempo a efectos de fundamentar, o motivar la reclamación económica administrativa con más garantías y, de este modo, intentar conseguir la estimación de la pretensión en los Tribunales Económico-Administrativos.

En el ámbito de los tributos locales, el recurso de reposición ha modificado su carácter preceptivo o potestativo a lo largo de las distintas reformas normativas. En un primer momento, con la entrada en vigor de la Ley 7/1985 de Bases del Régimen Local (en adelante, LBRL), se establecía como único trámite administrativo, previo a la interposición del recurso contencioso administrativo, la impugnación del acto administrativo mediante recurso de reposición. Pero señalaba el art. 52 de la LBRL, en su redacción originaria, que “*Contra los actos y acuerdos de las Entidades Locales que pongan fin a la vía administrativa, los interesados podrán, previo recurso de reposición, en los casos en que proceda, ejercer las acciones que procedan ante la Jurisdicción competente*”. La doctrina, pese al “podrán”, entendió que

¹¹De acuerdo con el apartado segundo del artículo 21 del RGRVA.

¹²Todo ello de acuerdo con el artículo 22 del RGRVA.

¹³Vid. ob. cit. MARCO SAN JUAN, José Antonio. *Cuestiones básicas sobre el recurso de reposición y las reclamaciones económico administrativas*, pág. 62 y siguientes.

tal recurso era obligatorio y que constituía un presupuesto pre-procesal¹⁴, porque así lo exigía la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1956, en su art. 52.1¹⁵.

La LRJAPyPAC, en su redacción original, elimina el recurso de reposición en vía administrativa. Por otro lado, el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios; en su artículo primero, establece la subsistencia en el ámbito local del recurso de reposición, sin señalar si era potestativo o preceptivo. Hasta que, finalmente, la Ley 4/1999, que modificó la LRJAPyPAC, reinstaura el recurso de reposición, atribuyéndole el carácter de potestativo, con la finalidad de solventar aquellos problemas que su eliminación había suscitado en el ámbito local.

Actualmente la LGT, en su disposición adicional cuarta, remite la regulación del recurso de reposición a las leyes reguladoras de las Haciendas Locales, por lo tanto se ha de acudir tanto a la LBRL, como al Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL).

De acuerdo con los artículos 108 de la LBRL y el artículo 14.2 del TRLRHL, a través del recurso de reposición son impugnables todos los actos dictados por las entidades locales en vía de gestión de sus propios tributos, y de sus restantes ingresos de Derecho público. Siendo preceptivo en aquellos municipios donde la ley no prevé la posibilidad de interponer una reclamación económica administrativa, porque tales municipios carecen de órganos económicos administrativos propios para conocer de la revisión de sus tributos locales, de acuerdo con el artículo 137 de la LBRL. Y ello se debe a que, estos órganos de revisión municipales, sólo podrán ser creados por los municipios de gran población, en conformidad con lo establecido por la Ley 57/2003 de medidas para la modernización del gobierno local.

El recurso de reposición es un medio de impugnación cuya eficacia ha sido frecuentemente cuestionada por un sector doctrinal, ya que implica la rectificación de un

¹⁴ ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO, Dirección de servicios jurídicos del estado. *Manual de revisión de actos en materia tributaria*. Thomson Aranzadi, 2006, páginas 465 y ss.

¹⁵ El citado precepto dispone: "Como requisito previo a la interposición del recurso contencioso-administrativo deberá formularse recurso de reposición en el que se expondrán los motivos en que se funde".

acto por parte de la propia Administración que ha dictado ese acto¹⁶. Esto, junto con el hecho de que tales órganos estarán integrados por funcionarios encargados de la aplicación de los tributos, y estos perciben sus incentivos en función del volumen de deuda descubierta en la Inspección y en la Gestión Tributaria, o por la recaudada en la recaudación. Y si le añadimos que es resuelto en un mes, lo cual supone un plazo tan corto que impide, tal y como señala GARBERÍ LLOBREGAT, que puedan surgir hechos novedosos que no se hayan tenido en cuenta a la hora de dictar la resolución¹⁷. Todo ello, hace que la interposición del recurso de reposición por el contribuyente sólo va a tener un resultado estimatorio, cuando se trata de errores de hecho o materiales.

Actualmente, la LGT ha estimulado esta figura. Para ello ha señalado que, el incumplimiento del plazo para resolver la reposición, acarrea que dejen de devengarse intereses de demora. Además, ha ampliado el plazo para interponer el recurso en un mes, y ha unificado, también, el plazo para resolver este recurso. Siendo estas unas medidas que constituyen un aumento de la seguridad jurídica y de las garantías de los administrados.

Sin embargo, esto entra en contradicción con la doble regulación que existe del recurso de reposición. Ya que, mientras que en el ámbito estatal y autonómico es potestativo, en el ámbito local es obligatorio en aquellos municipios que no son de gran población. Quizás, la eliminación del recurso de reposición en materia económico administrativa, y la instauración de las reclamaciones económico administrativas para todos los municipios sería más económico y más sencillo, idea que plantea MARTINEZ MICÓ¹⁸. Desde mi punto de vista, debería ser revisada, ya que estamos en una época en la que vivimos con importantes reducciones de las partidas presupuestarias y todo es observado desde el punto de vista del análisis coste beneficio. Por lo que, considerar la eliminación del recurso de reposición y sustituirlo por salas especiales para el conocimiento de actos tributarios locales en el ámbito de los Tribunales Económico-Administrativos del

¹⁶Vid. ob. cit. ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO, Dirección de Servicios Jurídicos del Estado. *Manual de revisión de actos en materia tributaria*, pág. 385 y siguientes.

¹⁷GARBERÍ LLOBREGAT, José. *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*. Barcelona, Bosch, 2006, pág. 485 y ss.

¹⁸MARTINEZ MICÓ, Juan Gonzalo. *La reclamación económico-administrativa y el previo recurso de reposición: vías específicas de impugnación de los actos tributarios: su configuración actual como presupuesto procesal*. Cuaderno de Derecho Local, núm. 28, febrero 2012, pág.107-118.

Estado, podría ser una solución adecuada. Siendo una forma de conseguir una revisión realizada por órganos “con independencia funcional” de los impuestos municipales más garantista que el recurso de reposición. Ofrece más garantías que el recurso de reposición, porque, a diferencia de este, es conocido por órganos de la de Administración, los cuales son independiente respecto del órgano que dicto el acto impugnado. En esta idea “independencia funcional” de los Tribunales Económico-Administrativos profundizaré en el siguiente punto de este trabajo.

2. LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS: CARACTERES BÁSICOS

Las reclamaciones económico administrativas son el reflejo de la importancia que otorga la Administración a la revisión de los actos administrativo en materia tributaria. Y, por ello, las excluye del ámbito del Título VII de la LRJAPyPAC, regulándolas en la normativa tributaria de forma específica. Tal y como expresamente indica el apartado 2 de las Disposición Adicional 5ª, cuyo título reza “Procedimientos Administrativos en materia Tributaria”, donde remite a los artículos 153 a 171 de la LGT 1963, y a las disposiciones de desarrollo y aplicación de la misma. Aunque, a día de hoy, haya de entenderse referida a los arts. 216 a 249 de la LGT 2003, que regulan los procedimientos especiales de revisión.

Aunque la LRJAPyPAC habla de “Procedimiento administrativos en materia tributaria”, los Tribunales Económicos-Administrativos conocen, por un lado de actos administrativos impugnados en materia propiamente tributaria recogidos en el art. 226 de la LGT, y por otro lado, de los actos administrativos que no son propiamente tributarios, pero que la LGT introduce para ser impugnados por esta vía en la Disposición Adicional 11ª, que lleva como rúbrica las “Reclamaciones económico administrativas en otras materias”¹⁹. De tal manera que, estos Tribunales conocen de lo que se denomina “Materia Económica-Administrativa” cuya delimitación ha evolucionado a lo largo de la historia

¹⁹ Dispone la citada Disposición Adicional undécima en su apartado primero: “Podrá interponerse reclamación económico-administrativa, previa interposición potestativa de recurso de reposición, contra las resoluciones y los actos de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto relativo a las siguientes materias: **a)** Los actos recaudatorios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria relativos a ingresos de derecho público del Estado y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o relativos a ingresos de derecho público, tributarios o no tributarios, de otra Administración pública. **b)** El reconocimiento o la liquidación por autoridades u organismos de los Ministerios de Hacienda y de Economía de obligaciones del Tesoro Público y las cuestiones relacionadas con las operaciones de pago por dichos órganos con cargo al Tesoro. **c)** El reconocimiento y pago de toda clase de pensiones y derechos pasivos que sea competencia del Ministerio de Hacienda...”.

pero, que como bien señala SÁNCHEZ LÓPEZ, tiene como denominador común dentro de ese cajón de sastre de “otras materias”, que son materias relacionadas con la Hacienda Pública²⁰.

Las reclamaciones económico administrativas son un derecho de los contribuyentes que, ante cualquier discrepancia con los actos dictado por la Administración tributaria, les va a permitir impugnarlo en vía administrativa.

A pesar de que ninguna norma jurídica ni reglamentaria ni legal define este recurso, a partir de sus elementos configuradores se podría definir, y así lo hace REGO BLANCO, como “*un tipo de recurso administrativo al servicio del control de legalidad de ciertas actuaciones, caracterizado por las notas de su especificidad²¹, y de su obligatoriedad en cuanto requisito previo a una eventual interposición de un recurso contencioso administrativo*”²².

Los elementos básicos de esta vía de revisión:

- Es un recurso administrativo singular: Se trata de una vía exclusiva en materia económica administrativa.
- Es un presupuesto de impugnación de procesal.
- La gratuidad de la vía económico administrativa.

Una vez enumeradas las características básicas de esta figura, vamos a ir analizando cada una de sus notas de un modo más exhaustivo.

2.1. La Reclamación Económico Administrativa: Un recurso administrativo singular.

Es un recurso administrativo singular: Se trata de una vía exclusiva en materia económica administrativa. Lo pone de manifiesto el art. 228.1 de la LGT, que señala que el

²⁰Vid. ob. cit.: SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. *Capítulo VII: Ámbito de las reclamaciones económico-administrativas*. Dentro de la obra conjunta GARBERÍ LLOBREGAT, José. *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, pág. 555.

²¹ Es un recurso específico porque, como ya he señalado con anterioridad en el presente trabajo, con las reclamaciones económico administrativa se impugnan los actos en “materia económico administrativa”. Y también es un recurso específico por los órganos competentes para su resolución, que son los Tribunales Económico-Administrativos.

²²REGO BLANCO, M^a Dolores. *Las reclamaciones económico-administrativas en materia de competencia de las comunidades autónomas*. Aranzadi, 2011, pág. 27.

conocimiento de las reclamaciones económico administrativas corresponde con exclusividad a los Tribunales Económico-Administrativos, los cuales actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus funciones. Se trata de un recurso de naturaleza revisora, de carácter general y preceptivo²³.

Como hemos señalado anteriormente, la vía de revisión en materia tributaria, o de forma más precisa, en materia económico administrativa, se aparta de la regulación de la LRJAPyPAC. Se configura la reclamación económica administrativa como la sustituta del recurso de alzada, de la que no va a conocer el superior jerárquico, sino el denominado Tribunal Económico-Administrativo. Por lo tanto, en materia de reclamaciones económico administrativas, tiene primacía la regulación específica de la LGT, aunque esta misma Ley señala el carácter supletorio de las disposiciones generales de Derecho Administrativo en su art 7.2²⁴.

La naturaleza de estos órganos económico administrativos parece clara, pero en realidad no lo es. Siendo esta una cuestión muy discutida por la doctrina. Hubo una parte de la doctrina que llegó a hacer una defensa del carácter jurisdiccional de los Tribunales Económico-Administrativos, hablando incluso de una jurisdicción económica administrativa. Opinión equivocada, ya que estos “Tribunales” dependen orgánicamente de la actual Secretaría de Estado de Hacienda.

El debate fue reabierto con la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE) de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrixa S.L vs Agencia Estatal de la Administración Tributaria*, C-100 147/98, que consideró que los Tribunales Económico-Administrativo son “órganos jurisdiccionales nacionales”, y pueden plantear cuestiones prejudiciales en el ámbito del Derecho Comunitario. Y ello, a pesar que desde el punto de vista del Derecho español, no son órganos jurisdiccionales teniendo en cuenta lo establecido por el artículo 117 de la Constitución española de 29 de diciembre de

²³Vid. ob. Cit.: REGO BLANCO, M^a Dolores. *Las reclamaciones económico-administrativas en materia de competencia de las comunidades autónomas*. pág. 29 y ss.

²⁴El citado precepto dispone “Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común”.

1978²⁵(en adelante, CE), que señala que sólo son órganos jurisdiccionales aquellos que forman parte de la Administración de Justicia. Los Tribunales Económico-Administrativos son órganos administrativos de revisión, no forman parte de la Administración de Justicia, sino que son órganos administrativos que dependen, como he indicado *supra*, de la Secretaría de Estado de Hacienda. Por ello, me parece criticable su denominación de “Tribunales”, ya que los tribunales son los órganos jurisdiccionales del art. 117 de la CE, y no los órganos administrativos de revisión.

Sin embargo, el hecho de que se les considere órganos que puede plantear cuestiones prejudiciales es un hecho positivo, ya que permite la unificación del Derecho Comunitario en materia tributaria antes de llegar a la Jurisdicción Contencioso Administrativa. O dicho con otras palabras, un Tribunal Económico-Administrativo, a la hora de resolver un conflicto sobre un impuesto armonizado, puede interponer esa cuestión prejudicial y resolver conforme al criterio marcado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea²⁶ (en adelante, TJUE). De esta forma no es necesario que se tenga que acudir a los Tribunales Contencioso-Administrativos para la unificación de criterio en el marco de la Unión Europea, sino que esta unificación ya se podría realizar en la vía administrativa.

No se puede perder de vista que uno de los principales objetivos de los Tribunales Económico-Administrativos es disminuir la carga que tienen actualmente los Tribunales Contencioso-Administrativo, siendo al mismo tiempo, como señala SÁNCHEZ LÓPEZ “una garantía para el administrado, y privilegio de la Administración en cuanto presupuesto obligado de impugnación procesal”²⁷.

²⁵El citado precepto dispone “*La justicia emana del pueblo y se administra en nombre del Rey por Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, independientes, inamovibles, responsables y sometidos únicamente al imperio de la ley*”. Y en su apartado 3º dispone “*El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan*”.

²⁶ Desde la aprobación del tratado de Lisboa del año 2009 cambió su denominación de Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) a Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).

²⁷Vid. ob. cit. SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. *Capítulo VII: Ámbito de las Reclamaciones Económico-Administrativas*. Dentro de la obra conjunta: GARBERÍ LLOBREGAT, José. *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*, pág. 564 y siguientes.

En conclusión, la posibilidad de interponer una cuestión prejudicial por los Tribunales Económico-Administrativos ante el TJUE, con el fin de unificar criterios en el ámbito fiscal del Derecho Comunitario, supone evitar tener que acudir a los Tribunales Contencioso-Administrativos. Dando lugar a dos consecuencias positivas: una primera consecuencia es la posibilidad de disminuir la dilatación en el tiempo del conflicto, el cual podría quedar resuelto en vía administrativa, y, por otro lado, una segunda consecuencia sería evitar la ya excesiva carga de los Tribunales Económico-Administrativos.

Ahora bien, la interpretación del art. 234 del Tratado Constitutivo de la Comunidades Europeas (en adelante, TCE), que hoy es el actual art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) ha ido evolucionando acerca de lo que se entiende por órgano jurisdiccional a efectos de interponer una cuestión prejudicial. Este artículo, tanto en su redacción actual en el TFUE, como en su redacción original de los TCE, permite, a los que denomina *órganos jurisdiccionales nacionales*, la interposición de cuestiones prejudiciales ante el TJCE, actual TJUE.

Mi propósito aquí es revisar si la jurisprudencia del TJUE admitiría una cuestión prejudicial de un Tribunal Económico Administrativo tal y como está regulado en la LGT. Y aprovechar para analizar la situación de *“Independencia Funcional”* de estos órganos, así como sus principales caracteres, que considero deben ser reforzados en algunos aspectos para ser un órgano de resolución extraprocésal de controversias, y no un mero trámite previo de acceso a los órganos jurisdiccionales, que puede entrar en conflicto con el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en nuestra Constitución.

2.1.1. Análisis de la independencia de los Tribunales Económico-Administrativo en el marco del Derecho Comunitario

El punto de inflexión en este tema lo marcó, como he señalado con anterioridad, el denominado caso *Gabalfrija*²⁸. En este caso el TJCE entendió que los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (en adelante, TEAR) son *“órganos jurisdiccionales nacionales”* a los efectos de interponer una cuestión prejudicial, tal y como reza el art. 267 del TFUE, que en el momento de la sentencia era el art. 234 del TCE. La cuestión prejudicial fue interpuesta, en el caso *Gabalfrija*, por el TEAR de Cataluña para conocer la

²⁸Se trata de la ya citada Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrija, S.L./Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*.

interpretación de la Sexta Directiva del IVA en relación con la deducción del IVA soportado. Aunque el TJCE sólo menciona los TEAR, entiendo también aplicable tal consideración al TEAC y a los Tribunales Económico-Administrativos Municipales (en adelante, TEAM), ya que comparten organización, si bien hay pequeños matices entre el central y los regionales o locales, en materia de funciones y ámbito territorial²⁹. Es cierto que, con anterioridad, hubo un primer asunto resuelto por el entonces TJCE, de 1 de abril 1993, *Diversint e Iberlacta*, C-260 y 261/91, como consecuencia de una cuestión prejudicial formulada por el TEAC sobre un Reglamento comunitario. La diferencia con la sentencia anterior es que aquí el TJCE no analiza la cualidad de los Tribunales Económico-Administrativos como órganos jurisdiccionales, por esta razón carece de relevancia su análisis en estas líneas.

En cuanto a la inclusión en la noción de “*órganos jurisdiccionales nacionales*” de los Tribunales Económico Administrativos, la doctrina estaba a favor³⁰, considerándolo un aspecto positivo, aunque alguna veces muy importante, como la de García de Enterría, no se pronunciaron.

Siguiendo a CHECA GONZALEZ³¹, y a la numerosa jurisprudencia comunitaria³², se puede decir que desde la óptica comunitaria, y sólo en el sentido del Tratado de Roma, los Tribunales Económico-Administrativos son órganos jurisdiccionales

²⁹ Esta consideración también la realiza CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Crítica del carácter obligatorio de la vía económico-administrativa en la nueva ley general tributaria española*. Revista de Derecho, Vol. XVI, julio 2004, pág. 147-164.

³⁰FORO SAINZ BUJANDA, Varios autores. *Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario*. Instituto de Estudios Fiscales, 2001. Doc. Nº 2/09, pág. 97 y ss.

³¹CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Los tribunales económico-administrativos no son órganos jurisdiccionales, aunque sí pueden plantear cuestiones prejudiciales ante el tribunal de justicia comunitario*, 10 de diciembre de 2010. <http://blogdeclementechecagonzalez.blogspot.com.es/2011/12/los-tribunales-economico.html>.

³²Se puede observar las siguientes sentencias del TJUE 14 de diciembre de 1971, 43/71, *Politi*; 11 de junio de 1987, 14/86, *Pretore di Salò/X*; 30 de marzo de 1993, C-24/92, *Corbian*; 19 de octubre de 1995, C-111/94, *Job Centre*; 12 de diciembre de 1996, C-74/95 y C-129/95, *Procesos penales seguidos contra X*; 12 de noviembre de 1998, C-134/97, *Victoria Film*, y 2 de marzo de 1999, C-416/96, *El-Yassini*, entre otras.

o más exactamente “*órganos jurisdiccionales nacionales*”³³. Para hablar de “*órgano jurisdiccional nacional*”, a efectos del Tratado de Roma, se establecen una serie criterios:

- Origen legal del órgano.
- Tribunales de carácter permanente.
- El carácter obligatorio de su jurisdicción.
- La aplicación por parte del órgano de normas jurídicas.
- El carácter contradictorio del procedimiento.
- La independencia del órgano.

A continuación voy a ir analizando cada uno de estos criterios generales, en el caso concreto de los Tribunales Económico-Administrativos:

Respecto al origen legal del órgano, se trata de un requisito que los Tribunales Económico-Administrativo cumplen perfectamente, así lo recoge art. 228.1 de la LGT 2003³⁴.

En segundo lugar, en relación con el carácter permanente, los Tribunales Económico-Administrativo son tribunales permanentes, no son tribunales *ad hoc* o provisionales, es decir, son órganos que van a conocer de los actos impugnado mediante reclamaciones económico administrativa, no están creados para conocer de un caso concreto de forma provisional.

El tercer criterio se refiere al carácter obligatorio de su jurisdicción. Estas reclamaciones económico administrativas en el ámbito tributario agotan la vía administrativa, y abren la posibilidad de acudir a la vía judicial. Son, por tanto, un presupuesto de impugnación procesal³⁵.

³³Ya señalé anteriormente, que, desde la perspectiva interna del ordenamiento jurídico español, los Tribunales Económico-Administrativos son órganos administrativos especializados y nunca órganos jurisdiccionales de acuerdo con el art. 117 CE.

³⁴El citado precepto dispone: “*El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas corresponderá con exclusividad a los órganos económico-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias*”.

³⁵Vid. ob. cit.: MARCO SAN JUAN, José Antonio. *Cuestiones básicas sobre el recurso de reposición y las reclamaciones económico administrativas*, pág. 24.

En cuarto lugar, ha de tratarse de órganos que aplican normas jurídicas. Criterio que perfectamente cumplen, ya que los Tribunales Económico-Administrativo están obligados a resolver conforme a Derecho. Cosa distinta es que, como no son órganos jurisdiccionales propiamente dichos desde la perspectiva de nuestro Derecho interno, se podría decir que otorgan “justicia” administrativa. Así señala el art. 239 de la LGT³⁶ en su apartado segundo: *“Las resoluciones dictadas deberán contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen y decidirán todas las cuestiones que se susciten en el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados”*

Como penúltimo criterio, en lo que respecta al carácter contradictorio del procedimiento, no se trata de un criterio absoluto en palabras del propio TJUE. El citado tribunal no le ha prestado mucha atención a este criterio, si bien en la sentencia de 17 de septiembre de 1997, *Dorsch Consult, C 54/96*, señala que si se da audiencia a los interesados, con carácter previo a la resolución, se cumple este requisito. Y el art. 32 del entonces vigente TAPEA³⁷ señalaba: *“los reclamantes podrán solicitar la celebración de vista pública por escrito firmado por abogado...”*. Por lo tanto el TAPEA daba cumplimiento a las exigencia del TJCE. Exigencias que siguen siendo cumplidas según se desprende del hoy vigente RGRVA en cuyo art. 77. 4, dispone que *“Finalizadas las actuaciones y antes de redactar la propuesta de resolución, se dará audiencia al interesado para que pueda alegar lo que considere conveniente a su derecho”*.

Y por último, en lo que se refiere a su independencia, se puede decir que el TJCE en un primer momento entendía por cumplido este criterio con la existencia de dos requisitos. En primer lugar la separación de funciones respecto del órgano que dicta el acto y el órgano ante el cual dicho acto administrativo es impugnado. Requisito que de forma clara cumplía la antigua LGT 1963 en su art. 90³⁸, manteniéndose esta separación en el art. 83.2 de la vigente LGT. Y en segundo lugar, la ausencia de instrucciones recibidas de la Administración tributaria cuyos actos se revisan. Cuestión muy dudosa, que voy a analizar a la luz de una jurisprudencia más reciente.

³⁶El PLGT 2015 prevé modificar los apartados 5 y 6, e introducir un nuevo apartado 7, reenumerándose el actual apartado 7 como 8.

³⁷Se trata del Real Decreto legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, que fue indicado en la introducción.

³⁸El citado precepto de la LGT 1963 disponía *“Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes”*.

Uno de los abogados generales, SAGGIO, en sus conclusiones al caso *Gabalfrija*, criticó duramente la falta de independencia de los Tribunales Económico-Administrativo, alegando que no estaban previstas las causas de destitución de sus miembros. Y que en ocasiones, de acuerdo con el derogado art. 4 del TAPEA, el Ministro de Hacienda tenía también la consideración de órgano económico administrativo³⁹, y, como es obvio, el Ministro no cumple ninguno de los criterios que he ido señalando para interponer una cuestión prejudicial. En resumen, el abogado general SAGGIO concluía que los Tribunales Económico-Administrativos no pueden ser considerado un “*órgano jurisdiccional nacional*” del entonces vigente art. 234 del TCE, ahora es el actual art. 267 del TFUE. Sólo por este hecho, se podía haber negado al TEAR de Cataluña la interposición de la cuestión prejudicial en ese caso. Sin embargo, el TJCE lo ignoró, quizá por la necesidad de posibilitar al máximo el planteamiento de cuestiones prejudiciales y poder contribuir a la aplicación uniforme del Derecho Comunitario⁴⁰.

Estos criterios han sido objeto de matizaciones por la jurisprudencia comunitaria desde el año 2000. Una evolución a la que debemos atender para saber si, a día de hoy, un Tribunal Económico-Administrativo podría interponer una cuestión prejudicial.

Un caso un poco más reciente, donde ya se apreció una cierta evolución, fue con la sentencia *29 de noviembre de 2001, asunto C-17/00, de Coster*, en la que el Tribunal de Luxemburgo se pronuncia sobre si tiene la facultad de plantear resoluciones judiciales el “*College juridictionel de la Región de Bruxelles-Capitale*”⁴¹. En este caso, se introduce la nota de imparcialidad del órgano, haciendo referencia a las garantías de inamovilidad de los miembros del “*College juridictionel de la Región de Bruxelles-Capitale*”. Este órgano belga adopta una serie de medidas para garantizar la inamovilidad de sus miembros, que voy a comentar

³⁹ El entonces vigente artículo 4 del TAPEA disponía: “*Uno. El Ministro de Economía y Hacienda resolverá en vía económico-administrativa las siguientes reclamaciones: A) Aquellas en que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado. B) Las que por su índole, cuantía o trascendencia de la resolución que haya de dictarse considere el Tribunal económico-administrativo central que deban ser resueltas por el Ministro. Dos. El Ministro de Hacienda será asimismo competente para conocer del recurso extraordinario de revisión cuando el hubiese dictado el acto recurrido*”.

⁴⁰ Opinión que comparto, ya que en caso contrario no existiría otra explicación, con la manifestada por CARRASCO GONZÁLEZ en su conferencia *El planteamiento de cuestiones prejudiciales al TJCE por los Tribunales Económico-Administrativos. Necesidad de un nuevo examen*. Dentro de ob. cit. FORO SAINZ BUJANDA, *Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario*.

⁴¹ Es un órgano que conoce de los conflictos que tiene por objeto tributos locales, pero que no se integra en la estructura judicial del Estado belga.

un poco más adelante, puesto que me parece apropiado ver cómo funcionan órganos similares en el ámbito del Derecho comparado. La sentencia finalmente entendió que podía ser un “órgano jurisdiccional nacional” a los efectos del art. 267 del TFUE.

En segundo lugar, la sentencia del 30 de mayo de 2002, asunto *Walter Schmid*, C-516/99, matiza lo señalado en la sentencia *Gabalfrija*, y señala que la independencia sólo se aprecia cuando se ostenta la cualidad de tercero, sin que exista un vínculo orgánico entre la autoridad que conoce de la impugnación del acto, y los servicios de la Administración que dictan el acto impugnado. O dicho en otras palabras, que no puede recibir órdenes o influencias indebidas por parte del órgano que dictó el acto, ni estar formado por miembros que integran esos órganos.

Las matizaciones establecidas por estas dos sentencias, me van a permitir analizar suficientemente la “*independencia funcional*” de los Tribunales Económico-Administrativo, sin necesidad de hacer aquí un extenso análisis de la jurisprudencia comunitaria.

Una vez señalados los criterios que recoge el TJUE, en base a los cuales permite a órganos nacionales la interposición de cuestiones prejudiciales, vamos a analizar si la normativa de la actual LGT cumpliría el criterio de “independencia” que exige la jurisprudencia comunitaria. Nos vamos a centrar en tres aspectos, cuanto menos conflictivos:

- La posible vinculación de los Tribunales Económico-Administrativos por las disposiciones aclarativas o interpretativas del Ministro Hacienda.
- La composición de la Sala de Unificación de Doctrina. Un órgano económico administrativo que puede poner en cuestión la independencia funcional de estos órganos.
- La inexistencia de garantías de inamovilidad de los miembros de estos órganos.

En primer lugar los Tribunales Económico-Administrativos están vinculados por las disposiciones aclaratorias o interpretativas del Ministro de Hacienda.

Como ya hemos señalado con anterioridad, existe una separación funcional entre la aplicación de los tributos y de la revisión de los actos dictados por la Administración, tal y como establece el art. 83.2 de la LGT, manteniendo la misma línea que seguía la anterior

LGT 1963⁴², pero esto se complementaba con el art. 18.2 de la misma Ley que señalaba que las disposiciones interpretativas o aclaratorias sólo eran de obligado cumplimiento para los órganos de gestión administrativa⁴³. Situación que no ha sido recalada expresamente por la actual normativa de la LGT, ya que, si acudimos al art. 13.3 en su párrafo segundo, señala que las disposiciones interpretativas u aclaratorias del Ministro de Hacienda vinculan a todos los órganos de la Administración Tributaria. Afirmación que, combinada con el art. 5.1⁴⁴ de la LGT, incluye a los Tribunales Económico-Administrativos⁴⁵.

La doctrina ha venido criticando la existencia de este precepto en el Derecho Tributario. Se ha señalado que estas disposiciones del Ministro vinculan a todas las Administraciones del Ministerio y de la propia Agencia Estatal Tributaria, pero no van a vincular a los Tribunales Económico-Administrativos, de acuerdo con el art. 228 de la LGT que recalca esa independencia funcional⁴⁶. Por lo tanto, según esta doctrina, se entendería excluida tácitamente la vinculación de los Tribunales Económico-Administrativos por los criterios establecidos en las disposiciones aclaratorias o interpretativas del Ministro de Hacienda.

Hay que destacar aquí que cuando la ley ha querido señalar la vinculación de los Tribunales Económico-Administrativos lo ha hecho expresamente. Así, por ejemplo el art. 239.7 de la LGT establece “*La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los*

⁴²La LGT 1963 que estuvo vigente hasta el 1 de julio de 2004, establecía en su art. 90: “*Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes*”.

⁴³La LGT 1963, en su art. 18.2 disponía: “*La facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Leyes y demás disposiciones en materia tributaria corresponde privativamente al Ministro de Economía y Hacienda, quien la ejercerá mediante Orden publicada en el Boletín Oficial del Estado. Las anteriores disposiciones serán de obligado acatamiento para los órganos de gestión de la Administración Pública*”.

⁴⁴El citado precepto dispone que “*A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV y V*” ya que el título V, regula la revisión administrativa, y en su capítulo IV las reclamaciones económico administrativa con su órganos, arts. 228 a 231. Señalar que el PLGT 2015, modifica este precepto introduciendo también los órganos de los Títulos VI y VII, cuya creación está prevista en la nueva reforma.

⁴⁵ LIVO GOMES, Marcus. *Instrumentos para la unificación de criterios administrativos en materia tributaria*. Atelier libros, 2011, pág.71 y siguientes.

⁴⁶ DÍAZ RUBIO, Patricia. *El principio de confianza legítima en derecho tributario*. Universidad de Almería, 2012, pág. 239 y siguientes.

*órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía....*⁴⁷

Y no se entiende el porqué de esta omisión, es decir, porque el legislador no ha señalado la no vinculación de estos órganos de forma expresa, tal y como ha hecho en otras ocasiones. Además, el hecho de la posible vinculación de los Tribunales Económico-Administrativo por las disposiciones aclaratorias o interpretativas del Ministro, supondría que estos Tribunales Económico-Administrativos reciben instrucciones de la Administración Tributaria. Y, por lo tanto, no serían “*órganos jurisdiccionales nacionales*” para poder interponer una cuestión prejudicial ante el TJUE. Si se recuerda, unas líneas más arriba con la breve referencia al caso *Walter Schmid*, señale que la independencia que exigía el TJUE requería la ausencia de imposición de órdenes por parte de la Administración que dicto el acto impugnado. Y es al menos criticable, el hecho de que no haya mención expresa de la no vinculación por parte de los Tribunales Económico-Administrativos a dichas órdenes aclaratorias o interpretativas. Ni siquiera de forma reglamentaria.

Además, me planteo aquí una pregunta, ¿si el Ministro de Hacienda dicta una orden contraria al criterio seguido por la doctrina unificada del TEAC, cual prevalece? Aunque tampoco encuentro respuesta en la normativa, me inclino a pensar que lo lógico sería que se impusiera el criterio del TEAC, en consonancia con el principio de independencia funcional⁴⁸, ya que, en caso de seguir el criterio del Ministro de Hacienda se estaría quebrantando dicho principio de independencia funcional. Y la ruptura de dicho principio, supone otro argumento en contra para poder considerar a los Tribunales Económico-Administrativos como “*órganos jurisdiccionales nacionales*” legitimados para poder plantear una cuestión prejudicial. Y es que, de acuerdo con lo señalado por el abogado general SAGGIO, para poder hablar de independencia de los “*órganos jurisdiccionales nacionales*”, es

⁴⁷Existen más casos como el art. 242.4 “*Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.* O en el art. 243.5 “*La doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.* Entre otros preceptos.

⁴⁸Con este principio funcional me refiero a la separación entre la aplicación y revisión de tributos que ha regido en nuestro ordenamiento jurídico desde 1963.

condición *sine qua non* la separación de funciones entre el órgano que revisa el acto impugnado y el que lo dicta.

Podría decirse que existe aquí un conflicto entre el principio de jerarquía administrativa y el principio de independencia funcional de los Tribunales Económico-Administrativo, que no está resuelto por la normativa y que debe serlo.

En síntesis, se podría decir que la ausencia de un precepto que disponga, sin suscitar ninguna clase de duda, que los Tribunales Económico-Administrativos no están vinculados por las instrucciones del Ministro de Hacienda, puede excluir la posibilidad de interponer una cuestión prejudicial por estos órganos.

En el PLGT 2015 no se resuelve ninguna de las dudas aquí planteadas. Ni se excluye a los órganos de revisión en materia económica administrativa del art. 5 de la LGT⁴⁹. Ni en ningún otro se señala la no vinculación de los Tribunales Económico-Administrativos, por las disposiciones aclaratorias o interpretativas del Ministro de Hacienda, lo cual deja sin solución a ese conflicto entre el principio de jerarquía normativa y la independencia funcional de los Tribunales Económico-Administrativos.

El segundo aspecto conflictivo a analizar, para comprobar si los Tribunales Económico-Administrativos cumplen el criterio de “independencia” que la jurisprudencia comunitaria exige a efectos de interponer una cuestión prejudicial, es la composición de la Sala de Unificación de Doctrina. Esta sala tiene como función principal el conocimiento de un recurso extraordinario para la unificación de criterios de actuación de toda la Administración Tributaria. No obstante, antes de analizar su composición, conviene señalar que la doctrina emanada de esta sala vincula a los Tribunales Económico-Administrativos, tal y como dispone el art. 243.5 de la LGT⁵⁰.

La finalidad de este recurso, denominado recurso extraordinario para la unificación de doctrina, consiste en la unificación de criterios entre las disposiciones aclaratorias o

⁴⁹Ya he mencionado antes que la LGT 1963 señala que las instrucciones del Ministro de Hacienda sólo vinculaban a los órganos de gestión.

⁵⁰El citado precepto dispone: “La doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía”.

interpretativas del Ministro de Hacienda, o incluso de los criterios seguidos por Dirección General de Tributos en las consultas tributarias, con las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos. Con el objetivo último de unificar los criterios de actuación de toda la Administración Tributaria, tal y como señala la Exposición de motivos de la vigente LGT.

Este recurso extraordinario sólo podrá ser planteado por el Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda, y sólo cuando esté en desacuerdo con la doctrina emanada del TEAC⁵¹. Por lo que así se podría solventar el problema de disparidad de criterios entre lo establecido en las contestaciones a las consultas tributarias, o por las disposiciones aclaratorias del Ministro de Hacienda, con lo establecido por las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativo, tal y como he señalado antes.

El problema radica en la composición de la Sala de Unificación de Doctrina⁵². Esta Sala está formada por un lado, por el presidente del TEAC y tres de los vocales que integran el TEAC, y por otro lado, por varios altos cargos del Ministerio: el Director General de la Agencia Estatal Tributaria, el Director del Departamento de la Agencia Estatal Tributaria del que depende funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto de recurso, el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente⁵³, y lo más extraordinario de todo, por el Director General de Tributos. Esto es el Director General de Tributos, quién interpone el recurso y, a su vez, forma parte del Tribunal que va a conocer del mismo recurso. Por lo que es, como se dice coloquialmente “*juez y parte*”. Insisto en que este órgano es considerado un Tribunal Económico-Administrativo por el art. 228.3 de la LGT, así lo señala expresamente cuando establece “*También tendrá la consideración de órgano económico-administrativo la Sala Especial para la Unificación de Doctrina.*”. Y la doctrina dictada por esta Sala de Unificación vincula al resto de órganos económico administrativos, como se ha señalado antes.

⁵¹Vid. ob. cit. MARCO SAN JUAN, José Antonio. *Cuestiones básicas sobre el recurso de reposición y las reclamaciones económico administrativas*, pág. 141 y ss.

⁵² Vid. art. 243.2 de la LGT.

⁵³ El cual también puede ser representante del Ministerio de Hacienda o de la Agencia Estatal Tributaria, según disponen los arts. 4 y 5 RD 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Por lo tanto, el principio de independencia funcional, que señalan los arts. 83 y 228 de la LGT, se rompe por este órgano, ya que forman parte de su composición miembros y altos cargos del funcionariado de la Administración, y estos tienen como función la aplicación de los tributos. Lo que, a mi juicio, junto con el hecho de que estas resoluciones de la Sala de Unificación de Doctrina son vinculantes para el resto de Tribunales Económico-Administrativos, de acuerdo con el art. 243.5 de la LGT⁵⁴, pone en duda, la separación entre aplicación y revisión de tributos. Siendo este otro argumento más que limita las posibilidades de que los Tribunales Económico-Administrativos puedan interponer una cuestión prejudicial ante el TJUE. Antes de pasar a analizar el tercer aspecto, me gustaría señalar que en el PLGT 2015 no se modifican los art. 228, 83 y 243 de la LGT, por lo que tampoco da solución a los problemas que he planteado en estas líneas.

Por último, y como tercer aspecto conflictivo para comprobar si los Tribunales Económico-Administrativos cumplen el criterio de “independencia” que la jurisprudencia comunitaria exige a efectos de interponer una cuestión prejudicial, voy a analizar la ausencia de garantías de inamovilidad de los miembros de dichos órganos. En estas líneas voy a tratar el tema de la composición de los Tribunales Económico-Administrativos, regulados en el art. 231 y en la Disposición Adicional 12^a de la LGT. Los aspectos no desarrollados en esta normativa legal se regulan en los arts. 29 a 33 del RGRVA.

Es criticable, desde mi punto de vista, que no se mencione ni en la ley, ni en el reglamento nada sobre las causas de abstención y recusación de los miembros de estos órganos. Como nada se dice, se aplica de forma subsidiaria la LRJAPyPAC⁵⁵, en cuyo art.

⁵⁴El citado precepto dispone *“la doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía”*.

⁵⁵Ya señale al tratar la reclamación económica administrativa como recurso administrativos singular que, de acuerdo al art. 7.2 de la LGT, el Derecho Administrativo rige de forma supletoria.

28.2 regula las causas de abstención⁵⁶, y a estas mismas causas remite el art. 29 que regula la causa de recusación. Esto, unido al hecho de que tampoco se establece por qué causas el Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Hacienda, puede revocar a cualquiera de los miembros, cosa que se deduce a *sensu contrario* de su potestad para nombrarlos, tal y como establece el art. 29.2, 30.2 y 3 del RGRVA. Esto supone una laguna que, en mi opinión, ha de ser colmada con el fin de garantizar de una forma más adecuada, si es que a día de hoy está garantizada, la objetividad de los miembros de unos órganos que dirimen sobre hechos controvertidos. Porque sin garantías, no es posible proteger la legalidad objetiva y tutelar efectivamente los derechos de los ciudadanos. Señalar que el PLGT 2015 no ha introducido ningún precepto o modificación destinado a regular las garantías de inamovilidad de los miembros de los Tribunales Económico-Administrativos, ni siquiera las causas de recusación y abstención que se regulan de forma supletoria por la LRJAPyPAC. Siendo, en mi opinión, necesaria su regulación, no sólo a efectos de garantizar la interposición de cuestiones prejudiciales por los Tribunales Económico-Administrativos, sino también dada la especificidad y carácter codificador que tiene la LGT.

Estos tres aspectos referidos a la independencia de los Tribunales Económico-Administrativos, junto con los matices que, como he señalado anteriormente, ha introducido la jurisprudencia comunitaria desde la sentencia *Gabalfrisa*, me lleva a la conclusión de que si hoy uno de los Tribunales Económico-Administrativos de nuestro ordenamiento planteara una cuestión prejudicial, no sería admitida, ya que no cumpliría los criterios que he venido analizando. Perdería así esa condición de “*órgano jurisdiccional nacional*”, que fue valorada tan positivamente por la doctrina, y que permitiría armonizar la normativa interna con la normativa comunitaria en casos controvertidos sin necesidad de llegar a la vía jurisdiccional. Si bien, quiero dejar claro, que no supondría un problema para la aplicación uniforme del Derecho Comunitario el que los Tribunales Económico-

⁵⁶El art. 28.2 de la LRJAPyPAC dispone: “*Son motivos de abstención los siguientes: a) Tener interés personal en el asunto de que se trate o en otro en cuya resolución pudiera influir la de aquél; ser administrador de sociedad o entidad interesada, o tener cuestión litigiosa pendiente con algún interesado. b) Tener parentesco de consanguinidad dentro del cuarto grado o de afinidad dentro del segundo, con cualquiera de los interesados, con los administradores de entidades o sociedades interesadas y también con los asesores, representantes legales o mandatarios que intervengan en el procedimiento, así como compartir despacho profesional o estar asociado con éstos para el asesoramiento, la representación o el mandato. c) Tener amistad íntima o enemistad manifiesta con alguna de las personas mencionadas en el apartado anterior. d) Haber tenido intervención como perito o como testigo en el procedimiento de que se trate. e) Tener relación de servicio con persona natural o jurídica interesada directamente en el asunto, o haberle prestado en los dos últimos años servicios profesionales de cualquier tipo y en cualquier circunstancia o lugar*”.

Administrativos no puedan plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE, ya que, recordemos que una vez agotado la vía administrativa, se acudiría a la vía jurisdiccional.

Sin embargo, considero que siendo llamados “Tribunales”, a pesar del hecho de que estén incardinados dentro del Ministerio de Hacienda, y junto al hecho de que es obligatorio interponer una reclamación económico administrativa, debe reforzarse la independencia de sus miembros. Dicho reforzamiento de la independencia debe tener como finalidad que los Tribunales Económico Administrativos sean:

- Un sistema de resolución de conflictos extraprocésal atractivo para los contribuyentes, que no transmita esa sensación de parcialidad.
- Un filtro basado en la legalidad objetiva y en la tutela de los derechos de los ciudadanos, que alivie la saturada Jurisdicción Contenciosa Administrativa.

Hay que subrayar que los Tribunales Económico-Administrativos, a pesar de sus defectos, son un filtro efectivo, ya que cerca del 50 por ciento de las reclamaciones económico administrativas se estiman total o parcialmente⁵⁷. Por ello, con estas reflexiones, lo único que pretendo es señalar algunos aspectos que, a mi juicio, han de ser corregidos para evitar que se desprenda de los Tribunales Económico-Administrativo una sensación de parcialidad y de que, en ellos, la Administración es “*juez y parte*”.

Por último, me gustaría observar que el legislador se ha percatado de las dudas que suscitaba la legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para interponer una cuestión prejudicial. Y así, en la Exposición de Motivos del PLGT 2015, señala que “*se reconoce expresamente la legitimación de los órganos económico-administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, tal y como el mismo ha admitido. Esta modificación debe entenderse como mera manifestación de la primacía y efecto directo del Derecho de la Unión Europea, debiendo destacarse el carácter didáctico de la misma, que no supone cambio alguno respecto a la situación actual*”.

⁵⁷TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL 2011, *Memoria Tribunales Económico-Administrativos 2013*. Ministerio de Hacienda y Administración Públicas: Secretaria General Técnica. pág. 25.

Y para hacerlo efectivo, introduce el apartado 8 en el art. 229 de la actual LGT⁵⁸ con la siguiente redacción “*Los tribunales económico-administrativos y, en su caso, los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía se consideran, a efectos de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, órganos jurisdiccionales*”.

En mi opinión, parece muy positivo el hecho de que el legislador se haya hecho eco de este problema, y trate de resolverlo. Aun así, me hubiera parecido más correcto que hubiera corregido los problemas que suscitan estos Tribunales en relación con los criterios establecidos por el TJUE para poder interponer una cuestión prejudicial. Es cierto que, como señala la Exposición de Motivos hasta la fecha actual, el TJUE siempre ha entendido que los Tribunales Económico-Administrativos están legitimados para interponer una cuestión prejudicial. Sin embargo, ya hemos visto que la jurisprudencia del TJUE ha ido evolucionando y, puede darse el caso, que dicho Tribunal considere que estos órganos no están legitimados. Se ha de tener en cuenta que es a este órgano a quien corresponde interpretar los tratados, la normativa comunitaria y decidir qué órganos pueden interponer cuestiones prejudiciales, de acuerdo con el art. 267 del TFUE. Por ello, no le corresponde al legislador español decidir si los Tribunales Económico-Administrativo están legitimados para interponer una cuestión prejudicial, ello le corresponde, como acabo de señalar, al TJUE. El legislador español, al menos en mi opinión, debe preocuparse por dar cumplimiento a las exigencias del Derecho Comunitario. No puede decidir quién está legitimado para interponer un recurso ante una institución comunitaria, puesto que excede de las competencias que España tiene atribuida como Estado miembro de la Unión Europea.

2.2.2. Breve referencia al Derecho comparado.

En el marco del Derecho comparado, me parece interesante ver como funcionan los órganos de revisión en materia tributaria de los países de nuestro entorno. Para ello he escogido algunos ejemplos, que vamos a analizar muy brevemente.

⁵⁸Este artículo sufre grandes modificaciones ya que va a introducir nuevas competencias para el Tribunal Económico-Administrativo Central, va a poder conocer de los recursos de unificación de criterio y podrá promover la adopción de resoluciones unificadoras de criterio de los Tribunales Económico-Administrativos que apliquen criterios distintos a los contenidos en otras resoluciones.

En Francia actúan las comisiones mixtas, siendo órganos encargados de arbitrar conflictos que se plantean en ocasiones entre la Administración y los contribuyentes. Existen distintas comisiones especializadas y encargadas de distintas funciones⁵⁹:

- Comisión Departamental de impuestos directos y de impuestos sobre la cifra de negocios (“*Commission Départementale des impôts directs et taxes sur la Chiffre d'affaires*”)
- Comisión Nacional de impuestos directos y de impuestos sobre la cifra de negocios. (“*Commission Nationale des impôts directs et taxes sur la Chiffre d'affaires*”).
- Comisión Departamental de Conciliación (“*Commission Départementale des Conciliation*”)

Me gustaría señalar que en estas comisiones además de profesionales de la Administración (Inspectores jefe, Vicepresidente del Consejo de Estado en el caso de la comisión nacional...), también intervienen profesionales externos a la Administración (como por ejemplo: asesores fiscales, economistas, auditores...) elegidos por las Cámaras de Comercio, Agraria o de Propiedad Urbana, en función del caso y del contribuyente. Lo cual permite eliminar esa sensación de parcialidad a la que hacía referencia líneas más arriba. Por lo que me parece interesante, como propuesta, que asesores fiscales de reconocido prestigio, elegidos democráticamente por las asociaciones de profesionales existentes en nuestro país, pudieran formar parte de la composición de los Tribunales Económico-Administrativos. La finalidad de esta propuesta es hacer que se pierda esa percepción de parcialidad que tienen los Tribunales Económico-Administrativos. Si bien, antes de dar este paso, habría que dar otros como la existencia de centros o asociaciones donde haya profesionales formados, que cuentan con una autorización administrativa para trabajar con la Administración. Este es el caso de Francia, donde existen los “*centres de gestion agréés*”⁶⁰.

En Bélgica existe, el “*College Juridictionnel*” de la Región de Bruselas, que he mencionado con anterioridad. Según la sentencia 29 de noviembre de 2001, asunto C-17/00 de

⁵⁹ROMERO FLOR, Luis María. *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación Tributaria en el marco de la Experiencia del Derecho Comparado*. Gaceta Fiscal, febrero 2014, pág. 109 y ss.

⁶⁰Estos órganos son centros de gestión autorizados, integrados por censores jurados de cuentas y creados por las Cámaras de Comercio, de Industria o Agrarias o asociaciones de profesionales. Estos centros gozan de autorización administrativa para participar en las comisiones mencionadas.

Coster, este órgano, que conoce de la revisión de los tributos locales y que no pertenece a la Administración de Justicia, para garantizar la independencia de sus miembros adopta un serie de medidas:

- Sus miembros son nombrados por el Consejo de la Región y no por la entidad local a la que revisan los actos.
- La función de miembro del “*College juridictionnel*” es incompatible con el desempeño de actividades en el Ayuntamiento que dicta los actos administrativos.
- El sistema de recusaciones sea similar al de los órganos jurisdiccionales que pertenece a la Administración de Justicia de Bélgica.
- Los miembros del “*College juridictionnel*”, una vez elegidos, lo son por tiempo indefinido y no pueden ser revocados.

Todas estas medidas me parecen positivas, salvo la última. Me parece criticable el hecho de que, una vez elegidos, lo sean por tiempo indefinido. Deberían ser renovados periódicamente, por el hecho de que son nombrados discrecionalmente por el Consejo de la Región correspondiente.

Es cierto que en España hay ejemplos de intentos de garantizar al máximo la independencia de los miembros de los órganos de revisión. Un ejemplo es el Consejo Tributario Municipal de Barcelona (en adelante, CTMB). Un órgano especializado en materia de gestión, recaudación, inspección y revisión de ingresos de Derecho público en el ámbito local, regulado en el artículo 47 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, del régimen especial del municipio de Barcelona, y cuya funciones, de acuerdo con el art. 2 de su Reglamento orgánico⁶¹, son:

- Dictaminar las propuestas de resolución de los recursos interpuestos contra los actos de aplicación de los tributos y precios públicos, y de la recaudación de éstos, así como de otros ingresos de Derecho público que pertenezcan a la Hacienda Municipal, los enviados por los servicios de Hacienda o por cualquier otra dependencia u organismo municipal que emita propuestas de esta naturaleza.
- Informar, con anterioridad a su aprobación, sobre las ordenanzas reguladoras de los ingresos de Derecho público. Así como sobre cualquier otra disposición de carácter

⁶¹ Aprobado por el plenario del Consejo Municipal de 29 de junio de 2012, y publicado en el Boletín Oficial de la provincia de Barcelona el 17 de julio de 2012.

LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO ADMINISTRATIVAS

general, relativa total o parcialmente a los ingresos de Derecho público que le encomiende la Alcaldía o los órganos competentes en estas materias.

- Atender las quejas y sugerencias que presenten los contribuyentes sobre la actividad tributaria municipal.
- Elaborar informes, estudios y propuestas en materia tributaria, cuando así lo soliciten el alcalde o alcaldesa, el teniente o la teniente de alcalde, o el concejal competente en materia de Hacienda.
- Emitir los informes y formular las propuestas que juzgue oportunas referentes a cualquier asunto que la práctica y la experiencia le sugieran en materia de su competencia.

El apartado 2 del art. 6 del Reglamento Orgánico del *Consell Tributari* recoge las causas de cese de los miembros de este órgano:

“Durante cada uno de los mandatos (que son de 4 años) los miembros del Consell Tributari serán inamovibles y sólo podrán cesar en su cargo por alguna de las causas siguientes:

- a) Finalización del plazo de tiempo para el que fueron elegidos o elegidas.*
- b) Renuncia.*
- c) Condena por sentencia penal firme por delito doloso.*
- d) Incumplimiento grave de sus obligaciones apreciado por la mayoría absoluta de los miembros del Consell.*
- e) Incurrir en causa de incompatibilidad o no presentar la declaración de otras actividades remuneradas que realicen.*

Esta regulación, en mi opinión, es un acierto porque no pone en peligro la independencia de los miembros durante su mandato. A diferencia de lo que sucede con las causas recogidas en la LBRL, que regula estos órganos para el resto de entidades locales de nuestro territorio nacional. La LBRL establece como causas de cese de los miembros designados: en primer lugar, a petición propia, es decir, que se presente un escrito de dimisión; en segundo lugar, que acuerde el cese el pleno, con la misma mayoría que lo nombró, es decir, con mayoría absoluta, tal y como exige el art. 137.4 de la LBRL; y como última causa de cese, que el miembro haya sido objeto de una sanción disciplinaria.

La segunda causa señalada, desde mi punto de vista, entra en conflicto con la independencia técnica que aspiran a alcanzar estos órganos. Opinión también manifestada

por una parte de la doctrina⁶². Razón por la cual veo muy acertada la decisión del CTMB de suprimir la posibilidad de cese por el pleno sin justificación. Además el Reglamento del CTMB regula un régimen de incompatibilidades⁶³. Esto sólo lo realiza el Consejo Tributario Municipal de Barcelona, porque lo habilita el art. 47 de la Ley 1/2006, de 13 marzo, del régimen especial del Ayuntamiento de Barcelona⁶⁴. La LBRL también habilita en el art. 137.5 la aprobación por el pleno de un Reglamento orgánico en el resto de Entidades Municipales habilitadas para crear estos órganos económico administrativos, pudiendo entrar a regular, por ejemplo, el régimen de incompatibilidades. Sin embargo, no se pueden modificar las causas por las que pueden ser cesados los miembros de estos órganos. Debido a que, como el propio art. 137.5 de la LBRL señala, el pleno podrá aprobar un reglamento “de acuerdo en todo caso con lo establecido en la Ley General Tributaria y en la normativa estatal reguladora de las reclamaciones económico-administrativas”. Y el art. 137.4 de la LBRL es “normativa estatal reguladora de las reclamaciones Económico-Administrativas” y establece las causas, que antes he señalado, para la totalidad de entidades locales del territorio español a excepción de Barcelona. Por lo tanto, mientras que el Ayuntamiento de Barcelona, de acuerdo con la Ley 1/2006, de 13 de marzo, de régimen especial de Ayuntamiento de Barcelona, tiene potestad para regular la causas de cese, el resto de entidades locales del territorio español no pueden hacerlo, porque están vinculadas por las causas que fija el legislador español en la LBRL.

En resumen, que a la luz de lo visto en Francia, Bélgica y Barcelona, sería muy interesante, en primer lugar dar entrada en los Tribunales Económico-Administrativos a profesionales de la materia tributaria del sector privado. Y, en segundo lugar, también considero que sería más positivo regular de forma más exhaustiva, e incrementar las garantías de inamovilidad de los miembros de los Tribunales Económico-Administrativos, con el fin de garantizar mejor la tutela de legalidad objetiva, en la medida de lo posible.

⁶²GALINDO MORELL, Pilar. *La reclamación Económico- Administrativa en el ámbito local*. Cuadernos de Derecho Local núm. 20, junio 2009. Fundación Democracia y Gobierno Local, pág. 53 a 62.

⁶³ Vid. artículo 5 del Reglamento Orgánico del CTMB, aprobado el 29 de junio de 2012 y publicado en BOP con fecha de 17/07/12.

⁶⁴ El citado precepto dispone “El funcionamiento del Consejo Tributario se basará en criterios de independencia técnica, objetividad, celeridad y gratuidad. Su composición, competencias, organización y funcionamiento se regulará, en lo no determinado por esta Ley, por el Reglamento Orgánico”.

2.2. La reclamación económico administrativa como presupuesto de impugnación de procesal.

La revisión que realizan los Tribunales Económico-Administrativos, sigue la idea que subyace en nuestros procedimientos administrativos, siendo un presupuesto de impugnación procesal. De tal forma, que para poder acudir a la Jurisdicción Contencioso Administrativa es necesario pasar por la vía económico administrativa.

Y, para analizar esta segunda característica de las reclamaciones económico administrativa, me pregunto ¿Está justificada la obligatoriedad de la vía económico administrativa como fase previa al derecho de todo los ciudadanos de acudir a los órganos jurisdiccionales? O dicho de otro modo, si estaría justificada la consideración de las reclamaciones económico administrativas como presupuesto de impugnación procesal.

Hay un sector de la doctrina que critica su carácter obligatorio⁶⁵. Algunos autores dentro de ese sector doctrinal reclaman el carácter alternativo o si se prefiere potestativo de la vía económico administrativa⁶⁶. En esta tendencia de la doctrina se encuentran autores como CHECA GONZÁLEZ, que considera que al convertir en alternativa la vía económico administrativa se mejoraría el sistema de garantías. De esta manera, se mantendrían las reclamaciones económicas administrativas, reconociendo su buen funcionamiento como filtro, a la vez que dejaría de ser una carga formal para los ciudadanos⁶⁷. Y sería su eficacia, la que complementada con el carácter técnico y objetivo de sus órganos, lo que la convertiría en un auténtico medio de resolución extraprocesal de conflictos, atractivo para los ciudadanos, como hoy lo es ya la mediación en materia civil y mercantil. Esto, junto a la implantación de las tasas judiciales, convertiría a esta vía en el principal mecanismo de resolución de conflictos tributarios.

Llama la atención que los redactores del borrador del Anteproyecto de la vigente Ley General Tributaria, utilizaron como argumento para defender esta vía de revisión la

⁶⁵Así lo hace entre otros CHECA GONZALEZ, Clemente. *Crítica del carácter obligatorio de la vía económico-administrativa en la nueva Ley General Tributaria española*. Revista de Derecho, Vol. XVI, julio 2004, pág. 147-164 o también MARTINEZ MICÓ en vid. ob. cit.: *La reclamación económico-administrativa y el previo recurso de reposición: vías específicas de impugnación de los actos tributarios: su configuración actual como presupuesto procesal*, pág.109.

⁶⁶Vid. ob. cit.: CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Crítica del carácter obligatorio de la vía económico-administrativa en la nueva ley general tributaria española*.

⁶⁷*Ibidem*.

tradición, indicando expresamente lo siguiente: *“respetando una tradición que, en nuestro ordenamiento es superior a un siglo, continúa supeditando la finalización de la vía administrativa a la interposición, por el obligado tributario, de la correspondiente reclamación económico-administrativa”*. La utilización de la tradición como argumento, no me parece justificación de peso.

Otro de los argumentos esgrimidos, para defender esta vía, es que el contribuyente puede intentar resolver el problema de manera gratuita. O dicho de otra manera, el recurrente se beneficia también, porque se ve descargado de los costes derivados de acudir al proceso para obtener la estimación de su pretensión. Quizá el legislador debería ser más preciso, señalando que los contribuyentes podrían solucionar sus litigios con la Administración de una forma más económica, pero no gratis. Esta gratuidad de la vía económico administrativa la analizaremos ampliamente más adelante.

No obstante, me gustaría señalar que la vía económico administrativa presenta una serie de aspectos positivos que se pueden resumir de la siguiente manera⁶⁸:

- La resolución de la reclamación económico administrativa corresponde a un órgano, que es “independiente funcionalmente”, lo que le otorga un mayor grado de objetividad frente al recurso de alzada que resuelve el superior jerárquico. Esta *“independencia funcional”* de los Tribunales Económico-Administrativos, ya la he analizado con ocasión de la independencia de los TEA, donde señalaba que esta independencia funcional estaba quebrantada por la vinculación de estos órganos a disposiciones aclaratorias o interpretativas del Ministro de Hacienda o a la Sala de Unificación de Doctrina, por lo tanto me remito a lo antes dicho.
- Estos órganos son colegiados, y cuando el asunto a tratar reviste cierta complejidad se resuelve por mayoría. Esto trae consigo una mayor posibilidad de acierto frente a las resoluciones de los órganos unipersonales.
- Son órganos especializados, la resolución pretende ser técnica y realizada por expertos y experimentados profesionales, conocedores de la materia objeto de la revisión.

Es verdad que constituye un “filtro” para evitar la necesidad de ser tutelado por órganos judiciales y, en consecuencia, disminuir la carga de los mismos. Sobre todo cuando

⁶⁸ Vid. ob. cit.: *Memoria Tribunales Económico-Administrativos 2011*, pág. 227.

se trata de actos que presentan evidentes defectos. Pero la obligatoriedad de la vía económico administrativa sólo tendría sentido si constituye un medio garantía de los derechos e intereses legítimos de los particulares. De tal modo que, si no garantiza los derechos del ciudadano, no es más que un modo de dilatar el proceso “indebidamente” para disminuir la tentación de acudir al tribunal, ya que estos “cuasi- tribunales” otorgan una justicia administrativa que retrasa el conocimiento de los órganos jurisdiccionales contencioso administrativos que son imparciales e independientes.

Con esta crítica no pretendo plantear su supresión, ya que considero que tienen más efectos positivos que negativos en el cómputo global, pero considero que tiene aspectos a mejorar desde el punto de vista de las garantías de los ciudadanos.

Esta dificultad en el acceso a la jurisdicción ordinaria se justifica, esencialmente, en razón de las especiales funciones y tareas que la Administración tiene encomendadas en la CE, por ello la Administración goza de una prerrogativa que permite poner en conocimiento de la propia Administración el contenido y fundamento de la pretensión dándole la oportunidad de resolver directamente el litigio evitando así acceder a la vía judicial.

Un claro ejemplo del error que supondría su desaparición, fueron las importantes críticas doctrinales que se produjeron cuando se llevó a cabo la supresión de las reclamaciones económico administrativas en el ámbito local, que tuvo consecuencias muy negativas en la práctica⁶⁹. Este desacierto hizo que se crearan órganos como el CTMB, antes mencionado⁷⁰.

Las negativas consecuencias producidas, provocaron que se aprobara la Ley 57/2003 de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, que supuso la reintroducción de las reclamaciones económico administrativas pero sólo en los

⁶⁹Así SANCHEZ LÓPEZ, María Esther, sintetiza los argumentos en contra de la supresión de vía económico administrativa en el ámbito local. Vid. ob. cit.: *Capítulo VII: Ámbito de las Reclamaciones Económico-Administrativas*. Dentro de la obra conjunta: GARBERÍ LLOBREGAT, José. Revisión e impugnación de actuaciones tributarias, pág. 564 y siguientes.

⁷⁰LECUMBURRI MARTÍ, Enrique. *Control jurisdiccional de la actividad financiera*. Real Academia de las Ciencias Económicas y Financieras. Barcelona, 1993.

denominados municipios de gran población. Lo cual me parece cuestionable, pero por razones de espacio y de tiempo no puedo entrar a analizar.

Otra crítica que se le hace al procedimiento económico administrativo es su excesiva duración. El legislador, consciente del hecho, creó el procedimiento abreviado, que reduce el plazo de duración del procedimiento económico administrativo de 1 año a 6 meses en determinados supuestos. Sin embargo, no se puede perder de vista, que las reclamaciones económico administrativas vienen a sustituir al recurso de alzada, tal y como se ha señalado anteriormente. El plazo de resolución del recurso de alzada en el régimen administrativo común es de 3 meses, de acuerdo con el art. 117 de la LRJAPyPA. En cambio, en el procedimiento abreviado el plazo es de seis meses y en el procedimiento ordinario es de doce meses, es decir, el doble y el cuádruple de la duración que corresponde a la tramitación del recurso de alzada. Por lo que considero que dichos plazos, son susceptibles de reducirse en el tiempo.

En base a todo lo hasta ahora dicho y volviendo al tema de la obligatoriedad de la vía económico administrativa, tal y como he señalado antes, esta sólo tiene sentido si constituye un instrumento rápido y eficaz, que garantice los derechos de los contribuyentes, ya que es así como se puede convertir en un verdadero medio de resolución extraprocésal de conflictos tributarios, y no un obstáculo que evite al contribuyente acceder a los Tribunales Contencioso Administrativos. Su obligatoriedad contribuye, como ya hemos señalado anteriormente, a que se dilate en el tiempo la conflictividad tributaria. Y es que la exigencia de este requisito de impugnación pre-procesal, podría entrar en conflicto con el derecho a la tutela judicial efectiva, consagrada en el art. 24 de la CE, y que se cumple con un *“proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías”*.

En este punto me gustaría hacer un estudio de cómo ha tratado la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (en adelante, TC) la exigibilidad de este requisito pre-procesal, en relación con la tutela judicial efectiva. En concreto voy a centrarme en dos sentencias que me parecen muy interesantes, para poder reflexionar acerca del carácter preceptivo de las reclamaciones económico administrativas.

En primer lugar, la STC 275/2005, de 7 de noviembre de 2001⁷¹. En ella el TC examina la inadmisión de un recurso contencioso administrativo por la falta de interposición de la reclamación económica administrativa previamente. En este sentido, el TC comienza señalando que, a un lado se encuentra el deber de este Tribunal de evitar que los órganos jurisdiccionales sean excesivamente rigurosos y formalistas, pero por otro lado se encuentra el hecho fáctico de que no pueden obviar los requisitos que se establecen en las leyes, puesto que no es competencia suya examinar una cuestión de legalidad procesal, las cuales son competencia de los tribunales ordinarios.

En esta sentencia el TC analiza las razones que sirven para fundamentar el carácter preceptivo de la interposición de la reclamación económica administrativa. Señalando, muy brevemente, que la obligatoriedad de la vía económico administrativa previa se justifica en las especiales funciones que la Administración tiene atribuidas en la CE. Se le otorga esta prerrogativa que tiene como finalidad poner en conocimiento de la propia Administración el contenido y fundamento de la pretensión, dándole la posibilidad de solucionar el conflicto antes de acudir a los órganos jurisdiccionales.

Se plantea en esta sentencia la aplicabilidad de la doctrina *pro actione*, es decir, si se ha ponderado de forma adecuada el defecto procesal, y la declaración de inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo. A este respecto, el TC señala que en los supuestos en los que se alegue indefensión, es preciso que el recurrente no se haya colocado en tal indefensión por voluntad propia. Por lo que en este caso termina señalando, que el recurrente no puede alegar indefensión por las consecuencias de su propia estrategia procesal. En este caso el sujeto accede a una vía especial en la que no es necesaria el

⁷¹La sentencia resuelve un recurso de amparo interpuesto por un sujeto que fue declarado responsable tributario por la vía del artículo 40 LGT, que recoge la responsabilidad subsidiaria de los administradores de una sociedad. La resolución administrativa de derivación de la responsabilidad, hizo que interpusiera un recurso contencioso-administrativo, no por la vía ordinaria, sino por la vía de la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la persona, en cuyo art. 71, exonera para la interposición de este recurso, la obligatoriedad de agotar la vía económico administrativa previa. No obstante, cuando fue llamado para formalizar la demanda, renunció al trámite especial de protección de los Derechos Fundamentales de la persona, y decidió seguir por la vía ordinaria de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. El TSJ dictó la anulación del acto administrativo. Y el abogado del Estado, interpone un recurso de casación, en el que el TS apreció la falta de la existencia de este requisito procesal, y anula la sentencia del TSJ.

agotamiento de la vía administrativa previa pero, cuando va a formular la demanda, decide reconducirlo a la vía ordinaria, donde sí se exige dicho requisito pre-procesal. Por lo tanto la decisión que el Tribunal Supremo (en adelante, TS) había adoptado, pondera, de forma razonable y no arbitraria, las circunstancias que concurren en el caso. Por todo ello el TC entiende que no hay lugar a indefensión.

En una segunda sentencia 75/2008⁷², de 23 de junio, trata el supuesto en el que un contribuyente interpone la reclamación económica administrativa, pero en ella no realiza alegaciones. Muy brevemente, el presente caso, comienza con una sentencia resolutive, dictada por la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (en adelante, TSJ de Asturias). Dicha sentencia es confirmatoria de una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias que desestimó la impugnación de una sanción tributaria, al entender que la falta de alegaciones priva al Tribunal de elementos de juicio para poder llegar a una resolución estimatoria. El TSJ de Asturias desestima el recurso contencioso administrativo que ante él fue interpuesto, sin pronunciarse sobre el fondo de los motivos alegados por la recurrente, por considerar que el fracaso de la vía económico administrativa se debe a la conducta del contribuyente, el cual planteó la reclamación económica administrativa como un mero trámite formal. El recurrente no había realizado ninguna alegación, ni en el escrito de interposición, ni en el trámite posterior de alegaciones, convirtiendo la vía económico administrativa en una “reclamación contenciosa *per saltum*”⁷³.

Ante tal resolución, el contribuyente interpone un recurso de amparo ante el TC, fundamentado en que TSJ de Asturias desestimó su recurso contencioso administrativo sin entrar a conocer sobre el fondo, basándose en una causa de inadmisibilidad no prevista legalmente. La recurrente entiende que se ha vulnerado su derecho a la tutela judicial efectiva consagrada en el art. 24 de la CE.

⁷²Consiste en una sanción tributaria que impone la Agencia Tributaria a un contribuyente. Este formula un recurso de reposición, que es desestimado por la propia Agencia Tributaria. Frente a esa resolución desestimatoria el particular interpone una reclamación económico administrativa pero eso sí, y aquí radica el detalle curioso, no formula alegaciones fundamentando su reclamación. La resolución del TEAR, se impugna ante el TSJ, y ahora sí que incorpora alegaciones, pero el tribunal la desestima por no haber alegado conveniente su reclamación económico administrativa. Finalmente interpondrá un recurso de amparo ante el TC.

⁷³ Así la denomina el TSJ de Asturias, tal y como se señala en su FJ 3º.

En la sentencia que dicta el TC señala, en su FJ 3º, que la *ratio decidendi* del TSJ descansa en la concepción del carácter revisor de la jurisdicción contencioso administrativa extremadamente rígida y alejada de la que hace que la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (en adelante, LJCA). Esta rígida concepción ha producido el resultado de eliminar injustificadamente, el derecho constitucional de la recurrente a que un órgano judicial conozca y resuelva, conforme a derecho, la pretensión sometida a él.

En su FJ 4º establece que corresponde al TC rechazar toda aplicación de las leyes que conduzca a negar el derecho a la tutela judicial efectiva con quebranto del principio *pro actione*. El Tribunal señala que el art. 56 de la LJCA permite alegar en la demanda, ante la jurisdicción contenciosa administrativa, cuantos motivos procedan independientemente, de que “*hayan sido o no planteado ante la administración*”. Y se basa, por lo tanto, en el principio *pro actione*, y en la literalidad de este precepto para anular la sentencia de inadmisión del recurso entendiendo que había vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva.

Llegado a este punto me gustaría hacer aquí una breve referencia, al principio *pro actione*, del que la STC 3/2001, de 15 de enero, nos da una noción en su FJ 5º:

“A este respecto, es consolidada doctrina de este Tribunal que el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) no conlleva el reconocimiento de un derecho a que los órganos judiciales se pronuncien sobre el fondo de la cuestión planteada ante ellos, resultando aquél satisfecho con una decisión de inadmisión siempre y cuando la misma sea consecuencia de la aplicación razonada de una causa legal. Ahora bien, si cuando esa decisión de inadmisión se produce en relación con los recursos legalmente establecidos el juicio de constitucionalidad ha de ceñirse a los cánones del error patente, la arbitrariedad o la manifiesta irracionalidad cuando del acceso a la jurisdicción se trata, como aquí ocurre, el principio hermenéutico pro actione opera con especial intensidad, de manera que si bien el mismo no obliga a la forzosa selección de la interpretación más favorable a la admisión de entre todas las posibles, sí proscribire aquellas decisiones de inadmisión que por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra

*razón revelen una clara desproporción entre los fines que aquellas causas preservan y los intereses que sacrifican*⁷⁴

En conclusión, se puede decir que en virtud de este principio, los órganos jurisdiccionales deben llevar a cabo una ponderación entre los defectos procesales que adviertan en los actos procesales de las partes, atendiendo a la proporcionalidad entre el defecto cometido y la sanción que debe acarrear. Los órganos jurisdiccionales, y, en última instancia el TC, para llevar a cabo esa ponderación tienen que tener en cuenta 5 elementos⁷⁵:

- Analizar la entidad procesal del defecto procesal cometido. Si lo trasladamos a este caso en concreto, se cumple con este requisito. El TSJ de Asturias analiza la falta de alegaciones en la reclamación económica administrativa por parte de la recurrente, considerándolo insubsanable.
- La incidencia de dicho defecto en la consecución de la finalidad perseguida por la norma infringida. En la sentencia, se anula la finalidad de este requisito pre-procesal, que es la de poner en conocimiento de la propia Administración el contenido y fundamento de la pretensión, otorgándole la posibilidad de solucionar el conflicto antes de acudir a los órganos jurisdiccionales, y actuar de filtro para evitar la saturación de los Tribunales Contencioso-administrativos. Y que se justifica en las especiales funciones que la Administración tiene atribuidas en la Constitución Española
- La trascendencia del incumplimiento procesal para las garantías de las demás partes en el proceso. En este caso que estoy analizando, la trascendencia es fundamental para la otra parte, puesto que se priva a la Administración tributaria de

⁷⁴Forman parte de la reiterada doctrina del Tribunal: SSTC 11/1982, de 29 de marzo, FJ 2; 69/1984, de 11 de junio, FJ 2; y, entre las más recientes, SSTC 8/1998, de 13 de enero, FJ 3; 115/1999, de 14 de junio, FJ 2; 122/1999, de 28 de junio, FJ 2; 157/1999, de 14 de septiembre, FJ 2; 167/1999, de 27 de septiembre, FJ 2; 158/2000, de 12 de junio, FJ 5; 252/2000, de 30 de octubre, FJ 2; SSTC 236/1998, de 14 de diciembre, FJ 2; 23/1999, de 8 de marzo, FJ 2; 121/1999, de 28 de junio, FJ 3; 63/2000, de 13 de marzo, FJ 2; SSTC 37/1995, de 7 de febrero, FJ 5; 55/1995, de 6 de marzo, FJ 2; 36/1997, de 25 de febrero, FJ 3; 147/1997, de 16 de septiembre, FJ 2; 157/1999, de 14 de septiembre, FJ 2; 158/2000, de 12 de junio, FJ 5

⁷⁵Están extraídos del voto particular que formula el Magistrado Don Roberto García-Calvo y Montiel respecto de la STC 275/2005, de 7 de noviembre de 2001, analizada, brevemente con anterioridad.

la posibilidad de resolver el conflicto antes de llegar a la vía jurisdiccional. Siendo una prerrogativa expresamente reconocida por el ordenamiento jurídico.

- La voluntad y grado de diligencia procesal apreciada en la parte. La diligencia mostrada por la parte es ninguna, puesto que se limitó a esperar a que transcurrieran los plazos sin hacer alegaciones, hasta que pudo acceder a la vía judicial.
- El tiempo transcurrido desde que se interpuso el recurso en la vía judicial hasta que resulta finalmente inadmitido a trámite. La resolución de TEAR de Asturias se hizo con fecha de 28 de junio de 2002, y el recurso contencioso administrativo se inadmitió con fecha 5 de abril de 2005.

Como se puede desprender de este pequeño análisis, el TC ha ponderado perfectamente el defecto procesal de la parte con su derecho a la tutela judicial efectiva de acuerdo con su doctrina sobre el principio *pro actione*⁷⁶.

En definitiva, todo este análisis me sirve para poner de manifiesto que, el TC entiende que agotar la vía administrativa previa no vulnera el derecho consagrado en el artículo 24 de la CE. Es más, ha exigido el cumplimiento de este requisito, tal y como ha sido señalado en la STC 275/2005, de 7 de noviembre de 2001. Incluso, aún cuando no se motive la reclamación económico administrativa de acuerdo con lo establecido en la STC 75/2008, de 23 de junio. De la combinación de ambas de sentencias, se puede llegar a la conclusión de que el TC exige la interposición de la reclamación económico administrativa como una carga pre- procesal, independientemente de que se motive o no.

Esta conclusión haría perder su razón de ser a la vía económico administrativa, ya que no olvidemos que su finalidad principal es la de dar a conocer a la Administración los motivos por los que se impugna el acto administrativo, y, al mismo tiempo, actuar como filtro disminuyendo la carga de los Tribunales Contencioso-Administrativos. A la vista de esta posición defendida por el TC, carecería de sentido mantener la existencia de los Tribunales Económico-Administrativos ya que habrían perdido su finalidad.

⁷⁶Aunque en la sentencia no lo hace de una forma tan estructurada. Como ya he señalado en otra nota al pie de página, me he servido de los elementos que han de ser analizados según la reiterada doctrina del TC, y que fueron recapitulados por Magistrado don Roberto García-Calvo y Montiel respecto de la STC 275/2005, de 7 de noviembre de 2001.

Por lo tanto considero que la postura del TC es errónea. Ya que de ser así, las reclamaciones económico administrativas quedarían configurados como una institución sin sentido, que entonces sí vulneraría el derecho a la tutela judicial efectiva al dilatar el proceso indebidamente, sin justificación. No me parece adecuada esta posición del TC tanto por los fundamentos que justifican esta vía de revisión, como por su demostrada eficacia como “filtro”. Sin embargo, ello no quita que esta vía deba ser mejorada en algunos aspectos, como los señalados anteriormente, en lo que se refiere a la independencia funcional, o a su sensación de parcialidad, con el objetivo, o al menos esa es mi propuesta, de que estos órganos tiendan a convertirse en un medio de resolución extra-procesal ágil, eficaz y flexible de los conflictos tributarios.

2.3. La gratuidad de la vía económico administrativa.

Como última característica y como su mayor atractivo, al menos en tiempos de crisis, es la gratuidad de la vía económica administrativa. Lógicamente, está sustentada con el dinero de todos los contribuyentes, pero a diferencia de la vía jurisdiccional se caracteriza por:

- La ausencia de tasas, ya que con la promulgación de la denominada comúnmente “ley de tasas” Ley 10/2012, de 20 de noviembre, por la que se regulan determinadas tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, había supuesto la obligación de abonar la tasa correspondiente para interponer un recurso contencioso administrativo. Sin embargo, dicha Ley ha sido recientemente modificada por el Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social, que en su art. 11 ha modificado el art. 4 de la citada Ley. A través de esta modificación, quedan exonerados de abonar la correspondiente tasa las personas física y las personas jurídicas que requieran de asistencia jurídica gratuita. Siendo obligatorio para el resto de sujetos de derecho cuando no concurren algunas de las exenciones objetivas previstas en el citado precepto.
- No es preceptiva, ni obligatorio la asistencia de letrado. La representación por parte de letrado se regula en el artículo 46, bajo la rúbrica de representación voluntaria diferenciándola de aquellos supuestos en los que la representación es legal (comunidades de bienes, sociedades, incapacitados...)

En cuanto a la primera, la existencia de tasas, es obvio que supone un gasto que en el ámbito económico administrativo no hay. Y también es cierto que con la reciente reforma de 2015, son menos los supuestos en los que se requiere abonar la tasa para interponer un recurso contencioso administrativo. Sin embargo, un caso ilustrativo de los supuestos en los que se sigue teniendo que abonar la tasa judicial, sería que una sociedad declarada en concurso de acreedores de forma no voluntaria. En este caso y en esta situación administrativa, la gratuidad de la vía económico administrativa puede resultar muy beneficiosa para lograr la estimación de su pretensión.

En lo que se refiere a la segunda, quizá no sea obligatoria la asistencia letrada. Pero desde mi perspectiva, si se trata de alguna cuestión compleja, sería aconsejable la asistencia letrada para poder aprovechar bien la vía económica administrativa, y solucionar la controversia antes de llegar a la vía jurisdiccional. Evitando, de esta manera, mayores costes tanto para el contribuyente como para la Administración.

La pregunta que debemos plantearnos es ¿Qué ocurre con los gastos del contribuyente cuando la reclamación económico administrativa es estimada? Es decir, peritos, abogados...

En una primera aproximación al ser potestativa la asistencia letrada, el contribuyente no tiene derecho a ser resarcido por esos gastos. Tales gastos no son indemnizables en la medida que fueron realizados en base a una conducta voluntaria del propio contribuyente. En esta línea está la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 marzo 1997⁷⁷, y también el Consejo de Estado en su dictamen de 18 abril 2002.

Ahora bien, deberíamos reflexionar acerca de si los particulares podrían defender sus posiciones y alegar sus pretensiones de forma adecuada, sin asistencia profesional, ante un órgano especializado (formado por profesionales de la materia), a luz de la complejidad del Derecho Tributario y a su continuo cambio. Y todo ello en consonancia con el art.

⁷⁷Se trata de una sentencia en la que el único motivo de recurso se centra en determinar si la Administración está o no obligada a indemnizar a la actora por los citados honorarios. La parte actora sostiene que la sofisticación del ordenamiento tributario exige la asistencia de letrado en las reclamaciones económico administrativas. En este caso, la singularidad estaba en que el recurrente era letrado de profesión, por lo que se contrató a sí mismo, y solicitaba la indemnización por los honorarios de su “auto-representación”. La Audiencia Nacional desestima su recurso. RJCA 1997\1352.

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

Desde mi perspectiva, parece justo que, de demostrarse el error de la Administración, se indemnice al contribuyente de los gastos que le ha supuesto demostrar su razón. Puesto que unos de los argumento principales de la Administración para defender esta vía de revisión es que es también un beneficio para el administrado evitándole no sufrir los gastos de la vía jurisdiccional, como se ha indicado en epígrafes anteriores del presente trabajo. Además, en un proceso contradictorio y con garantías, parece necesario que haya una posición de equilibrio entre las partes; me refiero a que la parte administrativa, es un funcionario de alto nivel que conoce muy bien el Derecho Tributario, y el ciudadano no tiene por qué hacerlo con tanta intensidad.

El argumento que se utiliza, en algunas sentencias⁷⁸ para no proceder a la indemnización, es que, ante el gran número de actos dictados por la Administración pública que representa el interés general, debe haber sacrificios individuales, ya que la Administración no puede dejar de funcionar ante el miedo de que los actos dictados o revisados supongan una indemnización a favor del contribuyente, con cargo al presupuesto.

Es francamente entendible esta posición, pero ha habido algunas sentencias del Tribunal Supremo, tales como la 18 febrero 2011⁷⁹, que vienen entendiendo que los honorarios del abogado durante la vía económica administrativa forman parte del *quantum* indemnizatorio. Así, la citada sentencia en su FJ 5º señala que ha de ser reconocido como parte del *“quantum indemnizatorio”* los honorarios del abogado, *“en atención a la necesidad de contar con asesoramiento jurídico por la complejidad del asunto”*. Y este cambio de criterio se ha

⁷⁸Véase las STS de 16 diciembre 1996, 18 septiembre 2002, 22 septiembre de 2003, 22 marzo 2005, 22 julio 2005, 10 febrero 2006, 30 marzo 2006, y 19 mayo 2006

⁷⁹En esta línea se puede encontrar otras sentencias como 11 de mayo de 2011 o sentencia de 4 de abril de 1997. Línea que también siguen autores como CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Reclamaciones económico-administrativas y gastos profesionales de abogados*. El economista, 2012. <http://www.economista.es/blogs/fiscalblog/2012/01/reclamaciones-economico-administrativas-y-gastos-profesionales-de-abogados>.

argumentado en base a la complejidad del asunto que hacía necesario el asesoramiento jurídico, aunque este no fuese preceptivo.

Este tipo de sentencias, supone un hecho positivo. Por un lado se indemniza a aquellos que por la complejidad del asunto necesitaron de un abogado para fundamentar adecuadamente sus pretensiones y no situarse en indefensión. Mientras que, por otro lado, se evita abusar de las indemnizaciones ante errores más comunes que son fácilmente rectificables por parte de la Administración. De tal modo que facilitar la asistencia letrada en vía económica administrativa, a través de una indemnización que integre lo honorarios del abogado en casos complejo, va a permitir que aumente el número de asuntos resueltos en esta vía, al ser el obligado tributario asesorado por un experto conocedor de la materia tributaria.

3. LA SUSPENSIÓN EN LA VÍA ECONÓMICO ADMINISTRATIVA.

3.1. La evolución de la suspensión en la vía económico administrativa.

La evolución histórica del régimen de suspensión de la ejecución de los actos impugnados, la podríamos resumir brevemente de la siguiente manera⁸⁰:

En primer lugar, el Reglamento del procedimiento de las reclamaciones económico administrativas que fue aprobado por el Real Decreto de 29 de julio de 1924 (en adelante, RPREA 1924). Este Reglamento regulaba tanto las reclamaciones económico administrativas como el recurso de reposición. En dicha norma no se recogía ningún precepto sobre la suspensión de los actos impugnados en vía económico administrativa. Ante esta situación, la figura de la suspensión estaba recogida en la normativa de cada impuesto. Así, por ejemplo, la OM de 24 de Enero de 1955, otorgaba la potestad de conceder la suspensión a los delegados de Hacienda bajo su responsabilidad, y preveía la aportación de garantía, si se interponía una reclamación económico administrativa en materia de la contribución general sobre la renta.

La Ley del Procedimiento Administrativo, promulgada el 17 de julio de 1958 (en adelante, LPA 1958) permitía a la autoridad competente, de oficio o a instancia de parte, la suspensión del acto recurrido siempre que este pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

Esta nueva norma requería de un nuevo reglamento en materia económico administrativa, que sería aprobado por Decreto 2083/1959 de 26 de noviembre (en adelante, RPREA 1959). En este Reglamento se permitía a los órganos encargados de

⁸⁰ Para un análisis más exhaustivo véase CHECA GONZALEZ, Clemente: *Evolución histórica de las normas sobre la suspensión de la ejecución de los actos impugnados en vía económico administrativa*. 15 de diciembre 2012. <http://blogdeclementechecagonzalez.blogspot.com.es/2012/12/evolucion-historica-de-las-normas-sobre.html>.

conocer las reclamaciones económico administrativas que suspendieran el acto impugnado, a solicitud del interesado, siempre que se hubiera constituido una garantía. Por lo tanto, se diferenciaba de la regulación establecida en la LPA 1958, en que se hacía referencia expresa a la aportación de garantías y, además, eliminaba la posibilidad de suspender de oficio por el Tribunal el acto impugnado. En este reglamento se recogía también la posibilidad de que, en caso de denegación de la suspensión, se podría interponer un recurso de alzada ante el TEAC.

Más tarde, con la aprobación del texto articulado de la Ley de Bases sobre el procedimiento económico administrativo (en adelante, TAPEA 1980), aprobado por el Real Decreto legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, surgió la necesidad de aportar una garantía en la forma que reglamentariamente se determine, y por el importe de la deuda tributaria, para lograr la suspensión de acto impugnado. Tal y como recoge la mencionada Ley en su base tercera.

El RPREA de 1959 fue sustituido en el año 1981 por el RD 1999/1981, de 20 de agosto (en adelante, RPREA 1981). Este reglamento junto al TAPEA 1980 determinaron que la suspensión de la vía económico administrativa de entonces, se caracterizara por las siguientes notas:

- La suspensión de ejecución en vía económico administrativa se regía en exclusividad por sus normas, sin que fuera de aplicación la LPA 1958.
- Sólo eran admitidas la garantías determinadas reglamentariamente, y si se aportaba una de estas garantías, tanto los Tribunales Económico-Administrativos como las oficinas gestoras debían conceder la suspensión⁸¹.
- No era posible la suspensión de ejecución sin aportar garantía.

El hecho de que no pudieran aportarse garantías distintas a las reglamentariamente previstas, hizo que los contribuyentes comenzaran a demandar otras formas de prestar garantía, motivados por la dificultad de conseguir avales, que era una de las garantías que preveía la normativa⁸².

⁸¹ Razón por la cual reciben el nombre de suspensiones “automáticas”.

⁸² El entonces vigente art. 81.4 del RPREA 1981, recogía como garantías: “...a) Depósito en dinero efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos o en sus sucursales, o en su caso, en la Corporación o Entidad interesada. b) Aval o fianza de carácter solidario prestado por un Banco o banquero registrado oficialmente, por una Caja de Ahorros

A esta petición respondió el legislador con la aprobación de la Ley 27/1995, de 20 julio, de modificación parcial de la LGT de 1963, que supuso la nueva redacción del art. 22.2 del TAPEA 1980, el cual permitía que, cuando el interesado no pudiera aportar las garantías previstas reglamentariamente, el Tribunal Económico-Administrativo podría conceder su suspensión, previa prestación de otras garantías o sin prestación de garantías, si la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación⁸³.

En 1998 entraría en vigor la Ley de Defensa de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que reguló en su art. 30.1, el derecho a la suspensión de la ejecución de los actos impugnados en vía económico administrativa⁸⁴.

La evolución culminaría con la entrada en vigor de la vigente LGT que regula el régimen de la suspensión en el art. 233, desarrollado por la sección 4º del RGRVA, en los artículos 39 a 47.

3.2. El principio de ejecutividad y el derecho la tutela judicial efectiva: un posible conflicto.

La suspensión de los actos administrativo impugnado en vía de revisión, puede suponer la colisión entre dos principios: el principio de ejecutividad, que es una consecuencia de la eficacia administrativa que exige el interés general, y el derecho a la tutela judicial efectiva que exige la eliminación de obstáculos para poder acceder al control jurisdiccional.

Confederada, Caja Postal de Ahorros, o por Cooperativa de Crédito calificada, con la limitación, en este último caso, que establece el artículo cincuenta y uno, apartado tres de la Ley General de Cooperativas, de diecinueve de diciembre de mil novecientos setenta y cuatro. c) Fianza personal y solidaria prestada por dos contribuyentes de la localidad de reconocida solvencia sólo para débitos inferiores a cien mil pesetas”.

⁸³ A los efectos de este apartado, las garantías podrán consistir: hipoteca mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, fianza personal y solidaria, y cualquier otra que se estime suficiente. Este precepto fue desarrollado por el RD 391/1996, de 1 de marzo, que regulaba el procedimiento para la suspensión del acto impugnado mediante la aportación de otras garantías distintas a las reglamentariamente previstas.

⁸⁴ Dispone el citado precepto: “...El contribuyente tiene derecho, con ocasión de la interposición del correspondiente recurso o reclamación administrativa, a que se suspenda el ingreso de la deuda tributaria, siempre que aporte las garantías exigidas por la normativa vigente, a menos que, de acuerdo con la misma, proceda la suspensión sin garantía.”.

Así, el art. 56 de la LRJAPyPAC dispone que *“Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo serán ejecutivos con arreglo a lo dispuesto en esta Ley”*. Seguidamente el art. 57 de la misma Ley, señala que los actos administrativos son válidos y producen efectos ejecutivos desde la fecha en que se dictan, salvo que en la normativa se disponga otra cosa. La misma idea con distinta redacción recoge el art. 94 de la LRJAPyPAC. Y tal como señala el art. 111 de la LRJAPyPAC *“La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado”*. En resumen, los actos que dicte la Administración son ejecutivos desde la fecha en que se dictan, gozan de presunción de legalidad⁸⁵ y la interposición de un recurso no supone su suspensión, salvo en los casos previstos en la normativa.

A la ejecutividad de los actos administrativos desde la fecha en que se dicten se denomina auto-tutela declarativa. Y por otro lado, la auto-tutela ejecutiva se entiende como la posibilidad de actuar contra la voluntad de los administrados imponiendo deberes o limitaciones, sin necesidad de acudir a la vía judicial. Todo ello tiene base en esa presunción de legalidad de la que gozan los actos administrativos. Y, por último, la auto-tutela declarativa y la auto-tutela ejecutiva, son dos manifestaciones de lo que se conoce con carácter general como la auto-tutela administrativa.

Por ello, vamos a analizar a luz de la doctrina del TC la posible colisión entre los principios de ejecutividad y el derecho a la tutela judicial efectiva. Siendo este derecho fundamental, una de las más valiosas garantías de todo ciudadano, y que el propio TC, en el FJ 1º de la sentencia 48/1986, delimita al señalar que *“ el derecho a la tutela judicial efectiva supone, positivamente, el acceso al proceso y al uso de los instrumentos que en él se proporcionan para la defensa de los propios intereses, con el límite más trascendente, formulado negativamente, de la prohibición de indefensión a que se alude en su inciso final, garantía que, en sentido amplio, implica el respeto del esencial principio de contradicción, de modo que los contendientes, en posición de igualdad, dispongan de las mismas oportunidades de alegar y probar cuanto estimaren conveniente con vistas al reconocimiento judicial de sus tesis”*.

Una vez hecha esta primera aproximación tanto al principio de ejecutividad como el derecho a la tutela judicial efectiva, voy a analizar un poco más a fondo cada uno de estos principios.

⁸⁵Una presunción de legalidad *iuris tantum*, tal y como reconoce la sentencia del TS de 29 de septiembre de 1989.

La ejecutividad inmediata de los actos administrativos constituye una manifestación del principio de eficacia recogido en nuestra Constitución, en su art. 103. Así, por ejemplo, la sentencia del TC 22/1984⁸⁶, de 17 febrero, dispone en su FJ 4º: *“la potestad de la Administración de auto-ejecución de las resoluciones y actos dictados por ella, se encuentra en nuestro Derecho positivo vigente legalmente reconocida y no puede considerarse que sea contraria a la Constitución. Es verdad que el art. 117.3 de la Constitución atribuye al monopolio de la potestad jurisdiccional consistente en ejecutar lo decidido a los Jueces y Tribunales establecidos en las Leyes, pero no es menos cierto que el art. 103 reconoce como uno de los principios a los que la Administración Pública ha de atenerse, el de eficacia «con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho». Significa ello una remisión a la decisión del legislador ordinario respecto de aquellas normas, medios e instrumentos en que se concrete la consagración de la eficacia. Entre ellas, no cabe duda de que se puede encontrar la potestad de auto-tutela o de auto-ejecución practicable genéricamente por cualquier Administración Pública con arreglo al art. 103 de la Constitución y por ende puede ser ejercida por las autoridades municipales, pues, aun cuando el art. 140 de la Constitución establece la autonomía de los municipios, la administración municipal es una administración pública en el sentido del antes referido art. 103”*. De lo expresado por el Tribunal se deduce que el principio de eficacia de la actuación administrativa, es inherente a toda actuación pública por parte de la Administración, siendo uno de los fundamentos que justifican la ejecución de los actos administrativos. O dicho de otra forma, que el principio de eficacia ha de regir toda actuación de la Administración, de tal modo que no puede paralizarse la actividad administrativa por voluntad de un administrado. Por otro lado, es cierto que la consecución de los fines que la Constitución atribuye a la Administración, y con ello me refiero a llevar a cabo una gestión eficaz como he venido señalando, no puede desconocer el respeto a los derechos fundamentales. Por lo tanto, es necesaria una ponderación entre el interés general que exige esa eficacia administrativa, y las garantías y derechos que son inalienables a todo ciudadano.

Esto me lleva, como he señalado al principio de este epígrafe, a destacar que el privilegio⁸⁷ de auto-tutela de la Administración, puede entrar en colisión con el derecho a

⁸⁶La sentencia resuelve un recurso de amparo en el que se alegaba la vulneración del derecho de inviolabilidad del domicilio contra la ejecución de acuerdos municipales que decretaron el desalojo de una vivienda. El Tribunal estima la vulneración alegada, si bien cuenta con un voto particular del Magistrado Don Francisco Rubio Llorente.

⁸⁷Lo denomino privilegio, porque es un prerrogativa que no tiene ningún otro sujeto de Derecho, pero que, desde mi punto de vista, está justificado, tal y como señalaré al final del presente epígrafe.

la tutela judicial efectiva. Pero, en principio, de acuerdo con la doctrina del TC, la denegación de la suspensión no supone una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. La tutela judicial efectiva lo que garantiza es tener la posibilidad de poder acceder a los órganos jurisdiccionales. Así, por ejemplo, la sentencia del TC 115/1987⁸⁸, de 7 julio de 1987, expresa en su FJ 7º “*La efectividad de la tutela judicial que el art. 24 C.E. establece, no impone en todos los casos, la suspensión del acto administrativo recurrido, pues dicho precepto lo que garantiza es la regular y adecuada prestación jurisdiccional, en un proceso con todas las garantías, por parte de los órganos judiciales*”. O lo que es lo mismo, ante cualquier acto administrativo, el administrado ha de poder siempre acudir a la tutela judicial dispensada por los órganos jurisdiccionales.

Y ahondando un poco más en la doctrina constitucional, se puede señalar que sí que supone una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, la imposición de requisitos obstaculizadores o limitadores de los correspondientes recursos. En esta línea se encuentra el auto del TC 171/1986⁸⁹, que señala en su FJ. 3º “*...Es cierto que este derecho fundamental (la tutela judicial efectiva del art. 24 de la CE) puede verse conculcado por aquellas normas que impongan condiciones impeditivas u obstaculizadoras del acceso a la jurisdicción, siempre que los obstáculos legales sean innecesarios y excesivos y carezcan de razonabilidad y proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador en el marco de la Constitución...*”. Por lo que, para considerar cuando un requisito es obstaculizador, habrá que atender, por un lado, a las circunstancias del caso concreto, y por otro, a cuáles son los fines y razones que al legislador le han llevado a exigir dicho requisito.

De las sentencias aquí analizadas me sirvo para afirmar que la ejecutividad de los actos de la Administración respeta el derecho a la tutela judicial efectiva siempre que el obligado tributario pueda, o al menos tenga la oportunidad, de someter la decisión acerca de la suspensión del acto administrativo al conocimiento de los órganos jurisdiccionales. Ya que, como he mencionado con anterioridad en otras partes de mi trabajo, son sólo los

⁸⁸Se trata de un recurso de inconstitucionalidad promovido por el Defensor del Pueblo, contra los arts. 7, 8, 26 y 34 de la Ley Orgánica 7/1985, de 1 de julio, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España. El TC declaró la inconstitucionalidad de los artículos 7, 8.2, y 34 de la citada Ley. Existe un voto particular conjunto de los magistrados Don Francisco Tomás y Valiente, y Don Fernando García Mon.

⁸⁹En este recurso de amparo el demandante considera que la condena objetiva en costas que dispone el art. 10.3 de la Ley 62/1978 supone la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. El tribunal determina la inadmisión del recurso del demandante.

órganos jurisdiccionales los encargados de administrar justicia, y por lo tanto, de dirimir sobre los conflictos que tiene los ciudadanos con la Administración, de acuerdo con lo establecido en el art. 117.3 de la CE⁹⁰. Y considero que tal exigencia es respetada por la normativa actual, tal y como recoge el art. 47.3 del RGRVA “*Contra la denegación podrá interponerse el correspondiente recurso contencioso-administrativo.*”

En esta materia CHECA GONZALEZ defiende que la suspensión debe otorgarse de forma inmediata. Y añade que, sólo debería exigirse caución o garantía en aquellos supuestos en los que se cause un daño o perjuicio al interés público, correspondiendo la carga de la prueba a la Administración en este extremo⁹¹.

Esta interpretación me parece que entra en contradicción con la sentencia antes señalada del TC 115/1987, que disponía que la tutela judicial efectiva no exige que se conceda la suspensión de forma incondicionada. Aunque, hábilmente, el profesor CLEMENTE CHECA introduce una excepción: “*salvo que se prueben perjuicios o daños a los intereses públicos*”. Añadiendo que dichos daños y perjuicios han de ser probados por la Administración. En mi opinión, esta propuesta carece de sentido, ya que desde la reforma del año 2004 de la LGT, se remite la materia de prueba de los procedimientos de revisión a lo establecido en las secciones 2º y 3º del capítulo II del título III⁹², donde se señala que quien pretenda hacer valer su derecho, deberá hacer valer los hechos constitutivos del mismo. O dicho con otras palabras, que quien pretenda hacer valer su derecho a la suspensión del acto administrativo tributario sin aportar garantías, deberá probar los daños de imposible o difícil reparación. Desde un punto de vista constitucional no me parece adecuado exigir la prueba de los daños y perjuicios a quien haya promovido la suspensión sin aportación de garantías. Tampoco debemos perder de vista, la presunción *iuris tantum* de legalidad de todo acto administrativo, unánimemente admitida por la doctrina. Presunción

⁹⁰El citado precepto dispone: “*El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan*”.

⁹¹Véase CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *La ejecutividad inmediata de los actos tributarios y la suspensión de su ejecución*. <http://blogdeclementechecagonzalez.blogspot.com.es/2012/12/evolucion-historica-de-las-normas-sobre.html>

⁹² Así lo hace el art. 214 LGT: “*En los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones previstos en este título serán de aplicación las normas sobre capacidad y representación establecidas en la sección 4.ª del capítulo II del título II de esta ley, y las normas sobre prueba y notificaciones establecidas en las secciones 2.ª y 3.ª del capítulo II del título III de esta ley*”.

que ha de ser quebrantada por el propio administrado a través de su labor probatoria, y que CHECA GONZÁLEZ ha obviado en su planteamiento.

En conclusión, el principio de ejecutividad de los actos administrativo es compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que el obligado tributario tenga la posibilidad de acudir a los órganos judiciales, y que no se le exija ningún requisito innecesario, o que carezca de razonabilidad objetiva.

Por lo tanto el hecho de que la Administración goce de la presunción de legalidad de sus actos administrativos, y de la ejecutividad de los mismos sin previa declaración judicial, no me parece un privilegio injustificado. Y entiendo que respeta plenamente el derecho a la tutela judicial efectiva, en atención a la necesidad de que la Administración no se paralice (exigencia del principio de eficacia del art. 103 CE). Además de la obviedad de que la Administración para seguir funcionando requiere de ingresos con los que financiar el gasto público, ya que la concesión automática de suspensiones supondría la paralización de la entrada de ingresos. Por ello considero que la concesión de suspensiones indiscriminada por la Administración, como planteaba CHECA, no parece la solución adecuada. El mismo autor reconoce que la existencia de un perjuicio grave para el interés público, es difícil que ocurra en la esfera tributaria⁹³.

Como ya he señalado, entiendo que la exigencia de la revisión administrativa, como presupuesto de impugnación procesal, podría ser lesivo del derecho a la tutela judicial efectiva, tal y como está configurada en la normativa vigente. Sin embargo, el hecho de considerar como una prerrogativa insuficientemente justificada la obligatoriedad de la revisión administrativa previa como presupuesto de impugnación, no me impide afirmar que el “privilegio” de la presunción de legalidad de los actos administrativos está plenamente justificado en base al principio de eficacia administrativa.

3.3. Consideraciones sobre el principio de especialidad y el régimen de las garantías.

Antes de analizar, cada uno de los supuestos de suspensión de ejecución del acto impugnado en vía económico administrativa que regula nuestra LGT, me parece

⁹³Vid. ob. cit. CHECA: *La ejecutividad inmediata de los actos tributarios y la suspensión de su ejecución*.

interesante aclarar una serie de conceptos, con el objeto de remarcar la especialidad de la vía económico administrativa, y señalar que elementos componen la garantía que ha de ser aportada por el administrado:

- El principio de especialidad normativo en el ámbito del procedimiento económico administrativo (*lex specialis*).
- El régimen de las garantías necesarias para obtener la suspensión.

3.3.1 El principio de especialidad normativa.

La primera de estas aclaraciones es la constatación del principio *lex specialis derogat lex generalis*⁹⁴ respecto a la suspensión de ejecución de actos impugnados. Y es que en diversos conflictos ante los tribunales, se ha solicitado la aplicación del artículo 111. 3 de la LRJAPyPAC⁹⁵, que permite entender estimada la solicitud de suspensión del acto impugnado por silencio administrativo positivo, si dicha solicitud no ha sido resuelta en el plazo de 30 días. Y esta aplicación ha sido denegada por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con fecha de 17 de febrero de 2012⁹⁶.

Son frecuentes los supuestos en los que las partes solicitan la aplicación de preceptos de la LRJAPyPAC. Es cierto que, en algunos casos, las disposiciones tributarias

⁹⁴Este principio se podría definir como “la preferencia aplicativa de la norma reguladora de una especie de cierto género sobre la norma reguladora de tal género en su totalidad”. Dicha definición esta extraída de la obra de TARDÍO PATO, José Antonio: *Principio de especialidad normativa (Lex Especialis) y sus aplicaciones jurisprudenciales*. Revista de la Administración Pública, septiembre- diciembre 2003, núm. 162, pág. 189.

⁹⁵Dispone el referido precepto: *La ejecución del acto impugnado se entenderá suspendida si transcurridos treinta días desde que la solicitud de suspensión haya tenido entrada en el registro del órgano competente para decidir sobre la misma, éste no ha dictado resolución expresa al respecto. En estos casos no será de aplicación lo establecido en el artículo 42.4, segundo párrafo, de esta Ley.*

⁹⁶Dicha sentencia señalaba “...Encontrándonos ante una solicitud de suspensión de ejecución de un acto recurrido en vía económico-administrativa, no resulta aplicable el art. 111 de la Ley 30/92, ni siquiera de forma subsidiaria, debiendo aplicarse en exclusividad lo dispuesto en la Ley General Tributaria y sus disposiciones de desarrollo, con independencia de que la remisión a los arts. 153 y 171, que regulaban los procedimientos especiales de revisión recogidos en la Ley General Tributaria de 1963, deba entenderse referida a los arts. 216 y 249, que regulan los procedimientos especiales de revisión de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. A mayor abundamiento, de la Ley General Tributaria no se desprende ningún tipo de remisión al art. 111 de la Ley 30/1992, ni ningún tipo de silencio positivo expreso a la falta de resolución de la petición de suspensión vinculada a la reclamación económico-administrativa, por lo que resulta claro que el precepto invocado por la recurrente no resulta aplicable”.

llevan a efecto una regulación completa y exhaustiva de los procedimientos, mientras que en otras ocasiones se limitan a concretar algunas especialidades remitiéndose en los restantes aspectos a la LRJAPyPAC, dado su carácter supletorio.

La sentencia del TSJ de Castilla y León antes referida, tiene su base en una jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo, en la sentencia de 4 de diciembre de 1998⁹⁷, en la que señala, en su FJ 3º: “...*De todo lo anterior resulta que ha sido siempre designio del legislador, y doctrina reiterada de esta Sala, atribuir carácter supletorio a las normas del procedimiento administrativo común respecto de las del procedimiento tributario, sin duda en razón a que, aunque administrativos ambos, el ámbito del Derecho Tributario tiene unas particularidades propias que, en ciertos aspectos, le separan del sistema administrativo general*”.

En este caso, la aplicación del art. 111 de la LRJAPyPAC, no puede aplicarse ni siquiera de forma subsidiaria, ya que debe aplicarse con exclusividad lo dispuestos en la Ley General Tributaria en materia de suspensión, regulado en el art. 233 de la LGT y en los arts. 40 y siguientes del RGRVA.

Y ello a pesar de la remisión que realiza la LRJAPyPAC, a los arts. 153 a 171 de la LGT 1963⁹⁸. Aunque esta remisión se refiera únicamente a estos preceptos, no supone que en todo lo demás se aplicará la LRJAPyPAC, sino que habrá de aplicarse en primer lugar lo recogido en la LGT.

Además tampoco existe el camino inverso, es decir, no hay en la Ley General Tributaria ningún tipo de remisión al art. 111 de la LRJAPyPAC, ni regulación de ningún tipo de silencio positivo para la falta de la resolución de la petición de suspensión solicitada.

⁹⁷ Se trata de la Sentencia de 4 diciembre 1998. RJ 1998\10204, que versa sobre un recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Consejo General de la Abogacía española contra el RD 803/1993, de 28 mayo, de modificación de procedimientos tributarios. En ella el Consejo General de la Abogacía, solicitaba la ilegalidad de dicha norma y su falta de adecuación a los plazos señalados en la LRJAPyPAC. El Tribunal Supremo terminó desestimando dicho recurso contencioso administrativo.

⁹⁸Efectivamente, conviene recordar que el legislador excluye la materia económica administrativa del Título VII de la LRJAPyPAC, regulándose de forma específica en la legislación tributaria. Tal y como expresamente indica el apartado 2 de las Disposición Adicional 5ª, cuyo título reza “Procedimientos administrativos en materia tributaria”, donde remite a los artículos 153 a 171 de la LGT 1963 y a las disposiciones de desarrollo y aplicación de la misma. Aunque, a día de hoy, haya de entenderse referida a los arts. 216 a 249 de la LGT 2003, que regulan los procedimientos especiales de revisión.

A la luz de todo lo que acabo de señalar, hay que concluir que el art. 111 de la LRJAPyPAC no resulta aplicable, al existir una regulación específica. Y por lo tanto, los procedimientos de revisión, y especialmente las reclamaciones económico administrativas que son objeto del presente trabajo, se van a regir por lo dispuesto en la LGT, y sólo de forma supletoria por la ley LRJAPyPAC en aquello que no esté regulado en su normativa propia, la LGT. Por lo tanto, *lex specialis derogat lex generalis*.

3.3.2 El régimen de las garantías necesarias para obtener la suspensión.

En segundo lugar, me gustaría abordar brevemente el régimen de aportación de garantías, centrándome principalmente en dos aspectos: importe y duración. Estos dos aspectos están íntimamente relacionados, como se verá más adelante.

Lo analizado en estas líneas sólo será de aplicación en aquellas solicitudes en las que el acto tiene contenido económico, y en aquellos supuestos en los que es necesario el aporte de garantía. Diferenciando, dentro de estos supuestos en los que es necesario otorgar garantía, aquellos casos en que la garantía aportada es una de las reglamentariamente previstas y, por otro lado, aquellos otros en los que, no pudiendo aportar las garantías previstas reglamentariamente, se aportan otras diferentes. Así hablamos de supuestos de suspensión automática y supuestos de suspensión con otras garantías o con garantías alternativas, respectivamente.

El importe es el primer aspecto que vamos analizar dentro del régimen de las garantías. El art. 233 de la LGT dispone que el obligado tributario logrará la suspensión si “*se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente*”. Por lo tanto, de acuerdo con el precepto que acabamos de señalar son tres los elementos que ha de cubrir la garantía: el importe del acto administrativo impugnado, los intereses de demora, y los recargos que procedan en caso de ejecución de la garantía.

En lo que se refiere al importe del acto administrativo, estará conformado por la cuota tributaria que recoja el acto impugnado. Junto con la cuota deberán ser cubiertos por la garantía los correspondientes intereses de demora y recargos que aparezcan reflejados en dicho acto impugnado. Y todos ellos constituirían la deuda tributaria.

El segundo elemento a analizar son los intereses de demora, y la pregunta que me planteo, en este momento, es, ¿Cuáles son los intereses de demora que debe cubrir la garantía para lograr la suspensión? La respuesta no se encuentra regulada ni en la LGT, ni en el RGRVA. El único precepto que trata este asunto es el art. 41.1 de la RGRVA, pero hace referencia expresa al supuesto en que se aporte como garantía dinero o valores públicos. El citado precepto dispone: “...*Cuando la garantía consista en el depósito de dinero o valores públicos, los intereses de demora serán los correspondientes al plazo de seis meses si el procedimiento de la reclamación es el abreviado, de un año si el procedimiento de la reclamación es el general y de dos años si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario...*”

Tal y como señala el precepto, los intereses de demora que han de ser cubiertos por la garantía serán: 6 meses en el procedimiento abreviado, 12 meses en el procedimiento ordinario, y de 24 meses en aquellos supuestos en los que el procedimiento sea susceptible de alzada. Conviene señalar que el procedimiento abreviado no es susceptible de recurso de alzada ordinario, por lo que en ese caso no debería ampliarse el importe de los intereses a garantizar⁹⁹. Y esta es la estrecha vinculación que existe entre el importe de la garantía y el tiempo, que he señalado más arriba, porque dicho importe va a depender del tiempo de duración el procedimiento administrativo de revisión.

Llegados a este punto debo plantearme ¿Cuál sería el importe de los intereses a garantizar cuando la garantía aportada no sea dinero o valores públicos? En mi opinión entiendo que el art. 41.1 es extensible a los demás supuestos en los que se requiere aportar garantía para alcanzar la suspensión del acto impugnado.

Además, de acuerdo con los arts. 26.4¹⁰⁰, 225.3¹⁰¹, 240.2¹⁰² y 241¹⁰³, disponen que dejaran de devengarse intereses de demora, una vez se haya acordado la suspensión,

⁹⁹ Y si fuera así, no tendría que aportar los intereses de dos años. Lo lógico es que aportaran los intereses de duración del procedimiento, en este caso, de 18 meses.

¹⁰⁰ El citado precepto dispone: “*No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver...*”.

¹⁰¹ El citado precepto dispone respecto del recurso de reposición: “*El plazo máximo para notificar la resolución será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso*”.

¹⁰² El citado precepto dispone respecto de las reclamaciones económico administrativas: “*Transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora en los términos previstos en el apartado 4 del artículo 26 de esta ley*”.

cuando haya transcurrido el plazo fijado para finalización del procedimiento de revisión de que se trate. Lo recogido en el art. 41.1 de la RGRVA es un argumento a favor para hacer extensible su aplicación al resto de supuestos, de tal forma que solo se exigirán los intereses de demora correspondientes a la duración del procedimiento que se sustancie. El no realizar esta interpretación extensiva carecería de toda lógica. Si el legislador, cuando la garantía aportada consiste en valores público o dinero, exige la cantidad correspondiente a 6 meses de intereses, porque va a ser otra la cantidad exigida cuando la garantía aportada sea de otra naturaleza. Y además, el no realizar esta interpretación extensiva, constituiría una laguna cuya integración es necesaria, ya que, como hemos dicho antes, no existe ninguna norma que lo resuelva.

Esto no supone que me parezca criticable el hecho de que no figure de forma expresa, pero con ello se favorecería la seguridad jurídica. No debemos olvidar que nos movemos en un ámbito, el de las reclamaciones económicas administrativas, en el que los ciudadanos pueden actuar sin necesidad de asesoramiento jurídico, por lo que la claridad y la sencillez normativa en este caso no son una opción, sino un deber para el legislador. La seguridad jurídica, exige al legislador claridad y la no confusión normativa, requisitos que, desde mi punto de vista, se cumplen con una mención expresa, sin necesidad de tener que hacer interpretaciones extensivas.

Por otra parte llama la atención la siguiente frase del art. 41.1, en la que se señala que los intereses de demora a garantizar serán de “...dos años si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario”. Se añade otro año, ya que es la duración de la tramitación del recurso de alzada, tal y como resulta de lo establecido en el art. 241.4 que remite al art. 240.1¹⁰⁴, ambos recogidos en la LGT.

Una vez expuesta la normativa me pregunto ¿Por qué se ha de garantizar los intereses de demora de tramitación de un procedimiento que todavía no se sabe si el reclamante u obligado tributario va a utilizar? Me parece cuestionable que se tenga que garantizar los intereses de un procedimiento, al que no se sabe si va a ser necesario acudir.

¹⁰³ El citado precepto dispone respecto del recurso de alzada ordinario: En la resolución del recurso de alzada ordinario será de aplicación lo dispuesto en el artículo 240 de esta Ley. Por lo que será de aplicación lo señalado en la nota al pie anterior.

¹⁰⁴El citado precepto dispone: “La duración del procedimiento en cualquiera de sus instancias será de un año contado desde la interposición de la reclamación...”.

Ya que todo va a depender de la resolución obtenida en primera instancia, por lo que, si esta es estimada el obligado tributario no hará uso del recurso de alzada ordinario. Además existe la posibilidad de que el contribuyente acuda directamente al TEAC, es decir, interponga un recurso *per saltum* saltándose la primera instancia, de acuerdo con lo establecido en el art. 229.5 de la LGT¹⁰⁵. El periodo de tramitación en este caso es de un año, por lo tanto si no hace uso de la primera instancia, lo más lógico es que los intereses de demora que hayan de ser garantizados sean los correspondiente a la duración del procedimiento, es decir un año. Y en el caso de que se interponga una reclamación económico administrativa, sin recurso *per saltum*, la solución más adecuada, será que se garanticen los intereses por un año, y sólo en caso de interponerse el recurso de alzada ordinario, se ampliará la garantía por un año más. Lo cual sigue una lógica, que no se desprende la normativa, porque como ya he señalado más arriba, en caso de que el procedimiento fuera susceptible de recurso ordinario de alzada habría que garantizar los intereses por un periodo de dos años, independientemente de se haga uso del mismo o no.

El tercer elemento que debe cubrir la garantía, son los recargos. En este ámbito la LGT ha sufrido una modificación parcial con vigencia desde el 31 de octubre de 2012, por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (en adelante, Ley 7/2012)

Esta Ley 7/2012 ha ejecutado una nueva redacción del artículo 233.1¹⁰⁶ de la LGT, que es la siguiente:

La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente.

¹⁰⁵El citado precepto dispone. “*Cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano*”.

¹⁰⁶ Este precepto en su redacción anterior al 2012 establecía “*La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder, en los términos que se establezcan reglamentariamente*”.

También ha sido modificado, por la misma ley, el art. 224¹⁰⁷ de la LGT, que regula la suspensión de la ejecución del acto recurrido en reposición, cuya redacción actual es la siguiente:

“La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente. (...)”

En la redacción anterior a la entrada en vigor de la Ley 7/2012, se señalaba que los recargos que debían ser cubiertos para constituir la garantía y lograr la suspensión son los que procederían en el momento de su solicitud, tanto en el art. 224 de la LGT respecto del recurso de reposición, como en el art. 233.1 de la LGT, con remisión al art. 41.1 del RGRVA, en lo que se refiere a las reclamaciones económico administrativas.

De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 7/2012, se trata de modificar el importe de la garantía que es necesario depositar para la suspensión de la ejecución del acto impugnado a través del recurso de reposición o de la reclamación económico administrativa, a fin de que el importe de la misma cubra todos los recargos que pudieran ser exigibles en el momento de ejecución de la garantía del crédito público. De esta forma se evitaría la continuidad del procedimiento administrativo de apremio para el cobro de las cantidades que hayan quedado pendientes y sin la cobertura de la misma, tal y como señala la Resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2012¹⁰⁸.

La Resolución del TEAC, que acabó de mencionar, concluye que la garantía otorgada para suspender la ejecución de los actos impugnados, de acuerdo con los arts. 224.1 y 233.1 de la LGT, ha de cubrir, además del importe del acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, siendo el momento a considerar en orden a la cuantificación del recargo a garantizar el

¹⁰⁷Este precepto en su redacción anterior a 2012 señalaba: “*La ejecución del acto impugnado quedará suspendida automáticamente a instancia del interesado si se garantiza el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión, en los términos que se establezcan reglamentariamente.(...)”*

¹⁰⁸ Se trata de una resolución del TEAC para unificación de criterio, que tiene como asunto aclarar el importe de la garantía exigible en la suspensión de la ejecución del acto recurrido mediante recurso de reposición y/o en vía económico administrativa como consecuencia de las modificaciones producidas por la Ley 7/2012. Criterio de resolución: 06981/2013/00/00. Vocalía duodécima. 30/09/2014.

determinado para la ejecución de las garantías por el artículo 168 de la LGT, en relación con el art. 74.1 del Reglamento General de Recaudación, lo que implica la necesidad de garantizar en todo caso y con independencia del momento de presentación de la solicitud de suspensión, tras la modificación operada por la Ley 7/2012 en la LGT, el recargo de apremio ordinario del 20 por ciento.

Se simplifica mucho el régimen anterior, en él que la garantía a aportar iba a depender del momento en el que su hubiera presentado la solicitud, tal y como se ha señalado en la redacciones de los artículos anteriores a las modificaciones introducidas por la Ley 7/2012.

Con los artículos 233 y 224 de la LGT anteriores a la modificaciones introducidas por la Ley 7/2012, y en combinación con los art. 40.1 y 41.1 del RGRVA son varios los supuestos que se podían describir a la hora de determinar cuál debía ser el importe de la garantía suficiente para suspender la ejecución del acto impugnado en relación con el importe de los recargos, que pudieran proceder en el momento de la solicitud de suspensión. Debemos diferenciar en función de si la solicitud de suspensión se formulaba dentro del período voluntario de pago, o una vez finalizado éste dentro del período ejecutivo. De tal forma que:

- Si la suspensión era solicitada dentro del período voluntario de ingreso: no se había producido el devengo de recargo alguno.
- Si la suspensión era solicitada dentro del período ejecutivo:
 - .- Cuando la suspensión era solicitada antes de la notificación de la providencia de apremio: se devengaba el recargo ejecutivo del 5 por ciento.
 - .- Cuando la suspensión era solicitada una vez notificada la providencia de apremio y dentro del plazo del art. 62.5 de la LGT: se devengaba recargo de apremio reducido del 10 por ciento.
 - .- Cuando la suspensión era solicitada, una vez había sido notificada la providencia de apremio y había transcurrido el plazo del art. 62.5 de la LGT: se devengaba el recargo de apremio ordinario del 20 por ciento.

Hay que señalar que el interesado podía solicitar la suspensión de la ejecución del acto impugnado en el momento de interposición del recurso de reposición, o de la reclamación económica administrativa, o en un momento posterior, y que estos plazos eran diferentes a los establecidos para el pago. De tal modo, que si la solicitud de suspensión se

ha instado dentro del plazo voluntario de ingreso, ocasionaba que el importe de la garantía no tiene que cubrir ningún recargo del período ejecutivo. O si la solicitud se hacía dentro del período ejecutivo provocaba que, en función del momento de presentarse la solicitud de suspensión, el recargo a garantizar era el 5 por ciento, el 10 por ciento, o el 20 por ciento, pues el importe de la garantía que tenía que cubrir, variaba en función del recargo devengado en el momento de la solicitud¹⁰⁹.

Es cierto que existía una situación especialmente compleja¹¹⁰, por el hecho de que se tuvieran que garantizar los recargos que procedieran en función del momento de solicitud de la suspensión. Con la actual redacción, se tiende a la uniformidad, lo cual es un aspecto positivo desde el punto de vista de facilitar la gestión. Pero, aún así, me parece cuestionable. Ya que el hecho de que un contribuyente solicite la suspensión del acto impugnado en el periodo voluntario tenga que aportar la misma garantía, en lo que a recargos se refiere, que aquel que lo hace en periodo ejecutivo, atenta contra el principio de igualdad. Ya que, tal y como señala el TC en su sentencia 13/2009¹¹¹, requiere de unos términos de contrastación homogéneos. No encontrándose en situaciones homogéneas aquel contribuyente que se halla en periodo voluntario de pago, respecto de aquél que se encuentra en periodo ejecutivo. No considero aceptable dar el mismo trato a quienes no están pendientes de sus procedimientos con el fisco, frente a quienes actúan con la diligencia adecuada. De tal modo, que si un obligado tributario se encuentra en periodo voluntario de pago no ha devengado ningún recargo. Y si actuando con diligencia solicita la suspensión en base a unos de los supuestos en los que es necesario aportar garantía, la Administración le exigirá que asuma el recargo del 20 por ciento. Exigiendo que se aporte la misma garantía que a otro obligado tributario, a quien, por ejemplo, se le hubiere notificado la providencia de apremio.

¹⁰⁹En estos mismos términos se pronuncia la resolución de la AEAT de 21 de diciembre de 2005, publicada en el BOE de 3 de Enero de 2006.

¹¹⁰Así lo señala VEGA BORREGO. *La suspensión de los actos tributarios en vía de recurso*. Centro de Estudios Financieros, 2006, pág. 56.

¹¹¹Se trata de un recurso de amparo, promovido por la Congregación Hermanas Dominicas de la Anunciata frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que desestimó su recurso contra el Ayuntamiento respecto del Impuesto de Actividades Económicas. En este caso el TC, considera que existe una vulneración de los derechos de igualdad y tutela judicial efectiva.

Considero, que el exigir tal recargo (el recargo de apremio ordinario del 20 por ciento) con independencia del momento en que se haya presentado la solicitud de la suspensión, es desproporcionado y poco razonable. Además considero que el sistema anterior a la reforma introducida por la Ley 7/2012 es mucho más flexible que el actual sistema, que ha sido objeto de aclaración por la resolución del TEAC antes mencionada. Y dada las solicitudes de flexibilización, que en el ámbito administrativo tributario, han sido solicitadas, tanto por la doctrina¹¹² como por los asesores fiscales, la considero un paso atrás.

3.4. Supuestos de Suspensión.

En este epígrafe me voy a centrar en hacer una breve exposición de cada uno de los supuestos de suspensión de ejecución que recoge el art. 233 de la LGT, donde se establecen las circunstancias que han de concurrir para poder lograr la suspensión del acto administrativo impugnado en la vía de revisión. Para, posteriormente, analizar aquellos supuestos que considero más interesantes y problemáticos en la práctica.

La regla general nos dice que la interposición de una reclamación económico administrativa no suspenderá la ejecución del acto que se haya impugnado, salvo que, previamente, se haya interpuesto un recurso de reposición en el que se haya logrado la suspensión, con efectos que alcancen a la vía económico administrativa. Se exceptúa de esta regla la suspensión de ejecución de las sanciones.

Siguiendo la clasificación de MARCO SAN JUAN¹¹³, podemos distinguir las siguientes clases de suspensión de ejecución de actos impugnados en vía administrativa según contengan o no sanción:

1. Actos impugnados que no contengan sanciones

Dentro de este grupo están incluidos:

¹¹² Véase ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Informe Propuestas para disminuir la litigiosidad Fiscal en España a la Luz del Derecho Comparado*. Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya, marzo 201, pág. 59.

¹¹³ Vid. ob. cit. MARCO SAN JUAN, José Antonio. *Cuestiones básicas sobre el recurso de reposición y las reclamaciones económico administrativas*, pág. 110 y siguientes.

a) El denominado supuesto de suspensión automática, recogido en el art. 233.1 y 2 de la LGT, desarrollado en sus aspectos procedimentales en el art. 43 del RGRVA. Esta suspensión solo tendrá lugar con la aportación de las garantías previstas en el segundo de sus apartados. Estas son:

-Depósito de dinero o valores públicos. En esta modalidad son admisibles todo tipo de valores públicos, con el único requisito de que su fecha de vencimiento sea posterior, por lo menos en un año, a la fecha de interposición de la reclamación, y siempre que se ponga a disposición del órgano competente para acordarla¹¹⁴. La garantía puede consistir en un depósito efectivo o en valores públicos en la Caja General de Depósitos, o en sus sucursales situadas en cada delegación provincial del Ministerio de Hacienda, y, en su caso, en la delegación, en la corporación o entidad interesada, esto es, en el caso de que se trate de actos dictados por una Comunidad Autónoma o una Corporación local, cabe la consignación en la caja de dichas entidades.¹¹⁵ Para acreditar la garantía ante el órgano correspondiente deberá acompañarlo de un certificado de ingreso en la Caja General de Depósito en el caso de depósito de dinero y, en el caso de valores públicos, se acompañara de un certificado de inmovilización expedido por la Caja General de Depósitos. Así lo señala el apartado 4.5 de la Resolución del 21 de diciembre de 2005 de la AEAT¹¹⁶.

- Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

¹¹⁴ Vid. ob. cit. VEGA BORREGO, Félix Alberto. *La suspensión de los actos tributarios en vía de recurso*, pág. 67

¹¹⁵ IGLESIAS CASAS, José Manuel. *El régimen jurídico de las garantías en el marco de las reclamaciones económico-administrativas*. Universidad de Santiago de Compostela, 2005. Dereito Vol.14, nº1.

¹¹⁶ No entro a analizarla debido a que la información es más práctica que teórica. Para más información, sobre como constituir las garantías para la suspensión consultar la Resolución de 21 de diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos. BOE de 3 de enero de 2006.

La fianza es una forma de garantía personal en virtud de la cual se obliga uno a pagar o cumplir por un tercero en el caso de no hacerlo este¹¹⁷. Esta definición trasladada a este supuesto tributario supone que un banco, una sociedad de garantía recíproca o una aseguradora, en el caso de seguro de caución, se obliga subsidiariamente al cumplimiento de una obligación tributaria ajena, recibiendo por ello una comisión. En este supuesto ha de prestarse especial atención a las normas de validación de los avales a través de códigos NRC¹¹⁸. La resolución de 15 de julio de 2014 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, ha modificado la resolución de 28 de febrero de 2006, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la validación mediante un código NRC de los avales otorgados por las entidades de crédito y por las sociedades de garantía recíproca¹¹⁹.

- Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria. En este caso señalaré, muy brevemente, que se requiere que la fianza la otorguen dos personas físicas o jurídicas, que estén al corriente de sus obligaciones tributarias, y presenten una situación económica que les permita cumplir con el pago de la deuda tributaria que asumen. Esta modalidad de garantía se limita a la suspensión de ejecución de deudas tributarias que no excedan de 1500 €¹²⁰.

b) La suspensión con aportación de otras garantías de actos de contenido económico, que se regula en el art. 233.3 de la LGT. En este supuesto se permite al administrado obtener la suspensión siempre que se justifique que no puede aportar las garantías exigidas reglamentariamente en el supuesto de suspensión automática, y que aporte otras garantías que se estimen suficientes. Por lo tanto, podemos señalar que la

¹¹⁷MARTINEZ DE AGUIRRE ALDAZ, Carlos.: *Curso de Derecho Civil II: Derecho de Obligaciones*. Cóllex, 2014, pág. 799.

¹¹⁸Estas siglas son la abreviatura de “Número de referencia completo”, instrumento que se utiliza para la identificación de los avales.

¹¹⁹Lo recogido en esta resolución son más formalidades prácticas que, desde mi punto de vista no tienen relevancia teórica, por lo que no voy a entrar analizarlo en el presente trabajo. Se deja indicado para quien desee consultarlo. Publicada en el BOE 23 de julio de 2014.

¹²⁰Lo que aquí se señala se extrae de los dispuesto en el apartado dos del artículo único de la Orden EHA/3987/2005 de 15 de diciembre, publicada en el BOE de 21 de diciembre 2005.

normativa deja claro que la suspensión automática tiene un carácter preferente con respecto a los demás.

c) La suspensión con dispensa total o parcial de garantías, que se otorgarán en aquellos supuestos en los que se considere que la ejecución del acto impugnado pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación en caso de que fuera declarado no ajustado a Derecho. En este supuesto es competente para conceder la suspensión el Tribunal Económico-Administrativo, a diferencia de los dos anteriores donde lo es el órgano de recaudación, y se regula:

- En el art. 233.4 de la LGT respecto de los actos de contenido económico, es decir, una liquidación tributaria, por ejemplo. Además, en este mismo apartado se señala que se pueden modificar las condiciones en las que se ha otorgado la suspensión por parte del Tribunal Económico-Administrativo, cuando se hayan alterado las condiciones que motivaron la concesión de la suspensión, por la pérdida del valor o efectividad de las garantías aportadas, o cuando se conozca la existencia de otros bienes o derechos susceptibles de ser entregados en garantía, que no hubieran sido conocidos cuando se acordó inicialmente la suspensión.
- En el art. 235.5 de la LGT se recogen los casos en los que el acto dictado contiene un error material de hecho o aritmético. En estas circunstancias, el reclamante obtendrá la suspensión sin necesidad de aportar garantía.
- Respecto de los actos sin contenido económico administrativo regulados en el art. 233.10 de la LGT, como puede ser, por ejemplo, los requerimientos de información y los deberes de información.

2. Actos impugnados que contengan sanción

Su ejecución quedará automáticamente suspendida si se impugnan en periodo voluntario, sin necesidad de aportar garantías, y hasta que sean firmes en vía administrativa, de acuerdo con lo establecido en el art. 212.3 de la LGT¹²¹.

¹²¹ El precepto señalado establece: *“La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos: a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.*

3 Supuestos específicos de suspensión

Los casos de suspensión regulados en una norma específica se regirá por lo dispuesto en ella, sin que quepa intervención alguna del Tribunal sobre la decisión. Un claro ejemplo es el art. 135.2 de la LGT, respecto de los supuestos de tasación pericial contradictoria. Dicho precepto dispone “...*La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma.*”

Fuera ya de los supuestos de suspensión propiamente dichos, cabe señalar que el art. 233.6 de la LGT también hace referencia a la posibilidad de una suspensión parcial. En estos casos el obligado deberá ingresar la parte de la deuda tributaria que no esté afectada por la suspensión.

En el apartado octavo del mismo artículo se recoge lo que se conoce como el “mantenimiento de la suspensión”. Se trata de permitir la continuidad de la suspensión acordada en la vía económico administrativa, siempre que se solicite la suspensión en el proceso contencioso administrativo subsiguiente, y la garantía conserve su eficacia y vigencia.

A continuación, por razones de extensión del trabajo, vamos analizar con más detalle sólo uno de los supuestos de suspensión de ejecución del acto impugnado. Se trata de aquel en el que el administrado solicita la suspensión con dispensa total o parcial de las garantías. Analizando, a la luz de la jurisprudencia más reciente, las cuestiones más polémicas de este supuesto.

3.4.1 La suspensión con dispensa de garantías: algunas cuestiones controvertidas.

En esta modalidad el obligado tributario se va a ver dispensado de la carga de aportar garantías para obtener la suspensión del acto impugnado, cuando acredite que le causan perjuicios de difícil o imposible reparación. Dentro de esta modalidad como he

señalado antes, nos podemos encontrar con los siguientes subtipos contenidos en la LGT¹²²:

- La suspensión con dispensa parcial o total de garantías de los actos de contenido económico, que lo encontramos regulado en el art. 233.4 de la LGT.
- La suspensión con dispensa parcial o total de garantías de actos en los que existe un error aritmético, material o de hecho. Recogido en el apartado quinto del art. 233 de la LGT.
- Y por último los supuestos de suspensión de actos sin contenido económico, que está regulado por el art. 233.10 de la LGT.

Una vez recordado en qué consistía esta modalidad de suspensión, se analizarán algunas de sus cuestiones más polémicas:

a) *Significado de la expresión “perjuicios de difícil o imposible reparación.”*

Una de las cuestiones más controvertidas de estos supuestos es entender qué se entiende por perjuicios de difícil o imposible reparación. En una primera aproximación, podríamos señalar que este concepto no se identifica con el hecho de que el contribuyente carezca de bienes para garantizar la deuda impugnada. Esto supone un cambio respecto de lo establecido en la normativa anterior, tal y como señala la STS de 10 de marzo de 2005¹²³, que en su FJ 6º señala lo siguiente: “...Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1º de marzo (en adelante RPREA 1996), arts. 74 a 77, inclusive, fundamentalmente art. 76, y en éste se admite ya la suspensión con cualquier clase de garantía, o sin ella, el requisito de que la ejecución pueda acarrear al interesado daños o perjuicios de imposible o difícil reparación resulta de todo punto insoslayable, así como el de la necesidad de acreditar que no pudieron adjuntarse las garantías prevenidas legalmente para la suspensión automática...”. Es decir, en esta sentencia se señala que, conforme a la antigua normativa, es decir, el RPREA 1996, era necesario acreditar la imposibilidad de aportar garantías.

¹²²Existen también supuestos de dispensa de garantías no recogidas en la LGT. Este es el caso de la exoneración de los entes públicos que trataré unas líneas más abajo.

¹²³ Sentencia del TS de 10 de marzo de 2005. Destacar que en esta sentencia el Magistrado Don Juan Gonzalo Martínez Micó, trata de una forma muy exhaustiva la evolución histórica de la suspensión en nuestra normativa en el FJ 3º. RJ 2005/3082

En la actualidad se ha producido un cambio total de criterio interpretativo. En la doctrina hay autores como VEGA BORREGO que consideran que el hecho de que no se exija, de manera específica, en la normativa vigente que el reclamante deba acreditar la imposibilidad de aportar las garantías, no va a suponer que no sea un criterio a tener en cuenta por el órgano encargado de la resolución. Tanto en las modalidades de suspensión automática, como en los supuestos de aportación de garantías alternativa¹²⁴.

Es decir, este autor entiende que el hecho de no poder aportar garantías facilita la acreditación de los perjuicios de imposible o difícil reparación. Mientras que en aquellos supuestos en los que cuenta con la posibilidad de aportar garantías, el contribuyente deberá hacer un esfuerzo añadido al efecto de acreditar esos perjuicios de difícil o imposible reparación. De modo que tendrán más dificultades en cumplir este criterio.

La realidad jurisprudencial ha matizado este planteamiento. La jurisprudencia señala que a pesar de la evolución histórica de la expresión “perjuicios de imposible o difícil reparación”, son dos los aspectos a tener en cuenta cuando se valore la concurrencia de esta circunstancia:

- Una consideración y examen del estado patrimonial del solicitante de la suspensión de acto administrativo impugnado en vía administrativa. Así lo confirma el art. 47 del RGRVA, que permite al Tribunal Económico-Administrativo solicitar al órgano de recaudación competente un informe sobre la suficiencia jurídica y económica de las garantías ofrecidas, así como la existencia de otros bienes susceptibles de ser prestados como garantía, especialmente en los supuestos de dispensa total de garantías. El fin de este precepto es evitar otorgar la suspensión a aquellos administrados que tienen medios propios para evitar esos perjuicios de difícil o imposible reparación.
- Y, por otro lado, se requiere el examen y ponderación de los intereses afectados por la suspensión pretendida. Es decir, una ponderación entre el interés privado del administrado y el interés público que representa la Administración. El hecho de que un contribuyente tenga la imposibilidad de aportar garantía acreditando para ello su estado patrimonial, no es más que una muestra evidente del riesgo que se corre otorgando la suspensión a un contribuyente,

¹²⁴Vid. ob. cit. VEGA BORREGO, Félix Alberto. *La suspensión de los actos tributarios en vía de recurso*, pág. 86 y siguientes.

que se encuentra en una situación patrimonial que le impide otorgar afianzamiento. El resultado más probable es que la Hacienda Pública no pueda ingresar la deuda tributaria. Por lo tanto, de la ponderación de los intereses en juego, el público y el privado, ha de prevalecer como no podía ser de otra manera, el interés público en la medida en que la Administración representa el interés general. Este planteamiento lo recoge la sentencia del TS de 27 de abril de 2010¹²⁵, que en su FJ 3º señala: “...*Si por un lado parece patente la imposibilidad de la prestación de la garantía por parte de la entidad solicitante, no es menos evidente que la deuda tributaria que se pretende asegurar resultará insalvable a la vista del estado patrimonial en que la recurrente se encuentra. Resulta obvio, pues, que la ponderación de los intereses en conflicto obliga a denegar la suspensión, lo que comporta la desestimación del motivo. No se puede desconocer que la deuda tributaria corre el riesgo, a la vista de esa situación patrimonial del obligado, de la falta de afianzamiento y de la inexistencia de otras garantías, de que no pueda ser hecha efectiva...*”

Otro ejemplo jurisprudencial de la primacía del interés público sobre el privado a la hora de conceder suspensiones con dispensa total o parcial de garantía, es la sentencia del TS de 7 de octubre de 2011¹²⁶ en la que señala en su FJ 3º que “...*a la vista de lo alegado por la entidad interesada y una vez examinados los documentos aportados por la misma, se llega a la conclusión de que dada la situación económica y financiera de la sociedad, tan difícil y precaria, la concesión de la suspensión solicitada y el consiguiente retraso en la ejecución de la deuda tributaria, impediría o al menos obstaculizaría gravemente la posibilidad de su cobro por parte de la Hacienda Pública, por lo que en la ponderación de los dos intereses, el público y el privado que coexisten en tensión en la ejecución de cualquier acto de gravamen, se ofrece como más necesario de protección y garantía el interés de la Hacienda Pública, precisamente por la pésima situación económica y financiera de la entidad reclamante...*”

¹²⁵En la sentencia de 27 diciembre 2010 se trata de un asunto en el que una sociedad considera suficiente para probar los perjuicios de imposible o difícil reparación el hecho de alegar la imposibilidad de prestar la garantía prevista reglamentariamente u otras alternativas para obtener la suspensión. Por ello recurre en casación a la sentencia dictada por la Audiencia Nacional. El TS, finalmente, desestima el recurso de casación. En la sentencia hay más cuestiones controvertidas, pero esto es lo relevante a efectos del presente trabajo. RJ 2011/100.

¹²⁶ En esta sentencia del TS con fecha de 7 de octubre de 2011, una sociedad interpone un recurso contra una resolución del TEAC sobre el impuesto de sociedades. RJ 2011/ 356133.

Por lo tanto de lo aquí analizado se pueden extraer dos ideas:

1. La imposibilidad de prestación de garantía no es un concepto asimilable al de “perjuicios de imposible o difícil reparación”. Son dos conceptos diferentes y que operan en ámbitos distintos¹²⁷.
2. Aquellos casos donde de la ponderación de intereses no tenga como consecuencia graves perjuicios para el administrado, el interés público se impondrá, y, por lo tanto, habrá que proceder a la denegación de la suspensión, aunque se acredite que no se tienen medios para poder aportar garantía suficiente.

Por otro lado, me parece muy ilustrativo analizar en este apartado una Resolución del TEAC de 19 de octubre de 2011¹²⁸, en la que considera que una entidad no puede alegar perjuicios de imposible o difícil reparación por el hecho de estar en concurso de acreedores. Voy a analizar cada uno de los argumentos que fue dando el TEAC para proceder a su denegación:

En primer lugar, la resolución del TEAC comienza recordando el art. 55 de la Ley Concursal 22/2003, de 9 de julio, (en adelante, LC), en su redacción original¹²⁹. De la lectura de este precepto se deduce que la Administración tiene posibilidades de cobro de la deuda tributaria. Porque en la citada norma, se señala que podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de

¹²⁷A esta conclusión también llega la sentencia del TS de 27 de abril de 2010 antes citada, cuando unas líneas más abajo y en el mismo fundamento jurídico (FJ 3º) señala: “*la imposibilidad de prestación de garantías no puede asimilarse, como pretende la recurrente a los perjuicios de imposible o difícil reparación. Se trata de conceptos que no son identificables y que además operan en ámbitos fácticos diferentes*”.

¹²⁸Resolución del TEAC de 19 de octubre. Vocalía Undécima. Criterio: 02289/2011/01/00.

¹²⁹ Antes de la Ley 38/2011 de 10 de Octubre, de reforma de la Ley Concursal, el citado precepto disponía: *1. Declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor. Podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado providencia de apremio y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor. 2. Las actuaciones que se hallaran en tramitación quedarán en suspenso desde la fecha de declaración de concurso, sin perjuicio del tratamiento concursal que corresponda dar a los respectivos créditos. 3. Las actuaciones que se practiquen en contravención de lo establecido en los apartados 1 y 2 anteriores serán nulas de pleno derecho. 4. Se exceptúa de las normas contenidas en los apartados anteriores lo establecido en esta Ley para los acreedores con garantía real.*

apremio con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, con la condición de que tales ejecuciones no afecten a bienes que resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional. Y no podemos desconocer que decretar la suspensión en vía económico administrativa daría lugar a la imposibilidad de ejecutar la deuda tributaria, aún cuando fuese posible desde el punto de vista concursal. Ya que el hecho de que Tribunal Económico-Administrativo entre a analizar cuando el acto administrativo es ejecutable o no desde el punto de vista concursal, haría que éste se estuviera atribuyendo unas competencias de las que carece. Por lo que el TEAC concluye que no puede alegarse como fundamento para obtener la suspensión una norma de carácter concursal.

Un segundo argumento, muy interesante en mi opinión, es que los efectos de la suspensión en la vía económico administrativa pueden tener más alcance que la propia interdicción de la ejecución de bienes que integran el patrimonio del concursado. La mejor forma para analizar lo aquí señalado por el TEAC es con un ejemplo. Si el acto administrativo impugnado en vía de revisión contiene una deuda tributaria la cual puede ser exigida a posibles responsables, tanto solidarios o subsidiarios, o en su caso a sucesores, el otorgamiento de la suspensión haría que estos no tuvieran que responder junto con el deudor principal. Mientras que, si se deniega la suspensión, aunque no puedan ejecutarse los bienes del concursado como consecuencia de la declaración del concurso, sí que se podría exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables o sucesores. De modo que el otorgamiento de la suspensión limita aún más las posibilidades de cobro de la Administración, más allá de los efectos que se deriven del concurso. Perjudicando en última instancia el interés público. Por ello, el TEAC concluye, en esta resolución, que las limitaciones derivadas de la suspensión en vía económico administrativa no pueden equipararse con las limitaciones existentes en la LC con respecto al patrimonio del concursado.

Un tercer argumento es que, de acuerdo con el art. 8.3 de la LC, será competencia exclusiva y excluyente del juez del concurso todo lo relativo a la imposibilidad de despachar ejecuciones del patrimonio del concursado. Y, por lo tanto, si se concediera la suspensión en vía económico administrativa, la imposibilidad de ejecutar la deuda tributaria no estaría vinculada al concurso, sino a la reclamación económico administrativa en todas sus

instancias, tal y como recoge el art. 233.7 de la LGT¹³⁰. De tal forma que, si el concurso de acreedores finalizase o se sobreseyera por algún motivo, la suspensión en vía económico administrativa continuaría hasta su resolución. Aunque cabría una solución: la aplicación de lo previsto en los art. 233.4 de la LGT y 46 del RGRVA, que permiten al Tribunal Económico-Administrativo modificar la resolución sobre la suspensión cuando no se mantengan las condiciones que motivaron la misma.

Y en último lugar, el TEAC señala que la ejecución de un acto administrativo recurrido no puede causar perjuicio de imposible o difícil reparación, dado que cualquier ejecución ha de pasar por el filtro del juez del concurso, en base a esa competencia exclusiva y excluyente antes señalada. Y este velará que tales ejecuciones no causen perjuicios de imposible o difícil reparación al concursado ni a los acreedores.

En base a todos los argumentos aquí señalados, el TEAC deniega la suspensión.

En conclusión, y en lo que en estos momentos considero relevante, es que el TEAC, en la Resolución de 19 de octubre de 2011, señala que el hecho de encontrarse en concurso no permite alegar que la posible ejecución del acto impugnado cause perjuicios de imposible o difícil reparación. Ya que, si concediera la suspensión se perdería la posibilidad de dirigirse contra los responsables o sucesores, lo cual atentaría contra el interés público. Y, por lo tanto, reafirma la prevalencia del interés público sobre el interés privado del administrado, y la tendencia a resolver en contra del administrado, salvo que este sufra de importantes perjuicios.

En esta misma línea se encuentran las sentencias del TS, de 21 de abril y 18 de marzo de 2009, que aunque se basan en la normativa anterior del RPREA 1996, consideran el significado de la expresión “perjuicios de imposible o difícil reparación” de manera muy similar a como lo ha hecho el TEAC en 2011. En ambos supuestos el reclamante solicitaba la suspensión sin necesidad de aportar garantías, argumentando que la ejecución del acto administrativo le podría causar perjuicios de imposible o difícil reparación por el hecho de que la sociedad se encontraba en suspensión de pagos. La conclusión a la que llegó el TS es que la suspensión sólo se puede otorgar cuando los perjuicios que se causan en el administrado fueran superiores a los que se puede ocasionar al interés público.

¹³⁰El citado precepto dispone: “La suspensión de la ejecución del acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.”

Otra Resolución del TEAC de 22 de diciembre de 2011¹³¹, me va a servir para señalar que la alegación de los perjuicios de imposible o difícil reparación corresponde a todo sujeto de derecho, incluidos los entes públicos. Debo comenzar aclarando que, no se menciona ninguna especialidad ni en la LGT ni el RGRVA, cuando quien solicita la suspensión es un ente público. Existe un régimen especial de suspensión en la vía administrativa para los entes públicos que les exonera de constituir depósitos, cauciones o cualquier otro tipo de garantía. El fundamento de esta exención ha sido la solvencia asegurada de los entes públicos¹³². Y, así lo recoge el auto del TSJ de Castilla y León de 24 de mayo de 2005, cuando señala en su FJ 2º que *“procede acordar la suspensión de la resolución recurrida sin necesidad de prestar aval, dado que la solvencia económica de la Administración recurrente (en el presente caso la Diputación provincial de Soria) garantiza el pago, si procede, de la liquidación impugnada”*.

Esta exención se encuentra recogida normativamente en:

- El art. 12¹³³ de la Ley 52/ 1997, que regula el régimen de asistencia jurídica gratuita al Estado e instituciones públicas. Siendo este precepto aplicable también a las Comunidades Autónomas¹³⁴.
- Y, en lo que se refiere a las corporaciones locales nos encontramos con el art. 173.2 del TRLRHL, que dispone *“Los tribunales, jueces y autoridades administrativas no podrán despachar mandamientos de ejecución ni dictar providencias de embargo contra los derechos, fondos, valores y bienes de la hacienda local ni exigir fianzas, depósitos y cauciones a las entidades locales, excepto cuando se trate de bienes patrimoniales no afectados a un uso o servicio público”*.

¹³¹Se trata de una resolución del TEAC, que resuelve sobre la petición de suspensión que realizó un Ayuntamiento al impugnar mediante reclamación económico administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, un acuerdo dictado por la Gerencia Regional del Catastro de la Delegación de Economía y Hacienda. Resuelve la Vocalía undécima. Criterio de resolución: 02684/2010/01/00.

¹³²Vid. ob. cit.: VEGA BORREGO. *La suspensión de los actos tributarios en vía de recurso*, pág.115.

¹³³El citado precepto dispone: *“El Estado y sus Organismos autónomos, así como las entidades públicas empresariales, los Organismos públicos regulados por su normativa específica dependientes de ambos y los órganos constitucionales, estarán exentos de la obligación de constituir los depósitos, cauciones, consignaciones o cualquier otro tipo de garantía previsto en las leyes...”*.

¹³⁴La disposición adicional 4ª dispone: *“Los artículos 11, 12, 13.1, 14 y 15... serán de aplicación a las Comunidades Autónomas y entidades públicas dependientes de ellas”*.

Volviendo a la resolución del TEAC de 22 de diciembre de 2011. En este caso un Ayuntamiento solicita la suspensión en base al art. 173.2 del TRLRHL antes citado. El TEAC deniega la suspensión porque el ente público no ha acreditado que le causen perjuicios de imposible o difícil reparación. Así lo señala la citada resolución en su FJ 3º “...En el caso que nos ocupa la Corporación Local reclamante se limita a solicitar la suspensión del acto impugnado invocando lo dispuesto en el artículo 173.2 del Texto articulado de la Ley de Haciendas Locales, ya que conforme al mismo no se le pueden exigir ni fianzas, ni la prestación de depósitos ni garantías. Pero se olvida de la regulación recogida en el artículo 233.4 de la LGT y 46 del RGRVA, preceptos que, conforme se ha señalado, establecen que para obtener la suspensión de la ejecución de un acto impugnado en vía económico-administrativa es necesario acreditar que dicha ejecución pueda causar perjuicios de difícil o imposible reparación, o que el mismo incurra en error material, de hecho o aritmético, todo ello sin perjuicio de que a la Entidad Local, no se le pueda exigir fianza o garantía alguna...”. No debemos dejar de lado, el hecho de que la no alegación de los perjuicios de imposible o difícil reparación es un defecto procesal no subsanable, tal y como señala el TS en su sentencia de 18 de julio de 2011¹³⁵. De aquí lo que se extrae, es que la alegación de los perjuicios de imposible o difícil reparación se exige a todo sujeto de derecho, es decir de forma generalizada. En mi opinión esto es cuestionable. Como he señalado con anterioridad, la exoneración de prestar garantías que se establece a favor de los entes públicos tiene como fundamento que su solvencia está asegurada. Y ya he señalado, cuando hablamos de los distintos supuestos recogidos en el art. 233 de la LGT, que cuando el obligado tributario, tenía la solvencia suficiente, podía aportar las garantías del art. 233.2 de la LGT o las garantías alternativas del art. 233.3 de la LGT. En estos casos el reclamante obtiene la suspensión sin necesidad de alegar los perjuicios de imposible o difícil reparación, ya que no hay riesgo de no cobrar la deuda tributaria. Y mi pregunta ahora es ¿Por qué los entes públicos, pese a tener un solvencia asegurada, deben alegar perjuicios de imposible o difícil reparación? No se me ocurre el motivo que lo justifica, ni he encontrado respuesta a este interrogante.

¹³⁵Sentencia que en su FJ 3º dispone que “...En la suspensión incidental, la justificación de la medida cautelar radica en los perjuicios de imposible o difícil reparación. Precisamente la ausencia de este presupuesto fue la razón por la que no se le dio trámite y se rechazó la solicitud de la entidad recurrente, motivo de la decisión que dista mucho de ser una simple cuestión formal subsanable, como sostiene en esta casación.” Así, esta sentencia nos señala que mientras los defectos formales son subsanables, la omisión de la alegación de los perjuicios de imposible o difícil reparación no lo es. RJ 2011\6624.

Recapitulando, y como conclusión a este apartado podríamos señalar que las notas más relevantes del significado de la expresión “perjuicios de imposible o difícil reparación”, a la vista de la jurisprudencia y de las resoluciones del TEAC son las siguientes:

- No se causan perjuicios de imposible o de difícil reparación por el hecho de no tener los medios para poder aportar otras garantías. Incluso cuando el obligado tributario se halle en concurso de acreedores o en suspensión de pagos.
- La imposibilidad de aportar garantías y la expresión “perjuicios de imposible o difícil reparación” son dos conceptos distintos que operan en ámbitos también diferentes.
- Su alegación ha de ser realizada por cualquier sujeto de derecho, aun cuando esté exonerado de tener que aportar garantías por otra normativa.
- El Tribunal ha de ponderar los intereses en juego. Y la suspensión se denegará siempre que, de la ponderación no resulten graves perjuicios para el administrado. Y sólo en aquellas situaciones en las se acrediten esos graves perjuicios, se sacrificaría la primacía del interés público sobre el interés privado.

b) *La admisión de la suspensión sin garantías*

Uno de los problemas que plantea la admisión de la suspensión con dispensa de garantías son las consecuencias que se derivan de la denegación de la solicitud de la suspensión. Esta cuestión viene desarrollada en los arts. 46 y 47 del RGRVA. En estos preceptos se establece, en primer lugar, que la solicitud de suspensión da lugar a la suspensión cautelar del procedimiento de recaudación. Y, en segundo lugar, que si la deuda se encontrara en periodo ejecutivo, la solicitud de la suspensión no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de solicitud, si llegase finalmente a admitirse la solicitud de suspensión¹³⁶.

Siguiendo con la exposición de la normativa, el Tribunal Económico-Administrativo denegará la admisión de la solicitud de suspensión, cuando de los documentos aportados no haya indicios de que puedan deducirse perjuicios de imposible o

¹³⁶Todo ello, de acuerdo con lo establecido en el art. 46.2 del RGRVA

difícil reparación. Y por esta razón el art. 46.4 del RGRVA distingue entre los efectos de la admisión y de la inadmisión de la solicitud de suspensión:

- En caso de admisión, se produce la confirmación de la suspensión cautelar, ya mencionada.
- En caso de inadmisión, la solicitud se tendrá por no presentada a todos los efectos.

Antes de entrar a analizar lo que supone el significado de “*se tiene por no presentada a todos los efectos*”, considero necesario señalar los efectos de la denegación de la suspensión recogidos en el art. 46, para ver la diferencia con los efectos de la inadmisión de la solicitud de la suspensión. Ambos son supuestos muy similares y dan lugar a problemas en la práctica, como iré desgranando.

De acuerdo con el art. 42 del RGRVA, los efectos de la denegación de la suspensión van a depender del periodo en que se encontraba la deuda tributaria en el momento de solicitar la suspensión. Son los siguientes¹³⁷:

- Si se solicita en periodo voluntario, la notificación de la denegación de la suspensión iniciará un nuevo periodo de pago voluntario conforme a lo dispuesto en el art. 62.2 de la LGT¹³⁸, donde se señalan los plazos para efectuar el pago.
- Si se solicita en periodo ejecutivo, la notificación de la denegación de la suspensión iniciará el procedimiento de apremio de acuerdo con el art. 167.1 de la LGT, si no estuviera iniciado antes de dicha notificación.

Por lo tanto, y en combinación de los efectos que he señalado, si un contribuyente solicita la suspensión, le es admitida a trámite la solicitud y posteriormente denegada la

¹³⁷TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL. *Revisión en vía administrativa*. Ministerio de Hacienda y Administración Públicas. Secretaría General de Hacienda, 2008, página 66.

¹³⁸ El citado precepto señala que si la denegación se notifica del 1 al 15 del mes, se tendrá de plazo para el pago desde la fecha de la notificación hasta el día 20 del mes posterior. Y si se notifica en la segunda quincena, desde la fecha de la notificación hasta el día 5 del segundo mes posterior. Si en cualquiera de los dos casos el día señalado como fecha máxima es inhábil, se prorroga hasta el día hábil siguiente.

suspensión, se abre el plazo de ingreso de acuerdo con lo establecido en el art. 42.2 del RGRVA.

En cambio, sí al mismo contribuyente le es inadmitida a trámite la solicitud de suspensión, entra en juego la expresión “*se tiene por no presentada a todo los efectos*” del art. 46.2 del RGRVA. Y, aquí de nuevo, es necesario atender al momento en que se hubiera presentado la solicitud, distinguiendo entre periodo voluntario y ejecutivo. De tal forma que:

- Si se ha realizado en periodo voluntario, como la solicitud se entiende por no presentada a todos los efectos, la suspensión cautelar que se había otorgado como consecuencia de la solicitud desaparece, y la deuda se encuentra en periodo ejecutivo, ya que, como señala DELGADO PACHECO, ese acuerdo se notifica, generalmente, una vez transcurrido el periodo voluntario inicial¹³⁹. Pero la Administración no habrá podido dictar providencia de apremio, y, si la ha dictado, ésta será nula porque lo hizo durante la suspensión cautelar, de acuerdo con el art. 46.2 del RGRVA.
- En cambio, cuando la solicitud se realiza estando la deuda en periodo ejecutivo, la solicitud no impide a la Administración continuar con las actuaciones propias del procedimiento ejecutivo de recaudación. Y, por lo tanto, la Administración puede dictar una providencia de apremio que, una vez denegada la solicitud de suspensión, será perfectamente válida, ya que las solicitudes de suspensión inadmitidas se tienen por “*no presentadas a todos los efectos*”.

Señaladas las diferencias entre los efectos de inadmisión a trámite de la solicitud y de la denegación de la solicitud, el problema que voy a abordar ahora es el de la diferencia tan sutil que existe entre las resoluciones en las que se inadmite la solicitud de suspensión, y las resoluciones por las que se deniega la suspensión, siendo los efectos de cada una de ellas tan distintos como acabamos de ver.

La finalidad de esta fase de admisión a trámite es evitar que las solicitudes infundadas se beneficien de las consecuencias suspensivas que tendría una resolución de

¹³⁹Vid. ob. cit. DELGADO PACHECO. *La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación económica administrativa: Algunas cuestiones polémicas*, pág. 31.

denegación de la suspensión¹⁴⁰. Así cuando el solicitante proceda de forma temeraria a solicitar la suspensión al Tribunal Económico-Administrativo, con la única pretensión de retrasar el procedimiento recaudatorio, se encontrará que le resulta más perjudicial desde el punto de vista económico, que si se hubiera solicitado, por ejemplo, la suspensión automática.

En la práctica se da el problema que apuntaba líneas arriba. Existen muchas denegaciones “disfrazadas” de inadmisión a trámite. El art. 46.4 del RGRVA exige que la inadmisión a trámite se produzca cuando no hay indicios de que existen perjuicios de difícil o imposible reparación, sin que se proceda a valorar los mismos, porque la valoración se produciría cuando se dirime sobre la concesión o denegación de la suspensión, y no cuando se resuelve sobre su posible admisión, ya que, si no fuera así, carecería de sentido que existiera un trámite de admisión de solicitud.

Estos casos de denegaciones de suspensión “disfrazados” de inadmisión a trámite tienen lugar, con frecuencia, en la práctica. Un ejemplo de ello es el tratado en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 6 de octubre de 2011¹⁴¹. En este caso la actora, para alegar los perjuicios de imposible o difícil reparación, se sirve de diversos documentos: un certificado de dos entidades de crédito por el que se niegan a avalar a la sociedad por la deuda tributaria contraída, el balance y cuenta de resultados, y un informe de auditoría. Todo ello con el fin de demostrar que la sociedad carece de patrimonio o activos para poder cubrir la deuda tributaria contraída. Lo que entiende la Audiencia Nacional es que la valoración que hace el TEAC puede ser adecuada para denegar la suspensión, pero no para inadmitir a trámite la solicitud de suspensión. La Audiencia Nacional señala que la parte actora aportó unos documentos de los que se deduce, como mínimo, la existencia, al menos de manera indiciaria, de perjuicios de difícil o imposible reparación. Y, de acuerdo con el art. 46.4 del RGRVA, son suficientes para la admisión de la solicitud. Sin perjuicio de que, luego, el TEAC deniegue la suspensión en el trámite correspondiente, es decir, de que se produzca finalmente la denegación de la suspensión. Y así dispone la citada sentencia en su FJ 3º que la sala “*considera que a la vista de la documental aportada, especialmente la certificación negativa de*

¹⁴⁰ Vid. ob. cit. VEGA BORREGO. *La suspensión de los actos tributarios en vía de recurso*, pág. 99.

¹⁴¹ Se trata de un supuesto en el que una Sociedad Limitada interpone un recurso contencioso-administrativo contra la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión sin garantías por parte del TEAC. La sociedad limitada había interpuesto una solicitud de suspensión contra una liquidación del Impuesto de Sociedades practicada por la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Cataluña. RJ 2011/362422.

las entidades bancarias sobre la denegación de la concesión de aval así como del informe del auditor de cuentas de fecha 30 de octubre de 2007, llega a la conclusión de que concurren tales daños de difícil o imposible reparación, a los efectos de que proceda la admisión de dicho incidente regulado en el ámbito del procedimiento económico-administrativo, toda vez que la no suspensión de la ejecutividad de una deuda tributaria de cuantía tan elevada (210.030,68 euros) necesariamente ha de afectar a la solvencia de dicha empresa recurrente, a la vista de la documental aportada... Por tales razones...procede la estimación del presente recurso contencioso-administrativo, y en consecuencia, la anulación de la resolución del TEAC impugnada en los presentes autos, a los efectos de que proceda la admisión del mencionado incidente de suspensión previsto en el art. 47 de dicho RD 520/2005 de 13 de mayo, más no procede la estimación de la pretensión de otorgamiento de la suspensión sin garantías de la ejecutividad de la resolución impugnada, por escapar del mencionado carácter revisor de esta jurisdicción, de modo que el TEAC, con libertad de criterio, resuelva en los términos indicados en aquel precepto”

Por lo tanto, con ello el TEAC ha realizado una incorrecta aplicación del art. 46.4 del RGRVA. Pero, no sólo supone una mala aplicación de la norma, sino que además tiene importantes y graves consecuencias para el administrado. Como ya señalé, los efectos de la inadmisión, recogidos el art. 46.2 del RGRVA, son que la solicitud de suspensión se tenga “por no presentada a todo los efectos”. Teniendo que distinguir aquí entre cuando se solicita la suspensión en periodo voluntario, lo que produciría que la denegación se notifique estando en periodo ejecutivo la deuda tributaria; o, si se hubiera solicitado en periodo ejecutivo, la Administración puede continuar con las actuaciones propias del procedimiento de recaudación de acuerdo con el art. 46.2 del RGRVA, de modo que, si la Administración hubiera dictado una providencia de apremio, esta sería totalmente válida.

Tanto para combatir la inadmisión a trámite de la solicitud, como para recurrir la denegación de la suspensión, al contribuyente sólo le queda la vía del recurso contencioso administrativo, de acuerdo con los arts. 46.4 y 47.3 del RGRVA respectivamente.

Y ahora me surge otro interrogante ¿Qué ocurre en el lapso de tiempo que transcurre desde la inadmisión de la solicitud de la suspensión o denegación de la suspensión hasta que el Tribunal Contencioso-Administrativo decide sobre la suspensión denegada en vía administrativa? La regulación del procedimiento económico administrativo, no responde a este interrogante. El art. 233.8 de la LGT, que hace referencia al mantenimiento de la suspensión concedida en vía económica administrativa

hasta la resolución del órgano jurisdiccional, sólo hace referencia expresa a los supuestos en los que se aporte garantía.

Y a su vez, de lo establecido en el art. 42.2 del RGRVA para el caso de la denegación, que establece un plazo de pago voluntario de la deuda, se puede deducir que la Administración va a pretender ejecutar el acto, de acuerdo con lo establecido en el art. 103 de la CE, que recoge el principio de ejecutividad de los actos administrativos. Por lo tanto, parece desprenderse que la Administración puede proceder al cobro de la deuda, se produce el inicio del periodo ejecutivo y, si procede, el inicio del procedimiento de apremio. En mi opinión, si esto es así, puede haber una colisión entre el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 de la CE y el principio de ejecutividad del art. 103 de la CE, que voy a tratar de explicar en las siguientes líneas.

En el epígrafe titulado “El principio de ejecutividad y el derecho a la tutela judicial efectiva: un posible conflicto” ya señalé que la ejecutividad de los actos de la Administración respeta el derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que el obligado tributario pueda, o al menos tenga la oportunidad, de someter la decisión acerca de la suspensión del acto administrativo al conocimiento de los órganos jurisdiccionales¹⁴². O, dicho con otras palabras, que el derecho a la tutela judicial efectiva se ve respetado cuando, antes de que la Administración proceda a ejecutar un acto administrativo, permita someter la decisión administrativa sobre la suspensión a la consideración de un tribunal de justicia.

En esta línea marcada por el TC, también se pronuncia el TS en una sentencia de 24 de noviembre de 2004¹⁴³, en cuyo FJ 7º señala “*No obstante lo anterior, conviene aclarar que el derecho a la tutela judicial efectiva, por lo que hace a la ejecutividad de los actos administrativos, lo que exige es permitir al particular interesado someter a un órgano judicial esa ejecutividad para que frente a ella pueda adoptar medidas cautelares. Pero no impone paralizar la posibilidad de ejecutar el acto administrativo dotado de ejecutividad hasta tanto se dicte sentencia en el proceso judicial donde se impugnó*”

¹⁴² Señalaba para ello la STC 115/1987 de 7 de julio de 1987. Hay un análisis más profundo de esta sentencia y de otras en el epígrafe indicado: “El principio de ejecutividad y el derecho a la tutela judicial efectiva”.

¹⁴³ Se trata de un proceso de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales. La parte actora, en este caso una sociedad anónima, no conforme con la liquidación efectuada por la delegación de la Agencia Tributaria en Zaragoza interpone un recurso contencioso administrativo contra la denegación de suspensión sin necesidad de aportar garantías del TEAR de Aragón. Ante la resolución del TSJ de Aragón interpone recurso de súplica y, posteriormente, el recurso de casación. RJ 2004\8173.

dicho acto. Esto último equivaldría a negar en términos absolutos la ejecutividad de los actos administrativos que, no sólo está legalmente reconocida, sino que está directamente relacionada con el principio de eficacia que para la actuación de la Administración pública proclama el artículo 103 de la Constitución”.

La misma sección de Alto Tribunal, en su sentencia de 23 de febrero de 2007¹⁴⁴, señala en su FJ 3º *“es acorde con la doctrina y jurisprudencia de la que son manifestación las resoluciones del Tribunal Constitucional, entre otras muchas. ... Estas sentencias sostienen, en definitiva, que constituye, una exigencia del artículo 24 de la CE el no proceder a la ejecución de los actos administrativos que han agotado la vía administrativa, cuando son impugnados jurisdiccionalmente si se solicita ante estos órganos jurisdiccionales la suspensión. Sólo cuando esa suspensión es denegada, y está debidamente notificada, es posible la ejecución pendiente”.*

Por lo tanto, el Alto Tribunal también entiende que la ejecución inmediata de acto de naturaleza tributaria, cuando se ha solicitado la suspensión ante los tribunales sin que se haya dictado resolución al respecto, vulnera el art. 24 de nuestra Carta Magna.

Observando estos casos, se deduce que una de la cuestiones más controvertidas son los recargos del periodo ejecutivo, y, en ocasiones, del procedimiento de apremio, que la Administración exige entre el lapso de tiempo que transcurre entre el fin de la vía económico administrativa y la decisión respecto de la medida cautelar por parte del tribunal de justicia. En la mayor parte de las sentencias tratadas en este epígrafe la parte actora recurre estos recargos. En mi opinión, esta actuación por parte de la Administración, la de exigir los recargos en ese lapso de tiempo, no hace otra cosa que desvirtuar la finalidad de la propia institución de la suspensión. Si la razón por la cual existe la suspensión es que no se produzcan los perjuicios que puede producir la ejecutividad de los actos administrativos, carece de sentido que mientras se resuelve la suspensión en los tribunales, la Administración exija al contribuyente los recargos del periodo ejecutivo. Así lo expresa la

¹⁴⁴ La sentencia resuelve un caso en el que los servicios de inspección de Barcelona efectúan una inspección a una sociedad anónima, y para analizar los movimientos bancarios hacen un requerimiento de información a una entidad de crédito. Dicha entidad de crédito solicita la suspensión en las distintas instancias de la vía económico administrativa, siendo denegada; y cuando interpone el recurso contencioso administrativo, la Administración la sanciona. El Tribunal declara que la ejecución de la suspensión antes del pronunciamiento de un órgano jurisdiccional vulneraría el art. 24 de la CE.

sentencia del TS de 10 de diciembre de 2003¹⁴⁵, que dispone en su FJ 5º “... entre la conclusión de la vía económico administrativa y el inicio de la Contencioso-Administrativa y la concesión, en esta última, de la suspensión jurisdiccional de la ejecutividad de la liquidación impugnada, han persistido, sin solución de continuidad, motivos suficientes para conceder la suspensión de dicha exacción tributaria, con objeto de prevenir, en definitiva, perjuicios irremediables a la empresa contribuyente mientras se encuentra en el uso constitucional de su derecho a recurrir la mentada liquidación hasta que la misma sea firme...”.

Todo lo hasta ahora analizado, junto con el hecho de que el procedimiento administrativo de revisión ha de estar regido por el principio de proporcionalidad que, siguiendo las palabras de LUCHENA MOZO¹⁴⁶, supone que la ejecución de los actos administrativos debe ser proporcionada a los fines que la Administración pretende conseguir, y respetuosa con los derechos y libertades públicas, me sirve para afirmar que la prácticas realizadas por la Administración, de exigir los recargos en ese lapso de tiempo y no esperar a la decisión del tribunal para ejecutar el acto, para proceder al cobro de la deuda tributaria contraída, supone una interpretación desproporcionado del principio de ejecutividad del art. 103 de la CE, pudiendo ser lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva, recogido en el art. 24 de la CE. Lo cual, a todas luces, al menos desde mi perspectiva, parece criticable.

Por ello considero adecuado que la Administración espere a las resoluciones de los órganos jurisdiccionales sobre la suspensión para ejecutar los actos de naturaleza tributaria, sin exigir los recargos del periodo ejecutivo, ya que, a pesar de no ser medidas ejecutivas auténticas¹⁴⁷ o propiamente dichas, se trata de medidas que van dirigidas a los

¹⁴⁵Se trata de una sentencia dictada en un recurso de casación interpuesto por una sociedad anónima en relación con una liquidación del Impuesto Especial sobre Bebidas Alcohólicas y Derivadas. La controversia planteada en la citada sentencia consiste en dilucidar si es procedente o no el recargo de apremio dictado por la Dependencia de Recaudación de la Delegación de Hacienda de Cuenca, en el lapso de tiempo que transcurrió entre la resolución del TEAC y la interposición de la sociedad del correspondiente recurso contencioso administrativo por parte de la sociedad. RJ 2004\109.

¹⁴⁶Vid. ob. cit. LUCHENA MOZO, Gracia. *Capítulo IX: La suspensión*, dentro de la obra conjunta. GARBERÍ LLOBREGAT, José. *Revisión e impugnación de actuaciones tributaria*, pág. 997.

¹⁴⁷Con ello me refiero a que no son medidas destinadas a asegurar el cobro de la deuda o que sirvan para hacerlo efectivo, sino para incrementar la deuda tributaria de aquellos que no atienden a sus obligaciones con el fisco.

contribuyente que, debiendo hacerlo, no pagan, pero no a aquellos que están intentando hacer valer sus derechos.

3.4.2. Solicitudes de suspensión simultánea y subsidiaria.

Después de expuestos cada uno de los supuestos que se recogen en la normativa, por los que un contribuyente puede solicitar la suspensión del acto impugnado en vía administrativa, me parece interesante aclarar si sería posible utilizar de forma simultánea o subsidiaria los distintos supuestos de suspensión. Es decir, estudiar si el contribuyente puede solicitar dos o más supuestos de suspensión a la vez, simultáneamente. O bien, si sólo puede solicitar la suspensión del acto impugnado por un determinado supuesto, y, en caso de ser denegada la primera, se pueda considerar un segundo supuesto escogido por el reclamante subsidiariamente.

La respuesta a esta pregunta no se encuentra en la normativa aplicable, ni en la LGT, ni en el RGRVA. En una primera aproximación, podemos señalar que de la lectura del art. 233 de la LGT se puede deducir que habrá que escoger entre una de las modalidades o supuestos en él establecidos.

En primer lugar vamos a analizar algunos de los posibles supuestos de simultaneidad: ¿Podría solicitarse simultáneamente la suspensión con garantías automática y la suspensión con garantías alternativas? Por ejemplo, que un contribuyente pueda aportar el aval bancario por el 50 por ciento de la deuda tributaria contenida en el acto administrativo impugnado, y de forma simultánea solicitar la suspensión con prestación de garantías alternativas por la el resto de la deuda tributaria.

Esta combinación no parece posible, debido al carácter preferente que tiene la suspensión automática con respecto a la suspensión con garantías alternativas. Carácter preferente que se deduce de la expresión “...*Cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior...*” que recoge el art. 233.3 de la LGT. Sin embargo, considero que el órgano de recaudación encargado de otorgar la suspensión con garantías alternativas, no denegará la suspensión del art. 233.3 de la LGT, solicitada por el obligado tributario, por el hecho de que parte de la deuda esté garantizada por dinero o una hipoteca. Es decir, no creo que suponga un óbice al otorgamiento de la suspensión el hecho de que parte de la deuda esté en una de las

modalidades de suspensión automática. No hay que dejar de tener en cuenta, que estas garantías han sido señaladas por el legislador en la normativa porque en su ejecución no acarrearán ninguna dificultad.

Así por ejemplo, podría darse el caso que el contribuyente garantiza el 80 por ciento de la deuda tributaria impugnada con una hipoteca y el resto de la misma con una garantía alternativa a las previstas en la normativa.

En segundo lugar, me pregunto si podría solicitarse de forma simultánea la suspensión con garantías alternativas y la solicitud de suspensión con dispensa total o parcial de garantías. Esta posibilidad plantea dos dificultades. Por un lado, el supuesto de prestación de garantías alternativas presupone que el contribuyente puede garantizar la totalidad de la deuda o importe, lo cual se deduce de la expresión “...*previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes...*”, así lo señala el art. 233.3 de la LGT. Mientras que el supuesto del art. 233.4 de la misma Ley, establece la suspensión total o parcial de acto impugnado cuando se puedan causar perjuicios de imposible o difícil reparación, siendo uno de los aspectos a tener en cuenta el estado patrimonial del contribuyente. Es decir, que no pueda cubrir la totalidad de la deuda. Por lo que parece que estos supuestos responden a finalidades distintas. Además de este inconveniente, se genera otro de competencia administrativa, ya que en el supuesto de suspensión con garantías alternativas, el encargado de conocer el asunto es el órgano de recaudación. En cambio, en el supuesto de suspensión con dispensa total o parcial de garantías lo es el Tribunal Económico-Administrativo. Por lo tanto, puedo decir que no es posible solicitar simultáneamente la suspensión con garantías alternativas y la suspensión con dispensa total o parcial de las mismas, porque responden a finalidades incompatibles entre sí, y su reparto competencial en la práctica tampoco lo permite.

En tercer lugar, ha sido la jurisprudencia la que ha determinado que la utilización simultánea de las solicitudes de suspensión automática y con dispensa total o parcial de garantías en un mismo procedimiento son incompatibles. Y es que según el TS¹⁴⁸, se

¹⁴⁸Véase las sentencias del TS de 18 de marzo, 17 y 21 de abril de 2009. En estas sentencias los recurrentes solicitaban la suspensión del acto administrativo impugnado. Para ello alegaban la imposibilidad de aportar garantías al mismo tiempo que aportaban garantías para obtener la suspensión automática del entonces vigente art. 75 del RPREA, mientras el Tribunal resolvía la solicitud de suspensión sin garantía del art. 76 del RPREA. Todo dentro del mismo procedimiento.

produce una contradicción ya que ambas vías son excluyentes la una respecto de la otra. Y ello es así, porque solicitar de forma simultánea ambas vías resulta contrario a la propia finalidad del supuesto excepcional de la suspensión sin garantías.

En cuarto lugar, para analizar la posible combinación simultánea de los supuestos anteriores (suspensión automática, suspensión con dispensa total o parcial de garantías y con garantías alternativas) con la suspensión por la existencia de error aritmético, material o de hecho en el acto administrativo impugnado, es necesario distinguir entre dos supuestos:

- Si el error aritmético material o de hecho se alega respecto del acto administrativo en su totalidad.
- Si el error solo afecta a una parte del acto administrativo.

En el primer supuesto, la utilización conjunta de estas modalidades de suspensión solo cabría de forma subsidiaria, es decir, para el caso en que la suspensión por error aritmético, material o de hecho recogida en el art. 233.5 de la LGT fuera denegada.

En el segundo supuesto, estaríamos ante una posible simultaneidad. Además, el hecho de que no exista mención expresa que lo prohíba, y junto con la necesidad de que el elemento afectado sea separable del resto de lo contenido en el acto administrativo, haría pensar que es posible en la práctica. Pero aquí se plantea de nuevo el problema de la competencia administrativa. Pues mientras que en los supuestos de garantías alternativas o automática conoce el órgano de recaudación competente respecto de la suspensión, en este supuesto de suspensión basado en un error aritmético, material o de hecho, lo hace el Tribunal Económico-Administrativo. Por lo que, se hace imposible, o se dificulta mucho que se pueda dar en la práctica. Si bien, sería muy positivo para el contribuyente que se le concediera la posibilidad de simultanear ambas modalidades de suspensión. Y ello es así porque, si el error afecta a un solo elemento del acto administrativo, de acuerdo con el art. 233.6 LGT regulador de la suspensión parcial, tendría el reclamante que ingresar la cantidad restante. Es decir, aquella que no ha sido objeto de la suspensión parcial. Y, por lo tanto, si desea suspender la totalidad del acto, tendría que acceder a otras de las modalidades de suspensión, por ejemplo, la suspensión automática. Viéndose obligado en ese caso, al no poder solicitar ambas modalidades de suspensión de forma simultánea, a buscar los medios necesarios para garantizar una parte del acto administrativo en el que se ha podido incurrir en un error aritmético material o de hecho, y que, por lo tanto, no

tendría que garantizar si se demuestra tal error. Y no parece adecuado, que el contribuyente tenga que garantizar la parte del acto administrativo afectado por el error. La solución a este problema no es la admisión de la subsidiariedad, que veremos unas líneas más abajo. Primero solicitar la suspensión por error aritmético material o de hecho, y, en caso de denegación acudir a solicitar la suspensión automática. Porque se puede dar el supuesto en que el Tribunal conceda una suspensión parcial, como consecuencia de que el error afecta sólo a un elemento de los contenidos en el acto administrativo, por ejemplo, un recargo. Y en ese caso el contribuyente debería proceder al ingreso de la parte cuya suspensión no ha sido concedida porque el error aritmético, material o de hecho no le afectaba. Así por ejemplo, siguiendo con el ejemplo antes mencionado, como el error sólo afectaba al recargo, el contribuyente deberá proceder al ingreso de la cuota y los intereses, que no están afectados por el error. Una posible solución sería que, aunque el error sólo afecte a una parte del acto administrativo, éste se suspenda en su totalidad. Lo cual me parece criticable, porque el hecho de que la Administración cometa un error en una parte del acto administrativo, y dado el enorme volumen de actos administrativo que esta emite, no me parece suficiente argumento para determinar la suspensión de aquellas partes del acto que han sido perfectamente elaboradas. Siempre y cuando sean separables del resto del acto administrativo afectado por el error. Con la simultaneidad se producirían soluciones más flexibles y a reducir la conflictividad tributaria que, como ya he señalado antes, es una reclamación constante por parte de la doctrina y de los gestores¹⁴⁹.

Una vez examinados los supuestos de posibles solicitudes simultáneas de suspensión, vamos a ver las posibilidades de solicitud subsidiaria por parte del reclamante. La utilización subsidiaria de distintos supuestos de suspensión, sí que es posible. Es decir, el contribuyente puede solicitar primero una modalidad de suspensión de ejecución del acto impugnado y, a continuación, otra diferente para el caso de que la primera sea denegada. Esto es posible, aun cuando se trate de modalidades de suspensión de la que conocen órganos distintos¹⁵⁰. Siendo factible gracias a que el órgano que conoce

¹⁴⁹Vid. ob. cit. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Informe Propuestas para disminuir la litigiosidad Fiscal en España a la Luz del derecho comparado*, pág. 59. La reducción de la conflictividad tributaria y flexibilización es una reclamación constante a lo largo de todo este informe.

¹⁵⁰Ya he mencionado antes que la competencia para conceder las modalidades de suspensión automática y suspensión con otras garantías, está atribuida a los órganos de recaudación; mientras que el resto de modalidades están atribuidas a los Tribunales Económico-Administrativos.

de la suspensión principal, una vez denegada, ha de trasladar la solicitud de suspensión al órgano competente para conocer de la suspensión alegada de forma subsidiaria. Esta posibilidad ha sido confirmada por algunas sentencias, como la sentencia del TSJ de Madrid, de 9 de junio de 2005¹⁵¹, que se refiere a un supuesto en el que el reclamante solicita la suspensión con dispensa total de garantías y, subsidiariamente, la suspensión automática con aportación de garantías.

Si se concede la suspensión alegada de forma subsidiaria, surge un interrogante: ¿cuál sería la fecha de su solicitud? Una cuestión relevante por el hecho de que los efectos de la suspensión se van a producir desde ese momento. Como nada dice el RGRVA, considero que la fecha de la solicitud de la suspensión subsidiaria es la misma que la de la principal.

¹⁵¹Recurso 1086/2002.

4. CONCLUSIONES

Para poner punto y final al presente trabajo sobre las reclamaciones económico administrativas, voy a recordar brevemente los aspectos más relevantes que he tratado a lo largo del mismo, en las siguientes conclusiones:

PRIMERO. Con ocasión del tratamiento en la introducción del recurso de reposición, se consideró que es un trámite administrativo que podría ser suprimido. Planteando su sustitución en aquellos municipios donde no es obligatorio, es decir, en los municipios que no tienen gran población, por salas especiales para el conocimiento de actos tributarios locales en el ámbito de los Tribunales Económico-Administrativos estatales.

SEGUNDO. Se han analizado los Tribunales Económico-Administrativos a luz del Derecho Comunitario, señalando que, de acuerdo con la vigente normativa, no están legitimados para interponer una cuestión prejudicial ante el TJUE. Fundamentando esta afirmación, en que carecen de la “Independencia funcional” que el Derecho Comunitario exige. La independencia funcional exige la separación entre los órganos encargado de la aplicación y la revisión los tributos. Y no cumplen con los requisitos para interponer una cuestión prejudicial, porque no se garantiza dicha independencia funcional. Ello es así porque:

- No existe en la normativa tributaria un precepto que disponga, sin suscitar ninguna duda, que los Tribunales Económico-Administrativos no están vinculados por las instrucciones del Ministerio de Hacienda.
- La Sala de Unificación de Doctrina, que como señalamos es considerado un Tribunal Económico-Administrativo, está integrada por distintos miembros de la Administración tributaria, destacando el Director General de Tributos, cuyas

principales funciones se desarrollan en el ámbito de aplicación de los tributos, y es además el legitimado para interponer un recurso.

- La inexistencia de garantías de inamovilidad de los miembros de los Tribunales Económico-Administrativos.

El legislador ha intentado, en el PLGT 2015, solventar esta imposibilidad de plantear una cuestión prejudicial por parte de los Tribunales Económico-Administrativos. Sin embargo, su solución no es para nada adecuada. Ya que no puede el legislador español señalar que un Tribunal Económico-Administrativo está legitimado para interponer una cuestión prejudicial, pues esta decisión corresponde al TJUE, de acuerdo con el art. 267 del TFUE.

TERCERO. Se ha estudiado la obligatoriedad de la vía económico administrativa como requisito de impugnación pre-procesal. Concluyendo, que su existencia como prerrogativa a favor de la Administración está plenamente justificada por el enorme volumen de actos que emite, por las especiales funciones que la Constitución le atribuye, y en último lugar, por su demostrada eficacia. Y a pesar, de la opinión de otros autores, no es vulneradora del derecho a la tutela judicial efectiva, de acuerdo con la doctrina examinada del TC.

Ahora bien, como he matizado en diversos puntos de mi trabajo, la vía económico administrativa ha de ser mejorada en determinados aspectos, tales como la independencia de sus órganos y la duración de sus plazos. Todo ello con el fin de convertir la vía económica administrativa en un sistema de resolución extra-procesal de conflictos tributarios ágil, eficaz y flexible.

CUARTO. Se ha propuesto, de acuerdo con la línea seguida por algunas sentencias del TS, el derecho del administrado a reclamar a la Administración el importe de los honorarios del abogado que le represente en la vía económico administrativa. Siempre que el asunto objeto de la reclamación económica administrativa revista especial complejidad, atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso. Con la finalidad de aumentar las

posibilidades de resolución de la controversia con éxito para ambas partes, mejorando la eficacia de la vía económico administrativa.

QUINTO. En materia de suspensión, con ocasión del estudio del régimen de las garantías necesarias para obtener la suspensión, se han criticado una serie de aspectos de la actual normativa. Primero la falta de claridad normativa en lo que se refiere a los intereses que han de ser garantizados por el administrado para lograr la suspensión en determinados supuestos. Proponiendo como solución una regulación reglamentaria más sencilla y precisa. En segundo lugar, en lo que se refiere a los recargos, se ha considerado que la reforma introducida por la Ley 7 /2012 es desproporcionada y poco razonable, debido a que exige garantizar al administrado el recargo del 20 por ciento con independencia del momento en que haya solicitado la suspensión, a diferencia de la regulación anterior, que sí atendía al momento de la solicitud, lo que la convertía en un régimen más proporcionado y flexible. Permitía de esta manera, no otorgar el mismo trato a aquel administrado que ha sido diligente solicitando la solicitud de suspensión en el periodo voluntario, que aquel que no lo ha sido, y por ello solicita la suspensión en el periodo ejecutivo.

SEXTO. A la luz de la jurisprudencia y de las resoluciones del TEAC, se ha analizado el significado de la expresión “perjuicios de imposible o difícil reparación”. Siendo sus notas más relevantes:

- No se causan perjuicios de imposible o difícil reparación por el hecho de no tener los medios para poder aportar otras garantías. Incluso cuando el obligado tributario se halle en concurso de acreedores. La imposibilidad de aportar garantías es, por tanto, un concepto distinto de la expresión “perjuicios de imposible o difícil reparación”.
- Su alegación ha de ser realizado por cualquier sujeto de derecho, aun cuando esté exonerado de tener que aportar garantías por otra normativa, como ocurre con los entes públicos.

- El tribunal ha de ponderar los intereses en juego. Y la suspensión se denegará siempre que, de la ponderación no resulten graves perjuicios para el administrado, primando el interés público sobre el interés privado.

SÉPTIMO. El principio de ejecutividad no entra en colisión con el derecho a la tutela judicial efectiva, siempre que el obligado tributario pueda, o al menos tenga la oportunidad, de someter la decisión acerca de la suspensión del acto administrativo al conocimiento de los órganos jurisdiccionales. Sin embargo, la Administración exige los recargos del periodo ejecutivo sin permitir al interesado solicitar a un órgano jurisdiccional la adopción de medidas cautelares, como por ejemplo la suspensión de la resolución impugnada. Esta actuación de la Administración supone una interpretación desproporcionada del principio de ejecutividad, que puede ser lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva a la luz de la jurisprudencia del TC.

OCTAVO. Por último se ha aclarado, dada la falta de regulación normativa, si es posible solicitar de forma simultánea o subsidiaria los distintos supuestos de suspensión, concluyendo que la combinación simultánea o subsidiaria de los mismos, allí donde es posible, permitiría evitar situaciones injustas, facilitando al administrado la obtención de la suspensión.

BIBLIOGRAFÍA

- ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO, Dirección de servicios jurídicos del estado: *Manual de revisión de actos en materia tributaria*. Thomson Aranzadi, 2006.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel: *Informe Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho Comparado*. Col·legi oficial de Gestors Administratius de Catalunya, Marzo 2014.
- CALVO VÉRGEZ, Juan: *La suspensión de la ejecución del acto administrativo impugnado en vía económico administrativa, y sus consecuencias a la luz de la reciente doctrina administrativa y jurisprudencial*. 3 de noviembre de 2014. <http://boletinjuridicogtt.es/la-suspension-del-acto-impugnado-en-las-vias-economico-administrativa-y-jurisdiccional/>
- CAMPO VÁZQUEZ, Rafael del: *Sobre la indemnización de los gastos generados por la intervención de profesionales en reclamaciones económico administrativas estimadas*. Aranzadi Jurisprudencia tributaria, Nº. 5, 2005 , págs. 9-13.
- CHECA GONZALEZ, Clemente. *Evolución Histórica de las normas sobre la suspensión de la ejecución de los actos impugnados en vía económico administrativa*. 15 de diciembre 2012. <http://blogdeclementechecagonzalez.blogspot.com.es/2012/12/evolucion-historica-de-las-normas-sobre.html>
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *La ejecutividad inmediata de los actos tributarios y la suspensión de su ejecución*. 15 de diciembre 2012. <http://blogdeclementechecagonzalez.blogspot.com.es/2012/12/la-ejecutividad-inmediata-de-los-actos.html>.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *Crítica del carácter obligatorio de la vía económico-administrativa en la nueva Ley General Tributaria española*. Revista de Derecho, Vol. XVI, julio 2004, p. 147-164.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *Reclamaciones económico-administrativas y gastos profesionales de abogados*. El economista, 2012. <http://www.economista.es/blogs/fiscalblog/2012/01/reclamaciones-economico-administrativas-y-gastos-profesionales-de-abogados>
- CHECA GONZALEZ, Clemente: *Revisión en vía administrativa: Recurso de reposición y reclamaciones económico administrativa*. Thomson Aranzadi, 2005.

- CHECA GONZÁLEZ, Clemente: *Los Tribunales Económico-Administrativos no son órganos jurisdiccionales, aunque sí pueden plantear cuestiones prejudiciales ante el tribunal de justicia comunitario*, 10 de Diciembre de 2010. <http://blogdeclementechecagonzalez.blogspot.com.es/2011/12/los-tribunales-economico.html>
- CONSEJO DE ESTADO (España): *Informe sobre el Anteproyecto de Ley Tributaria*. Número 1403/2003, de 22 de mayo. Boletín Oficial del Estado. <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2003-1403>
- DELGADO PACHECO, Abelardo: *La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación económico administrativa: Algunas cuestiones polémicas*. Instituto de Estudios Fiscales, 2006. Doc. N°6/07.
- DÍAZ RUBIO, Patricia: *El principio de confianza legítima en Derecho Tributario*. Universidad de Almería, 2012.
- FORO SAINZ BUJANDA, Varios autores: *Ley General Tributaria y el Derecho Comunitario*. Instituto de Estudios Fiscales, 2001. Doc. N° 2/09.
- GALINDO MORELL, Pilar: *La reclamación económico-administrativa en el ámbito local*. Cuadernos de Derecho Local núm. 20, Junio 2009. Fundación Democracia y Gobierno Local. Pág. 53 a 62.
- GARBERÍ LLOBREGAT, José: *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias*. Barcelona, Bosch, 2006.
- IGLESIAS CASAS, José Manuel: *El régimen jurídico de las garantías en el marco de las reclamaciones económico-administrativas*. Universidad de Santiago de Compostela, 2005. Dereito, Vol.14.n°1.
- LECUMBURRI MARTÍ, Enrique: *Control jurisdiccional de la actividad financiera*. Real Academia de las Ciencias Económicas y Financieras, Barcelona, 1993.
- LIVO GOMES, Marcus: *Instrumentos para la unificación de criterios administrativos en materia tributaria*. Atelier libros, 2011.
- MARCO SAN JUAN, José Antonio: *Cuestiones básicas sobre el recurso de reposición y las reclamaciones económico administrativas*. Lex Nova, 2008.
- MARTINEZ DE AGUIRRE ALDAZ, Carlos: *Curso de Derecho Civil II: Derecho de obligaciones*. Cóllex, 2014.

- MARTINEZ LAFUENTE, Antonio: *La suspensión del acto impugnado en las vías económico administrativas y jurisdiccional*. La Ley impuestos, nº 10, sección doctrina, octubre 2014. Pág.13.
- MARTINEZ MICÓ, Juan Gonzalo: *La reclamación económico-administrativa y el previo recurso de reposición: vías específicas de impugnación de los actos tributarios: su configuración actual como presupuesto procesal*. Cuaderno de Derecho local núm. 28, febrero 2012. Pag.107-118.
- MENENDEZ MORENO, Alejandro: *Derecho Financiero y Tributario*. Lex Nova, 2014.
- REGO BLANCO, M^a Dolores: *Las reclamaciones económico-administrativas en materia de competencia de las Comunidades Autónomas*. Aranzadi, 2011.
- ROMERO FLOR, Luis María: *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en el marco de la experiencia del Derecho Comparado*. Gaceta Fiscal, Febrero 2014. Pág. 109 y ss.
- TARDÍO PATO, Jose Antonio: *Principio de especialidad normativa (Lex Especialis) y sus aplicaciones jurisprudenciales*. Revista de la Administración Pública. Septiembre-diciembre 2003, núm162. Pág. 189 y ss.
- TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL 2011: *Memoria Tribunales Económico Administrativos 2011*. Ministerio de Hacienda y Administración Públicas: Secretaría General Técnica.
- TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL: *Memoria Tribunales Económico-Administrativos 2013*. Ministerio de Hacienda y Administración Públicas: Secretaria General Técnica.
- TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL. *Revisión en vía administrativa*. Ministerio de Hacienda y Administración Públicas: Secretaría General de Hacienda, 2008.
- VEGA BORREGO, Félix Alberto: *La suspensión de los actos tributarios en vía de recurso*. Centro de Estudios Financieros, 2006.