

La reforma de la Ley General Tributaria. Novedades en relación con las reclamaciones económico-administrativas

César García Novoa

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela
Miembro de la AEDAF

Resumen

La reforma de la Ley General Tributaria ha introducido novedades importantes respecto a las reclamaciones económico-administrativas. Por ejemplo, se introduce la obligación de presentar el recurso en formato electrónico para ciertas personas. También se modifica el plazo de interposición en los supuestos de silencio administrativo negativo y se reconoce la facultad de los tribunales económico-administrativos para presentar cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Abstract

The reform of the Tax Code has introduced important news regarding the economic-administrative claims. For example, is introduced for certain people the obligation to submit the application in electronic form. The deadline for presentation is also modified in the event of negative administrative silence and the power of the economic-administrative courts is recognized to present a preliminary ruling in the Court of Justice of the European Union.

Palabras clave

Ley General Tributaria, reclamación económico-administrativa, silencio administrativo negativo, cuestión prejudicial, Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Keywords

Tax Code, economic-administrative claim, negative administrative silence, preliminary ruling, Court Justice of the European Union.

Sumario

1. Introducción
2. Competencias de los órganos económico-administrativos
3. .Acumulación de reclamaciones económico-administrativas
4. Obligatoriedad para ciertos colectivos de presentación electrónica de recursos.
5. Presunción de representación
6. Costas
7. Planteamiento de cuestión prejudicial
8. Silencio negativo
9. Efectos de la resolución y de la retroacción de actuaciones
10. Cuestiones en relación con los recursos

1. Introducción

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), publicada en el Boletín Oficial del Estado (BOE) de 22 de septiembre de 2015 introduce, entre sus muchas novedades, algunas modificaciones importantes en relación con el régimen de las reclamaciones económico-administrativas.

La reforma, en vigor desde el 12 de octubre de 2015, no afecta a las grandes cuestiones cardinales del recurso administrativo por excelencia en materia tributaria ni cuestiona su carácter preceptivo, como vía de agotamiento necesario antes de acudir a la vía judicial. La obligatoriedad de la vía económico-administrativa ha sido puesta en tela de juicio en muchas ocasiones, especialmente en aquéllos casos en que los tribunales económico-administrativos son incompetentes para pronunciarse sobre el tema. Por ejemplo, cuando el único motivo de impugnación o el principal es la alegación de que la ley que se aplica es inconstitucional o de que el reglamento es ilegal. Son casos en los que el tribunal no puede hacer otra cosa que declararse incompetente y habilitar el acceso a la jurisdicción ordinaria y en los que la vía económico-administrativa no supone otra cosa que dilatar el acceso a los tribunales. Por lo que, en estos casos, el carácter preceptivo de la interposición del recurso económico-administrativo podría considerarse contraria al contenido constitucional del derecho a la tutela judicial efectiva.

Recuérdese que este derecho fundamental, como todos, incorpora un “contenido esencial”. Y dentro del contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva se incluye el derecho a recurrir, que sólo eventualmente en caso de conflicto podría ser objeto de adecuada ponderación. Según la constante jurisprudencia del Tribunal Constitucional (a partir del FJ 1º de la sentencia 4/1984, de 18 de enero y el FJ 2º de la 102/1984, de 12 de noviembre) el derecho a recurrir se reconduce al derecho a “conseguir el acceso a la tutela judicial y una resolución fundada en Derecho, así como la ejecución de la misma”, a lo que hay que añadir el derecho a juez ordinario predeterminado por la Ley (sentencia 199/1987, de 16 de diciembre), y la proscripción de la indefensión (sentencia 227/1994, de 17 de diciembre). El contenido de este derecho, en cualquier caso, excluye lo que el Tribunal Constitucional ha denominado “medidas disuasorias de acceso a la jurisdicción”, que no casarían con dicho contenido esencial. Así, en la sentencia 60/1989, de 16 de marzo se señala que puede constituir una vulneración “en abstracto” del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva la imposición de requisitos o consecuencias, “...no ya impeditivas u obstaculizadoras, sino meramente limitativas o disuasorias del ejercicio de las acciones o recursos legalmente habilitados para la defensa jurisdiccional de derechos o intereses legítimos” (FJ 4º). Lo mismo habría que decir de la imposición de tasas o derechos excesivos o desproporcionados (Auto del Tribunal Constitucional 197/2010).

Y, aunque, para el caso concreto de la necesidad de agotar la vía económico administrativa, el Tribunal Constitucional ha dicho que no es incompatible con el derecho a la tutela judicial efectiva (sentencia 275/2005, de 7 de noviembre, FJ 4º) ¹.

¹ Ello enlaza con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional en relación con la exigencia de la reclamación administrativa previa a la vía judicial, doctrina conforme a la cual este requisito procesal, en rigor carga procesal del demandante, resulta compatible con el artículo 24.1 de la Constitución pues, pese a tratarse de una dificultad en el acceso a la jurisdicción ordinaria, que además en ningún caso se ve impedida, se justifica, esencialmente, en razón de las especiales funciones y tareas que la Administración tiene encomendadas en el ordenamiento constitucional, por la finalidad que persigue ese presupuesto procesal, 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 y descargando por ello al recurrente de los costes derivados de acudir al proceso para obtener la satisfacción de su pretensión (sentencias del Tribunal 217/1991, de 14 de noviembre, FJ 5; también, entre otras muchas, SSTC 108/2000, de 5 de mayo, FJ 4; y 12/2003, de 28 de enero, FJ 5).

Por tanto, la reforma es continuista en lo esencial, y no cuestiona el carácter preceptivo del recurso, a pesar de que, últimamente, se ha abierto un interesante debate sobre la aptitud de la vía económico-administrativa como único cauce para la resolución de conflictos tributarios y sobre la posibilidad de introducir vías alternativas de carácter arbitral. Así, el Informe de la Comisión en relación con el borrador del Anteproyecto de la Ley General Tributaria de 2003, ya sugería la previsión de un sistema de conciliación como alternativa a la interposición de la reclamación económico-administrativa. Y el informe de la Fundación Impuestos y Competitividad *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, incluye, entre uno de sus objetivos “implementar el arbitraje tributario como un procedimiento administrativo alternativo a las reclamaciones ante los tribunales económico-administrativos”². La reforma de la LGT no ha recogido ese espíritu, y las modificaciones que ha introducido, aunque importantes, no son de carácter estructural.

La modificación de la LGT por Ley 34/2015 tampoco afecta al desbarajuste que ha provocado en el panorama de los recursos económico-administrativos la reforma de la legislación local operada por ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas de Modernización del Gobierno Local, con la introducción de un nuevo Título X en la Ley de Régimen Local para los Municipios de Gran Población. La concepción extensiva de este tipo de municipios, a los cuales se les permite crear su tribunal económico-administrativo local, conduce a que el cuadro de recursos de que dispone el contribuyente ante actos tributarios locales dependa de una decisión municipal. Si hay tribunal local, procede el recurso económico administrativo, si no la hay, el único recurso administrativo es la reposición preceptiva prevista en el artículo 14 de la Ley de Haciendas Locales. Ello ha generado un incomprensible sistema dual en cuanto a los recursos que cabe interponer contra los actos tributarios locales e introduce una situación de desigualdad entre los ciudadanos en atención al Municipio en el que residen.

Y la reforma tampoco se caracteriza, en este punto, por un sesgo pro actione, que resulta imprescindible desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva. No se amplía el ámbito de los actos reclamables. Por ejemplo, no se contempla la recurribilidad de las liquidaciones y sanciones derivadas del acta con acuerdo, poniendo fin a la criticable redacción del artículo 155,6 de la propia LGT. Tampoco se incorpora expresamente a la LGT la recurribilidad de las ponencias de valores, a las que nos referiremos después³. Por el contrario, la reforma incluye aspectos negativos en cuanto a la extensión de la recurribilidad económico-administrativa, como por ejemplo, las limitaciones para recurrir las liquidaciones derivadas de delito. Aunque, finalmente se soslayó uno de los aspectos más criticables del Anteproyecto; la pretendida preclusividad para aportar pruebas en sede económico-administrativa si no se aportaron en vía de gestión.

2 El Informe de la Comisión de 2003 decía: la “la Comisión se ha pronunciado mayoritariamente a favor de que en el futuro se estudie la posibilidad de que, a través del escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa, el recurrente pueda solicitar como alternativa al procedimiento económico-administrativo, la celebración de un acto de conciliación que, en caso de desacuerdo entre las partes, de lugar a un arbitraje ante un órgano unipersonal del TEA correspondiente”. En cuanto al informe de la Fundación Impuestos y Competitividad *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, ePraxis, Madrid, 2015, págs. 223 y 224.

3 Debería contemplarse, además, la posibilidad de impugnación indirecta de la ponencia de valores, cuando se notifique la valoración individual, como ha venido defendiendo el TEAC desde su resolución de 21 de diciembre de 1988, teniendo en cuenta la especial forma de notificación colectiva de las ponencias de valores y el déficit en cuanto a las garantías del contribuyente que supondría aceptar sólo la impugnación directa. Reconocer esta posibilidad adquiere especial importancia ante situaciones como la generada por el TS a través de la sentencia de 30 de mayo de 2014, según la cual, el suelo urbanizable sin programa aprobado debe valorarse como rústico.

Aprovechando que el criterio de la Administración en los procedimientos administrativos en general es que no cabe la aportación de pruebas tras el trámite de audiencia y, en su caso, el de alegaciones, se pretendía trasladar una regla semejante a la vía económico-administrativa, sobre la base de una doctrina del TEAC (resoluciones de 28 de septiembre de 2011, 24 de febrero de 2009, 30 de septiembre de 2005 y 16 de mayo de 2007), avalada por sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 23 de febrero de 2009

y 29 de septiembre de 2010. Decía el artículo 106,6 que figuraba en el Anteproyecto, que “una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no podrá incorporarse al expediente ni ser tenida en cuenta más documentación acreditativa de los hechos en el procedimiento de aplicación de los tributos o en la resolución de recursos o reclamaciones, salvo que el obligado tributario demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite”.

Pero sin duda, en este punto, la novedad más relevante es el refuerzo del sistema de unificación de criterio, ampliando las competencias del TEAC y de los tribunales económico-administrativos regionales (TEAR)

Esta doctrina entendía que el procedimiento de revisión económico-administrativa no es el momento procesal oportuno para aportar unas pruebas que pudieron y debieron aportarse antes. Se trata de un planteamiento gravemente lesivo para los derechos de los obligados tributarios y que olvida que la vía económico-administrativa es una instancia previa a la vía judicial, por lo que no son aceptables limitaciones groseras del derecho de prueba. Sobre todo, cuando en la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la jurisdicción contencioso-administrativa, no existen disposiciones limitativas de este tipo, por lo que los recurrentes pueden proponer cualquier medio de prueba, siempre que la misma sea pertinente y con el límite de la buena fe⁴. Finalmente, se descartó la inclusión de esta limitación a la prueba en la vía económico-administrativa.

Pero este trabajo debe centrarse, no en las cuestiones no tratadas por la modificación implementada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, sino en aquéllos aspectos que son objeto de modificación. A ellos vamos a referirnos en los epígrafes siguientes.

2. Competencias de los órganos económico-administrativos (Art. 229 de la LGT)

La nueva redacción del artículo 229 de la Ley General Tributaria incluye algunas matizaciones relevantes en orden a las competencias de los tribunales económico-administrativos, siempre partiendo del dato de que se trata de órganos administrativos de control de la legalidad de actos en materia económico-administrativa; singularmente, de actos de gestión tributaria, así como actuaciones entre particulares con trascendencia tributaria.

Lo más destacado es que la nueva redacción de la ley resuelve el problema en torno a la competencia en el caso de reclamaciones contra actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación económico-administrativa (retenciones y repercusiones) cuando el reclamante no sea residente en territorio español, atribuyendo esta

4 CAYÓN GALIARDO, A., “Cuestiones sobre la prueba en los procedimientos tributarios”, *Revista de Técnica Tributaria*, nº 97, abril-junio, 2012, pag. 29.

competencia con carácter exclusivo al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), independientemente de la cuantía. Dado que la reclamación económico-administrativa contra una actuación de repercusión o retención es un verdadero proceso entre partes, en la que la Administración asume un papel independiente frente a reclamante y reclamado, parecía lógico que, cuando el reclamante fuese un no residente, se relacionase con un órgano central de la Administración como es el TEAC, y no con un órgano periférico.

Se trata de una aclaración importante; no obstante, con relación a la impugnación de retenciones o repercusiones, existen otras cuestiones que la reforma de la ley debería haber aclarado; sin ir más lejos, la posibilidad de reclamar contra una resolución que no admite la repercusión de unas facturas rectificativas. O lo relativo a si es posible plantear la suspensión del deber de pago de la cantidad retenida o repercutida, posibilidad hoy completamente descartada al no tratarse de actos administrativos (así lo ha defendió la resolución del TEAC de 13 de mayo de 2008). O la fijación de la cuantía en el caso de reclamación contra varias retenciones o repercusiones, que se fija en "la mayor de ellas" (comparando las cuantías que debieron ser objeto de retención o repercusión, consignadas en factura o documento sustitutivo). Es el criterio que utiliza el artículo 35,3 del Reglamento de Revisión, aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo, similar al previsto en el párrafo segundo del mismo artículo para casos en que en el documento en que se consigne el acto administrativo objeto de impugnación se incluyan varias bases, valoraciones o actos de otra naturaleza. Debería aclararse que en este caso, si la retención o repercusión de mayor cuantía cumple con el requisito cuantitativo para acceder al recurso de alzada ordinario que prevé el artículo 36 del RD 520/2005, el resto de actuaciones acumuladas accedan también a este recurso. Y debería tenerse cuidado, cuando se impugnan varias retenciones o repercusiones, en no extender a estas impugnaciones el criterio de acumulación que se utiliza para los actos de liquidación derivados de las comprobaciones de la obligación de realizar retenciones (FJ 4 de la sentencia del TS de 29 de noviembre de 2010, recurso 180/200, atiende al período trimestral de ingreso), pues aquí no se trata de reclamaciones contra actos de liquidación que toman como referente un tributo de hecho imponible instantáneo y exigibilidad periódica, sino de actuaciones singulares entre particulares.

Pero sin duda, en este punto, la novedad más relevante es el refuerzo del sistema de unificación de criterio, ampliando las competencias del TEAC y de los tribunales económico-administrativos regionales (TEAR). Esta unificación de criterio coexiste con el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, que tradicionalmente sólo podía interponer el Director General de Tributos, y al que, actualmente están legitimados, respecto a tributos cedidos, las Comunidades Autónomas que, de acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas, hayan asumido las competencias para resolución de reclamaciones económico-administrativas en única instancia y la resolución del órgano económico-administrativo autonómico agote la vía administrativa. Coexiste también con el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que sólo procede contra resoluciones de los tribunales económico-administrativo regionales para los que no quepa alzada ordinaria, y para el que también están legitimadas las Comunidades Autónomas.

Por otro lado, se asigna competencia a los TEAR para dictar resoluciones de fijación de criterio en lo relativo a las salas desconcentradas. Procederá la fijación de criterio cuando existan resoluciones de una sala desconcentrada de un TEAR que no se adecuen a los criterios del Tribunal o que sean contrarios a los de otra Sala desconcentrada del mismo TEAR. Dictarán la resolución, bien el pleno del TEAR, bien una Sala convocada a tal fin. Este tipo de resoluciones no afectarán a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas, pero los criterios adoptados en la misma serán vinculantes para las Salas y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal.

Se añade, por último, una novedad respecto a la presentación y tramitación del recurso de alzada ordinario. Cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el TEAC, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano, correspondiendo su tramitación a la Secretaría del TEAR o tribunal económico-administrativo local o del órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma. Todo ello, salvo que el interesado solicite que la puesta de manifiesto sea ante el TEAC, en cuyo caso, la tramitación seguirá en este órgano.

3. Acumulación de reclamaciones económico-administrativas

Además, la reforma de la LGT, afecta al régimen de las acumulaciones, contenido en el artículo 230 de la LGT.

El régimen de las acumulaciones de las reclamaciones económico-administrativas ha suscitado críticas en cuanto al alcance limitado del mismo; el precepto originalmente sólo preveía tres supuestos de acumulación obligatoria: las reclamaciones interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo; las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente o planteen idénticas cuestiones y la interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive (art. 230,1).

La acumulación es una de las grandes cuestiones del régimen procedimental, no sólo de los recursos económico-administrativos sino también de la vía judicial contencioso-administrativa. Su razón de ser se basa en exigencias de economía procesal. La acumulación es una categoría jurídica de cuño procedimental, que tiene como objetivo la reunión de objetos procesales o procedimentales. Destaca, sobre todo, la denominada acumulación de acciones, que tiene su fundamento en razones de economía procesal y en la necesidad de evitar resoluciones contradictorias. Y es que la economía procesal enlaza con el derecho a la tutela judicial efectiva en tanto una de las manifestaciones de la misma es el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas⁵ (sentencia del Tribunal Constitucional 193/1991, de 14 de octubre, entre otras) y a lo que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos denomina, derecho fundamental a un plazo razonable, al que se refiere el artículo 6,1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos y que la sentencia König contra Alemania, de 28 de junio de 1978 entendió aplicable a los procedimientos ante las jurisdicciones administrativas (sic), a la vez que defendía la aplicación de las exigencias del derecho a un proceso justo y equitativo en los procedimientos administrativos de resolución de recursos⁶.

De ahí que la acumulación sea fundamental cuando se trata de agilizar la resolución de procedimientos económico-administrativos. Pero la acumulación tiene otra vertiente muy importante en relación con la tutela judicial efectiva y el acceso a la justicia, especialmente aplicable en un recurso de interposición obligatoria como el económico-administrativo. Se trata de la determinación de la cuantía litigiosa a efectos de permitir el acudir a ciertos recursos cuyo acceso se basa en el principio de la *summa gravaminis*.

La regla general que recoge el artículo 230 de la LGT y 35 del Reglamento General de Revisión, aprobado por RD 520/2005, de 13 de mayo, es que la cuantía de la reclamación será la correspondiente a la más elevada de las

5 RIBA TREPAT, C., *La eficacia temporal del proceso. El juicio sin dilaciones indebidas*, Ed. Bosch, 1997, Barcelona, pags. 15 y ss. El Tribunal Supremo ha defendido que, a través de la economía procesal, "se potencia el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas" (STS núm. 671/2012, de 25 de julio, entre otras).

6 BANDRÉS SÁNCHEZ-CRUZAT, J.M., *Derecho Administrativo y Tribunal Europeo de Derechos Humanos*, Civitas, Madrid, 1996, pag. 89.

acumuladas. A ello hay que unir que el artículo 230, 4 de la LGT, además de señalar la acumulación no puede alterar la competencia ni la vía de impugnación procedente en ningún caso, establece la regla de que la reclamación de la cuantía más elevada atrae a la que la tenga inferior. Así ocurre en los supuestos de reclamaciones interpuestas por un mismo interesado, relativas al mismo tributo, que deriven de un mismo procedimiento y las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente, planteen idénticas cuestiones y deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo. En estos casos, si el TEAC fuese competente para resolver una de las reclamaciones objeto de acumulación, lo será también para conocer de las acumuladas. En otro caso, la competencia corresponderá al órgano competente para conocer de la reclamación que se hubiera interpuesto primero.

Por tanto, y teniendo en cuenta que el acceso al recurso de alzada ordinario depende de que la cuantía de la liquidación exceda de 150.000 euros o 1.800.000 si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, el criterio seguido en materia económico-administrativa es que si una liquidación de las acumuladas cumple el requisito de la cuantía para acceder a la alzada, las demás liquidaciones acumuladas puedan también acceder. Por tanto, a partir de la cuantía de la reclamación más elevada, puede ocurrir que se dicte una resolución del TEAR en primera instancia que contenga reclamaciones contra actos tributarios que a priori, deberían resolverse en reclamaciones dictadas en única instancia.

Es de resaltar esta circunstancia, ya que el criterio que se sigue para el acceso a la casación⁷ es diferente en función de la criticable interpretación que viene haciendo el TS del artículo 41,3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según el cual, en los supuestos de acumulación, la cuantía es la suma del valor económico de las pretensiones. Para el TS se debe analizar cada pretensión por separado para ver si alcanza el umbral cualitativo exigido para acceder a casación (entre otros, Auto del TS de 12 de junio de 2014, que consagra la regla de la no comunicación de cuantía en casos de acumulación a efectos de casación⁸).

Pues bien; dada la importancia de la acumulación para la economía procesal y para una resolución del recurso económico-administrativo en un plazo razonable, lo cual tiene directa incidencia en el acceso a la tutela judicial efectiva, debería haberse hecho un esfuerzo en la reforma para incluir en el artículo 230 de la LGT algunos supuestos que se están prodigando en la práctica.

Así, se señalaba, en primer lugar, que serían acumulables las reclamaciones o recursos interpuestos por un mismo interesado relativos al mismo tributo, pero no se especificaba (como ha hecho la reforma) que las reclamaciones deberían derivar de un mismo procedimiento, lo que generaba dudas sobre si se incluían casos comunes como el acto de liquidación que regulariza varios períodos impositivos o los supuestos en que la regularización de un tributo implica la regularización de otro, que la reforma denomina obligaciones conexas. Por el contrario, la referencia a que, para que proceda la acumulación, los actos impugnados han de derivar de un mismo procedimiento, dificulta la acumulación de actuaciones por el procedimiento ordinario con actuaciones a las que fuera de aplicación el procedimiento abreviado.

7 Recordemos que la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa operada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre elevó la cuantía para el acceso a casación a 600.000 euros (casación ordinaria) y 30.000 (casación para unificación de doctrina).

8 Postura reduccionista y limitadora del acceso a la tutela judicial, criticada por ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E., en "La interpretación jurisprudencial del artículo 41, 3 LJCA: un obstáculo en el acceso a la casación y apelación tributaria", *Revista de Técnica Tributaria*, n.º 110, julio-septiembre 2015, pag. 67.

En segundo lugar, la LGT permitía acumular reclamaciones interpuestas por varios interesados, relativas al mismo tributo, siempre que deriven de un mismo expediente, planteen idénticas cuestiones, y (añade la reforma) deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo. Este supuesto de acumulación resultaba aplicable en casos como reclamaciones de coherederos en el Impuesto de Sucesiones o de contribuyentes en atribuciones de rentas cuando se compruebe las rentas de una comunidad de bienes, siempre que a todos los coherederos o a todos los comuneros les correspondan reclamar ante el mismo tribunal económico-administrativo.

El tercer supuesto de acumulación obligatoria respecto del que existían algunos problemas relativos a su aplicabilidad práctica, era el de la deuda tributaria con la sanción, ya que no se establecía expresamente que la reclamación de la cuantía más elevada atrajese a la de cuantía inferior sino sólo que la cuantía sería la del acto que tuviese mayor importe. No obstante, tal acumulación se desprende de manera indudable del contenido del artículo 212, Uno de la LGT, que afirma que “el acto de resolución del procedimiento sancionador podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente. En el supuesto de que el contribuyente impugne también la deuda tributaria, se acumularán ambos recursos o reclamaciones, siendo competente el que conozca la impugnación contra la deuda”. Esta exigencia de acumulación la ratifica el TEAC en resolución de 21 de noviembre de 2007 y se concreta por la de 1 de marzo de 2012, que afirma que no acumular genera riesgo de indefensión, por lo que la acumulación es obligatoria y de ella ha de conocer el órgano competente para la revisión de la deuda tributaria. Por su parte, la AN, en la sentencia de 1 de junio de 2004 (rec. 731/2002) recuerda que hay que acumular, aunque ello suponga que un tribunal económico-administrativo va a resolver en primera instancia y no en única, un recurso sobre una sanción de cuantía inferior a 150.000 si la liquidación acumulada es superior a esta cifra.

La reforma añade un nuevo supuesto de acumulación obligatoria: las reclamaciones que se hayan interpuesto por un mismo interesado contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación de los particulares. Este nuevo supuesto cubre, tanto actos administrativos tributarios que afecten a una pluralidad de sujetos (valoraciones en operaciones vinculadas) como actos de incidencia plural o plúrimos (relativos a una pluralidad de sujetos).

En esta categoría creemos que se deberían incluir las ponencias de valores, y, además, que se deberían haber mencionado expresamente. Recordemos que el artículo 27,4 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario dispone la recurribilidad en vía económico-administrativa de las ponencias de valores. Las mismas tienen la condición de actos administrativos de carácter general o colectivo - como dice la sentencia del TS de 1 de febrero de 2005 (RJ 1383)- frente a una confusa doctrina del Tribunal Supremo (TS) acerca de su naturaleza reglamentaria (sentencias 25 de febrero de 2010 (RJ 2010/4096) y 31 de mayo de 2010 (RJ 2010/5448)). Las reclamaciones contra las ponencias podrán acumularse al amparo de este nuevo supuesto introducido tras la reforma.

Pero, a efectos de cubrir los demás supuestos que podían no quedar incluidos en los casos de acumulación obligatoria, se reconoce una facultad genérica del tribunal para acumular motivadamente aquellas reclamaciones que considere que deben ser objeto de resolución unitaria, siempre que afecten al mismo o a distintos tributos, y que exista conexión entre ellas. Se trata de una medida loable, en tanto va a permitir al tribunal acumular situaciones en las cuales antes no existía amparo legal para hacerlo; por ejemplo, los tribunales económico-administrativos locales podrán acumular reclamaciones masivas contra liquidaciones de tasas municipales, paralelas al recurso contencioso-administrativo que se hubiese planteado contra la ordenanza fiscal, sin que se hubiese acordado la suspensión de la misma.

Esta nueva redacción del artículo 230 de la LGT será de aplicación a las reclamaciones y recursos interpuestos desde la entrada en vigor de la Ley de modificación.

4. **Obligatoriedad para ciertos colectivos de presentación electrónica de recursos**

Otra cuestión a la que hace referencia la reforma de la LGT es a la implantación de la obligatoriedad de presentar los escritos de interposición de los recursos económico-administrativos para ciertos sujetos. Se trata de una medida que incide en la implantación de las comunicaciones electrónicas en las relaciones entre el contribuyente y la Administración y que se prevé en paralelo con otras medidas en la misma dirección. Por ejemplo, la modificación del artículo 104,2 de la LGT que dispone que la obligación de notificar la resolución dentro del plazo de duración de un procedimiento se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica o en la dirección electrónica habilitada.

Concretamente, la Ley 34/2015 añade un nuevo párrafo 5 al artículo 235, donde se señala que la interposición de la reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones. En estos casos, las alegaciones también deberán efectuarse por medios electrónicos. Se trata de una medida legislativa que incide en la implantación de la Administración electrónica en las relaciones entre el contribuyente y la Administración, en este caso, en lo relativo a las reclamaciones económico-administrativas.

El antecedente de la introducción de la obligación de presentar las reclamaciones económico-administrativa por vía electrónica se encuentra en la Disposición Adicional Décimosexta de la LGT, donde se decía que podrán utilizarse medios electrónicos, informáticos o telemáticos para la interposición, tramitación y resolución de las reclamaciones económico-administrativas y que “podrán emplearse dichos medios para las notificaciones que deban realizarse cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización”. Esto es; la Adicional Decimosexta concebía la posibilidad de relación por medios electrónicos en el procedimiento económico-administrativo en clave voluntaria. En atención a esta Disposición Adicional, el BOE de 16 de octubre de 2009, publicó la Orden EHA/2784/ de 8 de octubre, por la que se regulaba la interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas. Esta Orden Ministerial estaría vigente para la presentación electrónica de reclamaciones económico-administrativas que prevé el artículo 235,5 de la LGT, en lo que no resulte contradictorio con la misma.

Sin embargo, la novedad de este artículo 235,5 es la obligatoriedad de presentación telemática. La obligatoriedad de utilizar los medios electrónicos en las relaciones con la Administración tiene, como principal precedente legal, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, desarrollada por el RD 1671/2009 de 6 de noviembre, aunque lo esencial en estas normas es la obligatoriedad de recibir por vía electrónica notificaciones de la Administración.

La Ley 11/2007 contempla el uso opcional de medios electrónicos en las comunicaciones con la Administración en su artículo 27,2. Así, dispone que las notificaciones se recibirán electrónicamente cuando así lo haya solicitado o consentido expresamente el interesado. Por otro lado, el párrafo 6 del artículo 27 de la Ley 11/2007 habilita al reglamento para convertir la notificación electrónica en obligatoria, con un límite muy importante: la notificación electrónica obligatoria sólo será posible cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que, por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados, tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos. Esta misma limitación al uso de las notificaciones electrónicas se recoge en el artículo 41,1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que entrará en vigor el 2 de octubre de 2016

En virtud de esta habilitación se dictó el RD 1363/2010, de 29 de octubre de 2010, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Tributaria. Ello supuso la creación del Sistema NEO, que pretende la utilización exclusiva de la vía electrónica para efectuar notificaciones a determinados colectivos de ciudadanos, a través la Dirección Electrónica Habilitada (DEH) regulada en la Orden PRE/878/2010, de 5 de abril. El sistema se aplica de modo obligatorio a todas las sociedades mercantiles desde el 1 de enero de 2011. Por otro lado, la Orden EHA/3552/2011, reconoce el derecho de todo sujeto obligado a recibir este tipo de comunicaciones a comunicar 30 días al año en que no se pueden llevar a cabo notificaciones electrónicas.

La acumulación tiene otra vertiente muy importante en relación con la tutela judicial efectiva y el acceso a la justicia, especialmente aplicable en un recurso de interposición obligatoria como el económico-administrativo. Se trata de la determinación de la cuantía litigiosa a efectos de permitir el acudir a ciertos recursos cuyo acceso se basa en el principio de la *summa gravaminis*

Estas disposiciones, en cuanto pioneras en la implantación de las relaciones electrónicas obligatorias con la Administración, suscitaron diversas críticas. Así, el RD 1363/2010, en la medida en que implantaba la obligación de recibir notificaciones electrónicas, fue objeto de un dictamen crítico por parte del Consejo de Estado. Señalaba el órgano consultivo que "aun cuando no se ha apreciado una vulneración directa y manifiesta del marco legal aplicable, algunas previsiones -y, singularmente, las relativas a su ámbito subjetivo de aplicación y a la inclusión en el mismo, de forma generalizada, de todas las sociedades de responsabilidad limitada- pudieran conducir en la práctica a una indebida extensión del sistema de notificación electrónica a obligados tributarios respecto de los cuales, por razones diversas (las tasadas en la Ley 11/2007), es posible que no quede suficientemente garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos para la correcta recepción por vía electrónica de comunicaciones y notificaciones". A mismo tiempo se pronunció el TS en su sentencia de 22 de febrero de 2012 frente a la impugnación del RD 1363/2010, rechazando que la notificación electrónica vulnerase las disposiciones legales en materia de notificaciones y aseverando que la obligación de recibir notificaciones electrónicas obligatorias por las sociedades mercantiles respetaba la exigencia de que el destinatario tenga ordinario acceso a medios tecnológicos⁹. Sin embargo, la sentencia incluía un voto particular que, en la línea del Consejo de Estado, recordaba que se estaba produciendo una extensión excesiva a todas las sociedades de responsabilidad limitada del sistema de notificación electrónica.

Sin embargo, la LGT da un paso más; los artículos 235 y 236 de la LGT, tras la reforma, introducen, para ciertos colectivos que coinciden con los obligados a recibir notificaciones por vía electrónica, la exigencia legal de que presenten electrónicamente los recursos. A los obligados a presentar reclamación en forma electrónica se les exige

9 El Tribunal Supremo señaló que "el ámbito subjetivo a que va dirigido el sistema de notificación electrónica garantiza el acceso y disponibilidad de medios tecnológicos precisos para la correcta recepción de dichas notificaciones", de manera que para el Alto Tribunal, la obligación de uso de medios electrónicos en las relaciones con la Administración Tributaria sólo será admisible si va dirigida a sectores o colectivos respecto a los cuales quepa presumir un acceso sin dificultades a tales medios. Así, señala el Tribunal que la fijación de tal obligatoriedad de usar medios electrónicos es legítima siempre que se trate de "personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos..."

presentar también en forma electrónica las alegaciones y el recurso de alzada. La obligación de interposición por medios electrónicos entra en vigor en la fecha en que lo hace la propia ley (12 de octubre de 2015), mientras que para la notificación electrónica obligatoria será necesario el previo desarrollo reglamentario.

Esto es; la obligación de presentar recursos por vía electrónica ya está en vigor para los obligados a recibir las notificaciones por vía telemática. Y ello plantea dos tipos de problemas.

El primero hace referencia a la practicabilidad y a la posibilidad de aplicación de la norma. En principio no existen disposiciones que desarrollen esta presentación electrónica. A nuestro juicio podrían aplicarse las previsiones de la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre. En especial, los artículos 3 a 5, relativos al lugar y forma de presentación, contenido del formulario y acreditación de la presentación. Así, debería existir un formulario en el registro electrónico del organismo autor del acto impugnado y que admitirá la inclusión de documentos o ficheros anexos en los formatos que al efecto se indiquen por dicho organismo dentro de los formatos admitidos por el Ministerio de Economía y Hacienda. En especial, podrá incluirse la solicitud de suspensión del acto impugnado, de acuerdo con establecido en el artículo 40 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de Revisión en Vía Administrativa. Tratándose de reclamaciones entre particulares, la presentación deberá realizarse rellenando el formulario que, a estos efectos, tendría que existir en el registro electrónico de los tribunales económico-administrativos.

En cuanto al contenido de ese formulario, el mismo deberá incorporar los extremos indicados en el apartado 1 del artículo 2 del Reglamento de Revisión aprobado por Real Decreto 520/2005, esto es, el nombre y apellidos o razón social o denominación completa, el número de identificación fiscal y el domicilio del interesado, el órgano ante el que se formula el recurso o reclamación o se solicita el inicio del procedimiento, el acto o actuación que se impugna o que es objeto del expediente, el domicilio que el interesado señala a los efectos de notificaciones y el lugar, la fecha y la firma del escrito o la solicitud. Debe existir un espacio suficiente para formular alegaciones.

En cuanto a la firma y a la obtención de copias, la identificación y autenticación del firmante podrá realizarse por cualquiera de los sistemas de firma electrónicos admitidos, conforme a lo dispuesto en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, en el Registro Electrónico receptor. Y el formulario deberá incluir un sistema de validación mediante el que el reclamante pueda obtener telemáticamente una copia digital autenticada. El acuse de recibo de la presentación incluirá la enumeración de los documentos y ficheros adjuntos al formulario de presentación.

Debe además, tenerse en cuenta la necesidad de que se forme expediente electrónico por el órgano que dictó el acto y que debe remitirse al tribunal económico-administrativo correspondiente, bien por correo electrónico, bien colgándolo de la web correspondiente. Obviamente, el Tribunal deberá disponer de un sistema de visionado para el examen del expediente, que garantice la identidad entre lo mostrado y el expediente recibido telemáticamente o grabado en el soporte electrónico u óptico, pero no expedirá copias en papel del expediente de origen. Pero si el expediente y la documentación asociada no pudiera enviarse en formato electrónico, se utilizará un mecanismo de remisión que facilite la vinculación de la reclamación telemática con su expediente de origen en papel.

Una segunda cuestión es la de qué ocurre si no se cumplimenta la presentación del recurso económico-administrativo en forma telemática, como dispone la reforma de la LGT desde el 12 de octubre.

Una primera solución pasaría por tener en cuenta la apuesta decidida de la legislación tributaria actual por la obligatoriedad de la presentación telemática. De ello es buena muestra la reforma del artículo 199 de la LGT por Ley 7/2012, que incorporó una infracción por presentación en formato convencional de documentos que deban presentarse en formato electrónico. Si la presentación en papel de lo que debe presentarse telemáticamente conlleva una valoración antijurídica por el legislador, la solución no podría ser otra que la inadmisión del escrito presentado en formato físico. Esta postura, a nuestro juicio, es inaceptable. Y ello, a pesar de que la obligación de presentación telemática se circunscribe a quienes están obligados a recibir

notificaciones electrónicas, fundamentalmente sociedades mercantiles. Aunque las sociedades parecen cumplir el requisito general, señalado por la norma y la jurisprudencia, de tratarse de sujetos con acceso garantizado a medios tecnológicos (artículo 41,1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), lo cierto es que, como en su momento señaló el Consejo de Estado respecto a la notificación obligatoria, la inclusión de forma generalizada de todas las sociedades de responsabilidad limitada, pudiera conducir a una indebida extensión del sistema. Puede argumentarse, en contra de este criterio, que la interposición de recursos puede llevarse a cabo (y así es, en una mayoría clara de supuestos) a través de la representación de un profesional que tendrá acceso a esos medios informáticos. Pero si el cumplimiento del deber de presentar recursos en formato electrónico requiriese siempre la necesaria intervención de un profesional se estaría desconociendo el principio general de gratuidad del mismo que proclama el artículo 234,4 de la LGT.

Los artículos 235 y 236 de la LGT, tras la reforma, introducen, para ciertos colectivos que coinciden con los obligados a recibir notificaciones por vía electrónica, la exigencia legal de que presenten electrónicamente los recursos. A los obligados a presentar reclamación en forma electrónica se les exige presentar también en forma electrónica las alegaciones y el recurso de alzada

Además, la interposición de un recurso económico-administrativo es algo íntimamente vinculado con el derecho a la tutela judicial en su vertiente de acceso a la jurisdicción, a partir de su condición de recurso preceptivo previo a la vía judicial. Así, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha sido bastante clara a la hora de proclamar el principio pro actione (en multitud de sentencias, como las 115/1999, 69/1984, 6/1986, 100/1986, 55/1987, 57/1988, 124/1988, 42/1992, 185/1987, 37/1995, 54/2001, y 244/2006) señalando que tal principio, esencial para interpretar el derecho a la tutela judicial efectiva, requiere excluir las decisiones impeditivas de una resolución sobre el fondo que eliminen u obstaculicen injustificadamente el derecho a que un órgano judicial conozca y resuelva la pretensión formulada. Y que, de acuerdo con este principio pro actione, sólo debe admitirse una decisión de inadmisión “cuando se fundamente en la existencia de una causa legal que resulta aplicable razonablemente” (sentencia 244/2006, de 24 de julio, FJ 2º). No parece que el hecho de presentar en papel un recurso económico-administrativo en lugar de hacerlo por Internet sea una causa legal razonable de exclusión del derecho de acceso al recurso. Especialmente, si tenemos en cuenta que es posible que la Administración con la que se relacione el contribuyente (por ejemplo, los Municipios en el caso de muchos tribunales locales) carezcan de oficina electrónica.

Si descartamos la inadmisión, cabría la posibilidad de entender que la presentación en papel daría lugar a una subsanación de las previstas en el artículo 2,2 del Reglamento de Revisión, aprobado por RD 520/2005. Según este precepto, si el escrito de interposición no cumple con los requisitos exigidos en el artículo 2, se procederá a la

subsanción. Así, se requerirá al interesado para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos.

Sin embargo, es obvio que este precepto sólo es aplicable a los supuestos en que el escrito carezca de alguno de estos datos esenciales, pero no en supuestos como la presentación en formato físico de un recurso que debe, preceptivamente, presentarse por vía electrónica. Esta es una situación diferente al hecho de que el escrito adolezca de defectos como la ausencia del nombre, número de identificación fiscal o domicilio del interesado, por poner un ejemplo.

Descartando, por tanto, la subsanción y la inadmisión, y ante el hecho de que la obligación legal de presentar en formato electrónico el recurso económico-administrativo no ha sido objeto de desarrollo, y que algunos órganos carecen de medios técnicos, la solución no puede ser otra que la que propone la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, por la que se regula la interposición telemática de las reclamaciones económico-administrativas. Según el artículo 3,2 señala de esta orden, "en tanto el organismo autor del acto impugnado no disponga de registro electrónico o en él no estuviese consignado el formulario, lo dispuesto en el artículo 2.1 de la presente Orden no será de aplicación y la presentación deberá realizarse en papel". Téngase en cuenta que "lo dispuesto en el artículo 2,1" es la presentación facultativa por medios telemáticos del recurso, por lo que, a fortiori, debería extraerse la misma conclusión para el supuesto vigente en la actualidad, de presentación obligatoria en formato electrónico.

Por tanto, y sobre todo en relación con muchos tribunales económico-administrativos locales, siguiendo esta regla contenida en la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, la obligatoriedad de presentación electrónica de las reclamaciones económico-administrativas no será aplicable hasta que exista registro electrónico, cuestión que debería aclarar el desarrollo reglamentario.

Por otro lado, cuando, sí exista el registro electrónico, éste deberá incluirse conjuntamente con el buzón electrónico o DEH, en la línea de facilitar la presentación de estos recursos. O debería facilitarse el acceso al mismo a través de un enlace al que se acceda conjuntamente con el propio DEH.

Por otro lado, el recurso podrá ser interpuesto por el representante voluntario (que podrá ser un asesor fiscal, como señala el artículo 46,1 de la LGT), para lo cual podrían aprobarse modelos para la presentación por medios telemáticos. También, en el marco de la denominada colaboración social, prevista en el artículo 92 de la LGT, cabría acudir a la firma de acuerdos con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses profesionales. Así, podrían concertarse acuerdos con colegios profesionales y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal como objeto facilitar la presentación telemática de recursos económico-administrativos.

Respecto a este cumplimiento cooperativo, que tanto están fomentando los organismos internacionales, el artículo 92,6 de la LGT se refiere a que la colaboración social pueda realizarse mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos. Por su parte, el artículo 81 del RD 1065/2007, de 27 de julio, que aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RAPGIT), se refiere, en concreto, a la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la colaboración social, disponiendo expresamente su párrafo segundo que "de acuerdo con lo previsto en el artículo 92. 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria, la Administración tributaria podrá establecer los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos".

Estos preceptos, así como las Órdenes HAC/1398/2003, de 27 de mayo y EHA/732/2011, de 29 de marzo, por las que se extiende la colaboración social a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios, serán aplicables a la presentación telemática de recursos económico-administrativos en el marco de acuerdos de colaboración social.

5. Presunción de representación

El artículo 46 de la LGT establece el régimen general de la representación voluntaria y de la acreditación de la misma, diferenciando tres tipos de representación; actuaciones respecto las cuales la representación se presume, actuaciones que han de ser acreditadas de forma fehaciente y las demás, respecto a las que cabe la representación ordinaria.

Entre las actuaciones en las cuales se requiere representación fidedigna se incluyen, en el artículo 46,2 de la LGT, la interposición de recursos y reclamaciones. En estos casos, dice el artículo 46, que "la representación deberá acreditarse por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente". En efecto, la representación fehaciente y la apud acta han venido siendo las fórmulas más utilizadas para acreditar la representación. Además, el apartado 1 del artículo 2 del Reglamento de Revisión aprobado por Real Decreto 520/2005, señala, respecto a los elementos que se deben incluir en el escrito de presentación, que, "en el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa.

En la medida en que el artículo 46 de la LGT se refiere a la representación en todos los procedimientos tributarios, se venía demandando que la representación voluntaria concedida en fase de gestión o inspección conservase su vigencia en vía económico-administrativa, salvo que el obligado tributario manifestase otra cosa.

Respondiendo a ello se establece una presunción de representación voluntaria cuando la representación hubiera sido admitida por la Administración tributaria en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado. En estos casos, no será necesario aportar los medios establecidos en el artículo 46.2 de la LGT. Esta modificación será de aplicación a las reclamaciones y recursos interpuestos desde la entrada en vigor de la Ley 38/2015.

6. Costas

La posible condena en costas de la Administración Tributaria es una de las cuestiones que, al amparo de la, hasta ahora, vigente LGT, venía suscitando dudas.

A las costas hacía referencia el texto de la LGT de 2003, en su artículo 234,4, al tratar la gratuidad del procedimiento económico-administrativo. En este precepto se señala que "no obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse al reclamante que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente". Por su parte, el artículo 51 del Reglamento de Revisión, señala que el órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad o mala fe del reclamante a los efectos de exigirle que sufrague las costas del procedimiento cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude de ley o procedimental. En particular, se señala que se podrá apreciar temeridad o mala fe cuando se planteen

recursos o reclamaciones económico-administrativas con una finalidad exclusivamente dilatoria. La apreciación de la concurrencia de tales circunstancias deberá ser debidamente motivada por el órgano económico-administrativo competente.

En función de esta regulación, cabe afirmar que el régimen de las costas en la vía económico-administrativa resultaba mucho más acertado que el previsto en la vía contencioso-administrativa, tanto en su procedencia como en su cuantificación.

En cuanto a la procedencia, el criterio de la LGT es el de la temeridad o mala fe, apartándose de la regla del vencimiento, prevista en el artículo 139 de la Ley 39/1998, modificado por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. La Ley de la Jurisdicción Contenciosa señala que, en primera o única instancia, al dictar sentencia o resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, el órgano judicial impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie, y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. Por tanto, la condena en costas no opera en los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones en que cada parte abona las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad. En este último caso, cabe también que el órgano jurisdiccional de manera motivada, imponga las costas a una de las partes por haber sostenido su acción o haber interpuesto su recurso con mala fe o temeridad. Esto es; el criterio de la mala fe funciona como subsidiaria de la regla general del vencimiento, que parece la más acertada, siempre que el importe de las costas resulte proporcionado. La regla de prudencia y moderación es una exigencia elemental para que el principio de vencimiento objetivo (quien pierde, paga) no se convierta, por mor de unas costas desproporcionadas, en un castigo por recurrir, con lo que tendría de disuasorio y de restrictivo del derecho a la tutela judicial efectiva.

En segundo lugar se plantea el tema de la cuantificación de las costas en el procedimiento económico-administrativo, cuestión que aparece claramente condicionada por el carácter gratuito de la vía económico-administrativa, que proclama el citado 234,4 de la LGT. Las costas se cuantificarán mediante la aplicación de los importes fijados por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda atendiendo "al coste medio del procedimiento y a la complejidad de la reclamación". Para el pago de costas se concederá un plazo voluntario de ingreso del artículo 62,2 de la LGT y, de no satisfacerse en este período, podrán exigirse por el procedimiento de apremio.

Aunque es posible la condena a la Administración (la misma está legitimada para recurrir sus propios actos de gestión en vía económico-administrativa y recurso de alzada ordinario, como dispone el artículo 51.2 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, y como ha proclamado la sentencia del TC 176/2002, de 9 de octubre), la norma está pensando en la condena al obligado tributario reclamante, entre otras cosas porque la gratuidad del procedimiento puede llevar a pensar que el mismo no genera costes para el obligado tributario que reclama. Esto es, que la Administración no tendría nunca que hacer frente al pago de costas porque no habría costes del procedimiento para el administrado. Obviamente, ello no es así, en tanto la propia LGT prevé la actuación mediante representación de un asesor fiscal y no se plantea la posibilidad de que, en caso de estimación, el reclamante pueda, al amparo del principio de gratuidad, reclamar a la Administración los honorarios del profesional que le representa. Por tanto, es posible que haya costas a favor de la Administración, pero también a favor del obligado tributario, sin que la gratuidad del procedimiento pueda ser óbice para ello.

La fijación de un baremo administrativo que evalúe las costas responde mucho mejor a su finalidad indemnizatoria, y facilita el que se pueda tener en cuenta que el perjuicio que supone para la Administración afrontar un procedimiento de resolución de recursos no es el mismo que el que supone para un particular tener que hacer

frente a dicho procedimiento. La Administración Pública, cuenta con un cuerpo de funcionarios (Abogados del Estado) vinculados a la Administración por una relación estatutaria, que tienen como función el asesoramiento y la representación y defensa en juicio, del Estado-Administración y de sus organismos autónomos (artículo 4 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas) y no tiene que acudir a un profesional, afrontando un gasto extraordinario. Sus retribuciones, al igual que todas las que corresponden a los empleados públicos, se incluyen en la Ley de Presupuestos. Se trata, obviamente, de una retribución que tiene que satisfacer la Administración independientemente del número de reclamaciones y de la actuación concreta de cada abogado del Estado en cada procedimiento. Por tanto, no resulta posible singularizar el coste de un procedimiento para la Administración Tributaria. Lo cual resulta incoherente con la previsión, para el supuesto del proceso contencioso-administrativo, del artículo 50,2 de la Ley 52/97 de 27 de noviembre, según el cual "la tasación de costas a que fuere condenada la parte que actúa en el proceso en contra del Estado, sus organismos públicos, los órganos constitucionales o personas defendidas por el Abogado del estado, se regirá en cuanto a sus conceptos e importes, por las normas generales, con inclusión en su caso, de las correspondientes funciones de procuraduría...". Por ello, la regulación prevista para las reclamaciones económico-administrativas resulta, comparativamente más coherente.

Frente a estas ventajas comparativas, la reforma de la LGT da un paso atrás, al permitir exigir costas ante la inadmisión del recurso o reclamación, y no sólo ante la desestimación de la reclamación económico-administrativa. Una interpretación rigurosa de la exigencia de costas en vía de admisión puede suponer una disuasión de acudir a la vía económico-administrativa, sin hablar de lo dificultoso que sería apreciar la temeridad manifiesta ante ciertas causas de inadmisión previstas en el artículo 239, 4 de la LGT, como la existencia de acto firme y consentido, que puede ser objeto de discrepancias, o de causas subsanables como la falta de identificación del acto contra el que se reclama o los defectos de legitimación. En cualquier caso, las costas no podrán imponerse hasta que haya transcurrido el plazo o se haya resuelto el recurso de anulación que puede plantearse cuando se considere que se ha declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación - artículo 241, bis, 1, a) de la LGT-.

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte. Si posteriormente se interpone recurso de alzada ordinario, la eficacia de la condena dictada en primera instancia queda supeditada hasta su posterior confirmación.

7. Planteamiento de cuestión prejudicial

Otra de las importantes novedades de la reforma por Ley 34/2015 es la legitimación de los órganos económico-administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como manifestación de la primacía y efecto directo del Derecho de la Unión Europea¹⁰. Esta previsión es consecuencia de una realidad que ya se venía poniendo en práctica, como es la inclusión de los tribunales económico-administrativos dentro del concepto de órganos jurisdiccionales a efectos de planteamiento de cuestión prejudicial, en los términos del artículo 19, 3, b) de la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea.

La jurisprudencia del Tribunal Europeo ha definido los requisitos que debe reunir un órgano de resolución de conflictos para poder ser considerado jurisdiccional a efectos de planteamiento de la cuestión prejudicial. Lo ha hecho en una serie de sentencias ya clásicas como la de 30 de junio de 1966, asunto 61/65 Vaassen-Göbbels,

10 Vid. al respecto GARCÍA NOVOA, C., "Los tribunales económico-administrativos como jueces de lo comunitario en materia tributaria", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 236, 1995, pag. 423.

Por tanto, y sobre todo en relación con muchos tribunales económico-administrativos locales, siguiendo esta regla contenida en la Orden EHA/2784/2009, de 8 de octubre, la obligatoriedad de presentación electrónica de las reclamaciones económico-administrativas no será aplicable hasta que exista registro electrónico, cuestión que debería aclarar el desarrollo reglamentario

o la de 14 de diciembre de 1971 asunto 43/71 Politi, así como otras como la Veuve Vaasen (As. 61/1965), Nederlandse Spoorwagen (As. 36/1973); Broekmeulen, (As. 246/1980). En todas ellas se entendía que sería órgano jurisdiccional legitimado para plantear cuestión prejudicial todo aquel que reúna los requisitos de origen legal, permanencia, de jurisdicción obligatoria, carácter contradictorio del procedimiento, independencia y decisión en Derecho.

En todo caso, incluso en los pronunciamientos más recientes, el Tribunal se ha manifestado en la misma línea en relación con el concepto de órgano jurisdiccional a efectos del planteamiento de la cuestión prejudicial. Así, en la sentencia Ascendi

Beiras Litoral e Alta de 12 de junio de 2014 (asunto C-377/13) que se refiere a un impuesto portugués que reintroduce un gravamen indirecto sobre las operaciones de reestructuración, recuerda el Tribunal su doctrina sobre el concepto de órgano jurisdiccional apto para plantear una cuestión prejudicial, entendiendo que tal noción incluye, en el caso de Portugal, al llamado Tribunal Arbitral Tributario.

Pues bien; los tribunales económico-administrativos, al igual que los tribunales arbitrales portugueses o las comisiones tributarias italianas, reúnen todos estos requisitos para ser considerados órganos judiciales a estos efectos, y así, el Tribunal europeo ha aceptado las cuestiones prejudiciales planteadas por tribunales económico-administrativos en las pocas ocasiones en que ello ha tenido lugar. El caso más claro ha sido el relacionado con el asunto Gabalfria (sobre la condición de empresariales de las operaciones preparatorias en el IVA) y las sentencias por asuntos acumulados C-110/11998 a C-147/98, dictadas a partir de cuestiones prejudiciales presentadas por el TEAR de Cataluña. En estas sentencias el Tribunal europeo reconoce que los tribunales económico-administrativos reúnen los requisitos para poder ser considerados órganos jurisdiccionales y, por tanto, admite su legitimidad para presentar cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Luxemburgo.

Lo que hace la reforma de la LGT es recoger una propuesta clara que se reflejaba en el Informe La Adaptación de la regulación del Derecho Tributario general al ordenamiento comunitario, elaborado por una Comisión para el estudio de la adaptación del Derecho tributario al comunitario, publicado en junio de 2011 por el Instituto de Estudios Fiscales, que señalaba, en su página 118, "...como el TJCE ha admitido la legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para promover la cuestión prejudicial se sugiere incorporar una mención específica al respecto en la LGT. Por supuesto, la misma tendría carácter didáctico y no supondría ninguna innovación respecto a la situación actual, pero puede facilitar que se promueva un mayor número de cuestiones prejudiciales, evitando retrasos indebidos y una mayor litigiosidad...".

El Informe proponía un nuevo apartado en el artículo dedicado a las competencias de los Tribunales Económico-Administrativos, que aclarase que pueden plantear cuestión prejudicial el Tribunal Económico-Administrativo Central, los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales, así como las salas desconcentradas y también la sala especial para unificación de doctrina.

En esta línea, la reforma introduce un nuevo apartado 3 en el artículo 237 de la LGT, incluyendo la previsión de que se desarrolle reglamentariamente el procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sólo se incluyen algunas cuestiones procedimentales elementales. Como un plazo de quince días para alegaciones cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya sido solicitado por los interesados en la reclamación o recurso económico-administrativo. Además, se dispone la suspensión de los procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada, que se comunicará a los interesados y determinará la suspensión del cómputo del plazo de prescripción.

8. Silencio negativo

Otra reforma que podríamos catalogar, siguiendo la terminología del mencionado Informe de 2011 como didáctica, es la que hace referencia a la recepción en la LGT de la consolidada doctrina jurisprudencial en materia de silencio negativo.

El silencio negativo, singularmente el derivado de la superación del plazo máximo de duración del procedimiento económico-administrativo de un año (artículo 240,1 de la LGT), siempre ha planteado el problema de su configuración jurídica. El artículo 240,1 dice que transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente y que “el tribunal deberá resolver expresamente en todo caso”, añadiendo que “los plazos para la interposición de los correspondientes recursos comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa”.

La jurisprudencia ha entendido aplicable al silencio negativo en vía económico-administrativa toda la teoría acuñada por el TS, según la cual estamos ante una institución que se configura exclusivamente a favor del particular, pues intenta poner remedio a una situación de indefensión generada por la inercia de la Administración que no resuelve expresamente. Tal es así, que el TS tiene dicho que “el silencio es una facultad a favor del recurrente y no una carga”¹¹. Esta afirmación es consecuencia de una concepción del silencio negativo como ventaja exclusiva del particular, de la que ningún privilegio puede derivarse a favor de la Administración. La jurisprudencia ha afirmado claramente que “el silencio no puede servir para reportar ventaja alguna a la Administración”¹², y, sobre todo, no puede servir para eludir el deber de resolver expresamente¹³.

De la subsistencia de la obligación de resolver, aun cuando hubiese transcurrido el plazo de silencio negativo, se deduce, como principal consecuencia que el silencio no es una opción para la Administración. Esta no podrá elegir entre resolver expresamente o no hacerlo. La Administración sigue teniendo la obligación de resolver, aún cuando se haya verificado el presupuesto del silencio negativo. Ello porque el silencio no es acto administrativo, sino una garantía del administrado basada en una pura ficción jurídica, que hemos de entender en el sentido que en su momento le hemos atribuido; un sucedáneo para abrir la vía de recurso. Así lo dijo de modo taxativo y claro el TS

11 Véase como muestra diacrónica, las sentencias de 25 de septiembre de 1958, 18 de octubre de 1960, 30 de septiembre de 1967, 8 de marzo de 1979, 8 de junio de 1980 y 16 de diciembre de 1980.

12 Sentencia del TS de 23 de marzo de 1998.

13 Para la sentencia del TS de 9 de marzo de 1995 podría ser contrario al art. 24, 1 de la Constitución, y, por tanto, al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, el hecho de que, a través del silencio, la Administración obtuviera el privilegio de quedar exonerada de dictar resolución expresa, “y sobre todo, que su actuación quedara exonerada de enjuiciamiento por el órgano jurisdiccional.

Esta previsión es consecuencia de un realidad que ya se venía poniendo en práctica, como es la inclusión de los tribunales económico-administrativos dentro del concepto de órganos jurisdiccionales a efectos de planteamiento de cuestión prejudicial, en los términos del artículo 19, 3, b) de la versión consolidada del Tratado de la Unión Europea

en su sentencia de 24 de febrero de 1995, al señalar que “según doctrina consolidada de este Tribunal, el silencio administrativo se considera como una facultad del administrado, que le permite tener por desestimada la petición, al efecto de formular frente a la denegación presunta el correspondiente recurso administrativo o jurisdiccional, pero ello no libera a la Administración de dictar resolución expresa”¹⁴. Por tanto, la resolución extemporánea, aun cuando hubiese transcurrido el plazo de silencio negativo, es perfectamente válida y puede ser recurrida¹⁵.

La cuestión más polémica que se deriva de esta concepción del silencio negativo es la del plazo para presentar el recurso a partir de que transcurra el plazo máximo para resolver. Solventar esta duda exige recordar que el silencio negativo es un sucedáneo arbitrado por la norma para evitar que la desidia de la Administración perjudique al ciudadano. En suma, y como ha señalado el Tribunal Constitucional, respecto a las decisiones desestimatorias adoptadas por silencio administrativo (por ejemplo, una resolución de un tribunal económico-administrativo regional en primera instancia) no cabe exigir un plazo preclusivo y si la Administración entiende que debe haberlo, lo que tiene que hacer es proceder a una resolución expresa. Y ello supone que, en tanto propiamente no existe acto administrativo, la no impugnación de la desestimación presunta en plazo no podía determinar la existencia de un “acto consentido y firme” que cerrara el acceso al proceso (sentencia del TS de 22 diciembre de 1988, 16 de marzo de 1992 y sentencia de 18 marzo de 1995). Así lo ha ratificado la sentencia del Tribunal Constitucional 52/2014 de 10 de abril.

Esta posibilidad de recurrir sin límite temporal es el elemento de equilibrio más justo ante la inactividad formal de la Administración. Y más aún cuando la inactividad se refiere a la resolución de un recurso económico-administrativo, lo que supone una injustificada dilación del acceso a la tutela judicial efectiva. Ese supuesto derecho de opción del particular entre recurrir o esperar resolución expresa, sólo se entiende si ambas alternativas se le ofrecen al contribuyente en un cierto pie de igualdad. Y ello se consigue si la opción por el recurso no está sujeta a límites temporales, como no lo está la opción por esperar el pronunciamiento expreso.

Esta interpretación es además la que deriva de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Así en la sentencia 6/1986, de 21 de enero, y sobre todo, en la 204/1987, de 21 de diciembre, se dejaba bien claro que no se puede equiparar, a efectos de computar el plazo para la interposición de recursos, la inactividad de la Administración con los supuestos en que se ha resuelto expresamente y se ha notificado personalmente al interesado el texto íntegro del acto, “supuesto en que cabe a éste la absoluta certeza de que no puede esperar ya una resolución distinta”. Consecuentemente, parece que la solución más acorde con esta doctrina es entender que sólo se puede hablar de plazos preclusivos si se resuelve expresamente, aunque la resolución se hubiese dictado después de producido el silencio negativo. Si tras el silencio negativo no se ha resuelto expresamente, en la línea de lo señalado por

14 RJ 1035.

15 Sentencia del TS de 16 de marzo de 1992 – RJ, 2053-.

el Tribunal Constitucional en sentencia 6/1986, de 21 de enero, el plazo para recurrir, igual que ocurre en el supuesto de notificaciones defectuosas, se extiende hasta que se plantee por el interesado la correspondiente impugnación¹⁶.

Esta regla es incorporada por la reforma de la LGT, al modificar el artículo 235, 1 de la LGT, para introducir un régimen de impugnación de resoluciones en caso de silencio negativo. Lo esencial de este nuevo régimen es que se asume la filosofía de que en el acto negativo no hay un acto presunto que pueda llegar a catalogarse como firme y consentido ni existe un plazo preclusivo idéntico al que existiría si se hubiese resuelto expresamente. Así se señala que “en los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos”.

Pero la cuestión clave es qué ocurre cuando, con posterioridad a la interposición de la reclamación y antes de su resolución, se dicta resolución expresa. Esta situación no solo confirma que la resolución expresa es siempre un deber de la Administración, que no decae aunque haya transcurrido el plazo del silencio negativo. Sino que genera un problema derivado de que existe un recurso pendiente contra el acto inicial, confirmado por silencio negativo y un nuevo acto resolutorio, que puede ser desestimatorio o estimatorio, en este último caso con estimación total o parcial. Se trata de una cuestión que ha sido tratada por la jurisprudencia, sobre todo en lo concerniente a la impugnación en vía contencioso-administrativa de actos previa desestimación presunta, y sobre la cual resulta determinante la doctrina sentada por la sentencia del TS de 15 de junio de 2015 (núm. Rec. 1762/2014) en su FJ 8º.

En el caso de que la resolución expresa sea desestimatoria, el recurso que se planteó por silencio se hizo sobre la base de una desestimación presunta, y la resolución expresa no hace otra cosa que confirmar lo que se presumió por silencio. Esto es; la resolución expresa confirma el acto inicialmente impugnado por lo que se suscita la duda de si el procedimiento iniciado por silencio debe extender su objeto al de resolución expresa o, incluso, si dicha resolución expresa pasa a ser el acto impugnado en el procedimiento iniciado por silencio negativo. Esto es; si el procedimiento en curso tiene una pérdida sobrevenida de objeto y el nuevo objeto es la resolución expresa.

En este caso, la necesidad de proteger el derecho a la impugnación del contribuyente hace necesario que no pierda sentido el recurso del contribuyente, tal y como se manifiesta la citada sentencia del TS de 15 de junio de 2015. Es decir, que no se considere que el proceso en curso queda, sobrevenidamente, sin objeto.

La solución adoptada por el artículo 235, 1 de la LGT es que la resolución expresa “se considerará impugnada en vía económico-administrativa”. Esto es; sin perder su objeto el procedimiento inicial, cabe extender el procedimiento en curso a la nueva resolución, para lo cual se concederá un plazo de alegaciones de un mes, a contar desde el día siguiente a la notificación. Este plazo de alegaciones viene a funcionar como un nuevo plazo para recurrir la resolución expresa, aunque, formalmente, no se esté planteando un nuevo recurso, sino que se estén formulando alegaciones.

16 La equiparación del silencio administrativo negativo a una notificación defectuosa, asumida también por el TS. Entre otras, en las sentencias de 16 de marzo de 1992 – RJ 2053 – y 9 de abril de 1992 – RJ, 3287 - ., significará que el particular conoce el “texto íntegro del acto”, que sería la denegación presunta, pero no los demás extremos que deben constar en toda notificación. Así, las desestimaciones presuntas por silencio negativo surtirían efecto “por el transcurso de seis meses”. En esta línea se sitúa toda la jurisprudencia del TS que añade al plazo de un año el período de seis meses, aumentando notablemente el término temporal de que dispone el particular para recurrir. Así, las sentencias del TS de 30 de marzo, 5 de mayo y 26 de julio de 1889 – JT 2151, 3738 y 5863, respectivamente -, 14 de marzo de 1991 – JT 2233 -, 23 de septiembre de 1994 – JT - y 23 de noviembre de 1996 – JT 9325.

Cuestión diferente es que la resolución expresa sea estimatoria; tal estimación, como dijimos, puede ser total o parcial.

En tal supuesto se plantea la cuestión de qué ocurre con la impugnación planteada a partir del silencio negativo. La situación no es nueva, pues algo parecido ocurrió cuando la LGT implantó la exigencia de que el recurso económico-administrativo se presente ante el órgano que dictó el acto, el cual, si no se ha planteado reposición previa y el escrito incluye alegaciones, tendrá un mes para revocarlo o modificarlo (artículo 235,3 LGT). Entonces se suscitaba qué ocurría con la reclamación presentada con anterioridad una vez que se había revocado el acto o éste había sido objeto de modificación.

Así, si la resolución expresa es totalmente estimatoria y satisface íntegramente la pretensión del recurrente, la desestimación presunta pierde todo su sentido. Al margen de que se pueda dictar otro en sustitución del primero (que será recurrible), si el recurso planteado por silencio administrativo instaba la nulidad del acto, el procedimiento económico-administrativo quedará sin objeto y terminará por satisfacción extraprocésal. En este caso, la solución de la nueva redacción del artículo 235 es que la notificación deberá advertir que la resolución expresa causa la terminación de procedimiento económico-administrativo por satisfacción extraprocésal, circunstancia que deberá declarar el tribunal económico-administrativo que esté conociendo de tal procedimiento. La solución de la LGT tras la reforma no difiere mucho de la que adoptó el Reglamento de Revisión aprobado por RD 520/2005 en su artículo 52,3, para los casos en que el órgano administrativo haya anulado total o parcialmente el acto impugnado en virtud de lo dispuesto en el artículo 235.3 de la LGT.

Más conflictivo es el supuesto de una estimación parcial, pues la resolución expresa no satisface todas las pretensiones del particular. En este caso, la jurisprudencia tuvo que hacer frente a un problema que se suscitó, especialmente en el planteamiento de recursos contencioso-administrativos, ya que en este caso hay una alteración de la situación que deriva de la ficción legal. Esa alteración es la existencia sobrevinida de un nuevo acto, y conviene saber si es necesario la impugnación expresa del mismo o la carga de ampliar el objeto del recurso inicialmente interpuesto por silencio. Incluso se sostuvo que, de no tener lugar esa ampliación o impugnación, la resolución firme se convertiría en acto firme y consentido, que sólo podría ser revisado por los cauces de la revisión de oficio.

La sentencia del TS de 15 de junio de 2015 se ha pronunciado sobre esta cuestión, sentando una muy razonable doctrina jurisprudencial. En su FJ 8º señala que condicionar la supervivencia del recurso a que el particular amplíe el objeto del mismo sólo puede comportar la total pérdida sobrevinida de objeto “cuando, a la vista del contenido de dicha resolución tardía, la pretensión formulada carece de toda su virtualidad”. En cualquier otro caso, lo que se produce es la necesaria modificación de la pretensión formulada para adecuarla al contenido del acto administrativo que sustituye a la ficción legal en que consiste el silencio administrativo, “...entendiendo que no alcanza ni a lo que se obtiene por dicho acto ni a los aspectos de éste que no podían ser incluidos en las desestimación presunta recurrida y que, por tanto, son ajenos al proceso iniciado”.

La solución planteada al respecto por la reforma del LGT es que, en este caso, también el objeto del procedimiento económico-administrativo se ve ampliado por el contenido de la resolución expresa, y la notificación de la misma deberá advertir que la misma “se considera impugnada en vía económico-administrativa”.

También en este caso se ha de conceder un plazo de un mes para alegaciones. Quizás lo más llamativo es que el nuevo párrafo incluido por la reforma en el artículo 235 de la LGT diga que “en dichas alegaciones el interesado

podrá pronunciarse sobre las consecuencias señaladas en el párrafo anterior”; es decir, que podrá manifestar su parecer sobre el hecho de que la impugnación inicial por silencio pase a tener como objeto la resolución expresa dictada extemporáneamente. Añadiéndose que “de no hacerlo se entenderá su conformidad con dichas consecuencias”, lo que supone introducir una presunción que no parece lo más adecuado en unas disposiciones que pretenden salir al paso de las consecuencias de un incumplimiento por la Administración de su deber de resolver en plazo.

En el caso de la estimación parcial no hay una plena satisfacción del particular. Hay un nuevo acto pero que no satisface al particular, lo que justificaría la apertura de un nuevo plazo singular para impugnarlo. Esto es; que, a partir de la resolución expresa, se diese un nuevo plazo para que el obligado tributario pudiera, no simplemente alegar, sino plantear un nuevo recurso económico-administrativo contra el acto expreso. Esta posibilidad no debería afectar a la subsistencia del procedimiento anterior iniciado por silencio negativo. Este plazo no impediría seguir tramitando el procedimiento económico-administrativo iniciado por silencio, que sólo terminaría, procediéndose a su archivo, si se presenta el nuevo recurso por el particular. Si el particular opta por no recurrir la resolución expresa, el procedimiento para la resolución del recurso frente al silencio negativo continuará hasta su resolución. Esta forma de proceder resultaría más acorde con la idea de que el silencio negativo es una verdadera facultad del particular y que no le coloca en peor situación ni le traslada las consecuencias negativas de la falta de resolución.

Añade la reforma que, tratándose de reclamaciones relativas a la obligación de expedir y entregar factura que incumbe a empresarios y profesionales, el citado plazo computará transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de dicha obligación. Y que, en el supuesto de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, el plazo para la interposición se computará a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de pago.

9. Efectos de la resolución y de la retroacción de actuaciones

El tema de la retroacción de actuaciones y de las facultades de la Administración para dictar actos de liquidación en ejecución de resoluciones parcialmente estimatorias de los tribunales económico-administrativos es otra de las cuestiones que vienen suscitando múltiples discusiones y una controvertida jurisprudencia, que tiene su punto de inflexión con la denominada doctrina del tiro único, contenida en la sentencia del TSJ de Valencia de 17 de junio de 2010 (ponente Baeza Díaz) y reprobada por el TS en su sentencia, en interés de ley, de 19 de noviembre de 2012.

Como siempre, además de comentar las novedades de la reforma de la LGT, hay que referirse a las cuestiones sobre las que la ley no se ha pronunciado o no ha modificado. En tal sentido, superado el debate sobre si procede o no una segunda liquidación o comprobación, y excluyéndose la tesis del tiro único, la reforma no se pronuncia sobre los hipotéticos límites generales a la posibilidad de reiterar liquidaciones. Esto es, no se aclara la cuestión de cuáles son los límites exactos de la nueva liquidación a dictar a partir de una resolución anulatoria de un tribunal económico-administrativo, por razones de fondo o forma. Es cierto que un límite evidente es la prescripción, pero el hecho de que se venga admitiendo que sólo en los supuestos de nulidad de pleno derecho se puede aceptar que el acto anulado no interrumpió la prescripción, tanto la notificación inicial de la liquidación posteriormente anulada por el tribunal económico-administrativo como los recursos posteriores y la notificación de la resolución, interrumpieron la prescripción y propiciaron el efecto de reanudación del plazo de la misma, contenido en el artículo 68,6 de la LGT. Por tanto, la reforma de la

LGT debería haber perfilado los límites de esa nueva liquidación, al margen de la prohibición de reformatio in peius. Debería, en especial, señalar que la Administración, a la hora de adoptar esa nueva liquidación después de una resolución económico-administrativa anulatoria, no podría llevar a cabo una nueva comprobación general que sobrepasase o prescindiese de la comprobación anterior. Esta previsión estaría avalada por pronunciamientos jurisprudenciales como la sentencia del TS de 22 de septiembre de 2014, que señaló que una comprobación limitada no puede ser desconocida en una actuación inspectora posterior dando lugar a una nueva comprobación de lo ya comprobado.

Sin que se haya incluido esta previsión en la reforma de la LGT por Ley 34/2015, es imprescindible diferenciar, en este punto, dos situaciones claramente opuestas; el caso en que la sentencia o resolución aprecia vicios o defectos formales y ordena retroacción de las actuaciones, sin entrar en el fondo del asunto. Y los supuestos en los que no se ordena retroacción pero, tras una anulación inicial de la liquidación, existe la posibilidad de una segunda liquidación por la Administración. Se trata de dos supuestos conceptualmente diferentes, pues en el primero hay propiamente una retroacción que ejecuta la resolución y en el otro se estaría ejerciendo la facultad de liquidación, aunque sea a partir de la anulación parcial. No obstante, la reforma de la LGT parece tratar ambas situaciones bajo el epígrafe general de "ejecución de resoluciones", cuando en el nuevo artículo 241, ter, 5, al referirse al nuevo recurso de ejecución, dispone que "la tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial". Ello parece que lleva a concluir que la retroacción se incluye como un supuesto idéntico a los demás casos de ejecución de resoluciones económico-administrativas.

A ello se refiere el artículo 239, 3 de la LGT, referido al contenido de la resolución económico-administrativa. Se dice que "la resolución podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. La resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales". Se añade que "cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal". Este es el supuesto que la nueva ley denomina de retroacción de actuaciones, dando a entender que en casos distintos a la retroacción por defectos formales lo que procede es la anulación del acto y la posibilidad de una nueva liquidación.

A pesar de que, en los supuestos de anulación por defectos de forma, el TEAC entiende que el acto es declarado improcedente (resolución 00452/2015 de 28 de mayo de 2015, aunque a efectos del reembolso del coste de las garantías), lo cierto es que, en estos casos, se acepta la posibilidad de dictar un nuevo acto de liquidación. Destacan los supuestos de falta de motivación (sentencia del TS de 11 de julio de 2011) con la excepción de los actos de imposición de sanción respecto a los cuales la falta de motivación se considera un defecto sustantivo y no formal, que impiden volver a dictar un nuevo acto (sentencia del TSJ de Asturias de 30 de marzo de 2012 -rec. 855/2010-). En los casos de defectos formales, la adopción de un nuevo acto es consecuencia lógica de la necesidad de reparar el vicio subsanable declarado por la resolución. Y ello porque sólo es posible restaurar un vicio de procedimiento, reponiendo éste al momento de su tramitación en que se incurrió en tal vicio.

La retroacción de actuaciones que se traduzca en la práctica de una nueva liquidación por la Inspección se contemplaba en el artículo 150,5 de la LGT. Decía este precepto que "cuando una resolución judicial o económico-

administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado uno de este artículo o en seis meses, si aquel período fuera inferior". Este plazo de seis meses se mantiene en el artículo 150, 7, posterior a la reforma, que especifica que el mismo "se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución".

Este precepto, al margen de si se aplicaba sólo a retroacciones por ejecución de resoluciones que apreciase defectos de forma o también cuando se volviese a liquidar por vicios sustanciales (como defendió la sentencia del TS de 4 de abril de 2013)¹⁷, planteaba muchas dudas por su ubicación sistemática en sede de procedimiento inspector. Sobre todo, se suscitaba la cuestión de si cuando la Administración desarrolla su actividad como consecuencia de la ejecución de una resolución anulatoria está desarrollando un procedimiento de gestión e inspección o llevando a cabo actuaciones de ejecución, en sentido estricto. La distinción es importante, porque en este último caso, procede, para cuestionar el actuar administrativo, acudir a la vía del incidente de ejecución. Ello, además, tiene una gran trascendencia en relación con las garantías del particular en vía de ejecución de resoluciones. Si la adopción de una nueva liquidación en sustitución de la anulada por razones de fondo no es procedimiento inspector o gestor, estaríamos ante actuaciones que deberían regirse por las normas de ejecución de las resoluciones administrativas o jurisdiccionales (por ejemplo, las sentencias del TS de 6 de junio de 2003 y 30 de junio de 2004, ésta última dictada en recurso de casación en interés de ley). Además, la Administración no podría reproducir el procedimiento de inspección o gestión ni completar el acervo fáctico derivado del mismo. Si es procedimiento de inspección o gestión, tendrá la Administración todas las facultades propias del mismo, aunque sus actuaciones estarán sujetas a los plazos propios de este procedimiento¹⁸.

Pues bien; el art. 239,3 de la LGT, tras la reforma, al igual que el artículo 66,2 del Reglamento de Revisión, señala que "con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior, los actos de ejecución, incluida la práctica de

Lo esencial de este nuevo régimen es que se asume la filosofía de que en el acto negativo no hay un acto presunto que pueda llegar a catalogarse como firme y consentido ni existe un plazo preclusivo idéntico al que existiría si se hubiese resuelto expresamente. Así se señala que "en los supuestos de silencio administrativo, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos".

17 La sentencia del TS de 4 de abril de 2013, de la que es ponente el Magistrado Martínez Micó, dispone en su Fundamento 2, que el artículo 150.5 de la LGT, no solo es aplicable cuando la liquidación se anula por razones formales sino también cuando se anula por razones de fondo, añadiendo que "aunque solo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones pues el acto de liquidación y su posterior notificación forman parte del procedimiento inspector pues ya no cabe afirmar que los procedimientos tributarios terminan con la resolución y que las actuaciones de notificación no son "actuaciones inspectoras", tesis que se fundaba en una formalista diferenciación entre validez y eficacia de los actos administrativos".

18 Así las sentencias del TS de 29 de septiembre de 2014 que reitera lo dicho desde la sentencia de 26 de marzo de 2012, para afirmar que la Administración puede dictar, sin tramitar otra vez el procedimiento y sin completar la instrucción pertinente, un nuevo acto mientras su potestad esté viva. Y, sobre todo la sentencia de 15 de septiembre de 2014, según la cual, anulada la liquidación tributaria y rechazada la opción de la retroacción de actuaciones, no le estaba vedada a la Administración la aprobación de una nueva liquidación en sustitución de la anterior. La sentencia le indica a la Administración qué es lo que tiene que hacer para adoptar la nueva liquidación (valor las operaciones de compraventa de las acciones de conformidad con el artículo 16 de la Ley 43/1995) añadiendo que no puede tener en cuenta hechos distintos, pues ha de basarse exclusivamente en los datos que obran ya en el expediente administrativo.

liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación". Por tanto; salvo el caso en que se dicte una nueva liquidación "por defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante", en que estaríamos ante un procedimiento de gestión o inspección, dependiendo del órgano que dicte la nueva liquidación, en los demás casos la nueva liquidación se adoptará en el marco del procedimiento de ejecución de una resolución económico-administrativa, que no tendrá naturaleza de gestión tributaria. La Administración no estaría tramitando otra vez el procedimiento ni podría tener en cuenta hechos distintos a los tomados en consideración con anterioridad y que obren en el expediente, lo que supone recoger la doctrina de la sentencia del TS de 15 de septiembre de 2014.

Consiguientemente, desaparece en el artículo 150, su párrafo 5, pues la dicción literal de este precepto parecía indicar que la retroacción en ejecución de una resolución anulatoria de un acto fruto del procedimiento inspector, es también procedimiento inspector. En esta misma línea se manifestó el voto particular del Magistrado Javier Eugenio López Candela en la sentencia de la AN de 25 noviembre 2009¹⁹, según el cual, las actuaciones desarrolladas por la Inspección en nuestro ordenamiento, son siempre actuaciones inspectoras, doctrina que ha defendido el TS en diversas sentencias como las de 28 de octubre de 1997²⁰ y de 4 de julio de 2001²¹ y que la reforma de la LGT desautoriza.

Esto es, la Inspección sólo reanuda actuaciones cuando vuelve a liquidar atendiendo al contenido de una resolución que ordena la retroacción. De modo que la retroacción de actuaciones sólo es posible cuando se aprecien defectos formales que causen indefensión. En la retroacción de actuaciones estaríamos ante actuaciones propias del procedimiento de gestión de que se trate, sujetas a las reglas y a los plazos de las mismas. Esa es la tesis en que se situarían los casos de segundas comprobaciones de valor, fruto de la retroacción de actuaciones por defectos formales que causan indefensión, como los defectos de motivación. Como señala la sentencia del TSJ de Castilla y León (Burgos) de 15 de abril de 1999 (JT 1999/827), la comprobación de valores que se efectúa en sustitución de una anterior anulada por los tribunales es un acto nuevo y no de ejecución de la resolución anulatoria. En este caso, procedería la recurribilidad de esta nueva liquidación en lugar del incidente de ejecución, lo que parece admitir la redacción del nuevo artículo 241 ter cuando permite interponer contra la liquidación fruto de una retroacción de actuaciones, el nuevo recurso de ejecución. En concreto, el párrafo 5 de este artículo dice que la tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones.

En otro orden de cosas, se consagra que habrá siempre intereses de demora en la retroacción de actuaciones. Y ello se hace en el último párrafo del artículo 150.7, relativo a la forma de cálculo de los intereses de demora, párrafo que no figuraba en el Anteproyecto. Dice este párrafo que "se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación".

La intención de la reforma no es otra que neutralizar el efecto de una consolidada jurisprudencia que rechazaba que se pudieran liquidar intereses de demora en aquellos casos en que, tras una anulación inicial, exista la

19 JT 2009, 1256.

20 RJ 1997, 7150.

21 RJ 2001, 7090.

posibilidad de una segunda liquidación por parte de la Administración (singularmente, la de 14 de junio de 2012). Tales intereses deberían calcularse, todo lo más, desde la fecha de inicio que le hubiese correspondido a la liquidación anulada hasta la fecha de la anulación. Porque si los intereses de demora se calculan hasta la fecha en que se dicte la segunda liquidación, la mora, exclusivamente imputable a la Administración, acaba operando en perjuicio del contribuyente.

La nueva redacción establece el criterio contrario

y generará muchos problemas en casos en que la resolución económico-administrativa anule la liquidación por un defecto formal y ordene retroacción de actuaciones sin entrar en el fondo del asunto ni resolver la petición expresa del reclamante. Sería el caso, por ejemplo, de cuando se reclama contra una liquidación dictada tras el procedimiento de verificación de datos por un motivo sustancial y el tribunal determina la improcedencia de este procedimiento y ordena la retroacción, sin entrar en el fondo del asunto.

En otro orden de cosas, se consagra que habrá siempre intereses de demora en la retroacción de actuaciones. Y ello se hace en el último párrafo del artículo 150.7, relativo a la forma de cálculo de los intereses de demora, párrafo que no figuraba en el Anteproyecto

Por el contrario, en los supuestos en que se proceda a una nueva liquidación por una estimación parcial por razones de fondo (que no son supuestos de retroacción), según el artículo 239 de la nueva redacción de la Ley, estaríamos ante “actos resultantes de la ejecución de la resolución”. Tales actos se notificarán en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

Como actos de ejecución de resolución que son, frente a ellos la vía adecuada es el tradicionalmente denominado incidente de ejecución que permite la revisión del acto dictado en sustitución del anulado. Este incidente se encontraba regulado en el artículo 68,1 del Reglamento General de Revisión, aprobado por el RD 520/2005, y no podrá versar sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta. La reforma de la LGT lo sustituye por un denominado recurso de ejecución, que se regula en un nuevo artículo 241 ter y que se ha de plantear en el plazo de un mes desde el día siguiente a la notificación del acto impugnado, sin que quepa reposición previa.

La conversión del incidente en un recurso puede tener su razón de ser en la idea de que el encontrarnos ante un acto de ejecución no debe excluir, per se, la posibilidad de recurso. O, lo que es lo mismo, que la posibilidad de acudir a la vía del incidente sería acorde con las exigencias de tutela judicial efectiva, siempre que se trate de una facultad de los interesados, y que se configure como una disyuntiva a la posibilidad de impugnar el nuevo acto en vía económico-administrativa y, en su caso, jurisdiccional. En esta línea, la reforma admite la posibilidad de un recurso en vía de ejecución, pero configurando tal recurso en términos similares al tradicional incidente. De hecho, la procedencia del mismo no se vincula a la legalidad del acto sino a la circunstancia de que el interesado esté disconforme con los actos dictados en ejecución de las resoluciones económico-administrativas. Esto es; el objeto no es valorar la legalidad del acto de ejecución (normalmente, la nueva liquidación) sino la conformidad con la resolución dictada por el órgano económico-administrativo, puesto que la resolución dictada establecerá “los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo” (artículo 241, ter, 3). Sería posible afirmar que nos hallamos ante un incidente de ejecución al que, formalmente, se le estaría dando aspecto de recurso, al tramitarse por el procedimiento abreviado, previsto en los artículos 245 a 248, que también han sido modificados por la Ley 34/2015.

No obstante, la cuestión determinante a efectos de valorar si estamos ante un verdadero recurso (que valore la legalidad o adecuación a Derecho del acto cuestionado) o ante un incidente de ejecución disfrazado de recurso, es la posibilidad de alegar cualquier cuestión nueva y practicando cuantas pruebas estimen oportunas. Si realmente se estuviese recurriendo un acto nuevo y distinto del anteriormente anulado debería ser factible alegar cualquier cuestión nueva²². Y parece que ello es así, en tanto el artículo 241, ter, 6 señala que “en ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta”. Ello quiere decir que dichas cuestiones nuevas no pueden hacer referencia a la legalidad o adecuación a Derecho del acto cuestionado en la reclamación, pues estas cuestiones, por lógica, deberían ser planteadas en un recurso económico-administrativo.

Finalmente, la nueva redacción por Ley 34/2015 del artículo 225, 3 de la LGT, dispone que en ejecución de una resolución que estime total o parcialmente el recurso contra la liquidación de una obligación tributaria conexa a otra del mismo obligado tributario, “se regularizará la obligación conexa distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación”. Esta regularización podría dar lugar a la anulación de la liquidación de la obligación conexa y a la práctica de una nueva, con aplicación del artículo 26,5 en lo concerniente a la liquidación, y, por tanto, con intereses calculados en los términos ya expuestos. El concepto de obligación conexa es el que se recoge en el artículo 68.9 de la LGT²³.

10. Cuestiones en relación con los recursos

Queda, por último, referenciar algunas novedades, al margen de las que conciernen al procedimiento económico-administrativo general, con la única pretensión de dar cuenta de tales innovaciones legales.

Así, por una lado, se modifica el artículo 241 de la LGT, según el cual, si se recurre en alzada ordinaria una resolución económico-administrativa estimatoria (será por la Administración), la ejecución de la resolución queda suspendida automáticamente. Se añade también que, en este caso, no hay trámite de alegaciones. Se trata de una disposición que introduce una grosera diferencia de trato, pues a la Administración se le permite instar la suspensión sin garantía y el particular ni siquiera puede alegar. Tiene lugar, por tanto, una violación del principio de igualdad de las partes en la obligación tributaria, al dispensar a Administración y contribuyente un tratamiento radicalmente diferenciado. A este principio se ha referido el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en algunas sentencias como *Kaufman versus Bélgica*, n° 5362/72, 42 CD 145 (1972) y *Bendenoun versus Francia*, A 284, párrafo 52 (1994) y *Hentrich contra Francia*, de 22 de septiembre de 1994, bajo la idea de principio de igualdad de armas o justo

22 Así SÁNCHEZ BLÁZQUEZ, V.M., (coord), *Procedimiento Tributarios*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, Navarra, 2010, pag. 143.

23 Según este precepto se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto. En palabras de GÓMEZ TABOADA, J., y a la hora de poner ejemplos de supuestos que pueden incurrir en la condición de tales obligaciones conexas, podría pensarse “...en aquellos que en el IRPF, por ejemplo, niegan el carácter habitual de una vivienda cuando aún restan varios lustros de amortización de su préstamo hipotecario, incrementan el importe de una plusvalía cuya tributación conforme al criterio de caja se difiere en ejercicios pendientes de declarar, o cuestionan —durante su propio período de vigencia— la aplicación del régimen especial de «impatriados»; en el IVA, los que minoran las cuotas a compensar en ejercicios ulteriores aún por declarar; o, en el IS, los que reducen las BINs a compensar de futuro, la deducibilidad de provisiones pendientes de revertir, la generación de deducciones,...” “Las obligaciones tributarias conexas: una teoría sobre su génesis”, *La Ley*, 6296, 2014, pag. 14,

balance entre las partes, aplicable aun cuando una de esas partes sea el Estado²⁴.

En cuanto al recurso de anulación, que en la Ley 58/2003 se incluía en el artículo 239, 6, el mismo pasa a regularse en el nuevo artículo 241 bis. Como principal novedad, en el párrafo 2 se amplía el objeto del recurso de anulación al acuerdo motivado de archivo de actuaciones que se prevé en el artículo 238,2 para el supuesto de renuncia o desistimiento del reclamante, caducidad de la instancia o satisfacción extraprocesal.

En relación con el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, se modifica el artículo 242 de la LGT, para reducir de 6 a 3 meses el plazo de resolución, aplicándose esta reducción a las reclamaciones y recursos interpuestos desde la entrada en vigor de la Ley de modificación.

También en el recurso extraordinario de revisión, se reduce el plazo de resolución, en este caso, de 1 año a 6 meses. Transcurrido este plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso.

Finalmente, se incluyen cambios también en el procedimiento abreviado. A partir del 12 de octubre de 2015, sólo se podrá aplicar este procedimiento abreviado en función de la cuantía fijada reglamentariamente (actualmente reclamaciones por una cuantía inferior a 6.000 euros o a 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones). El procedimiento ya no se vinculará a un órgano unipersonal. Se prevé también la puesta de manifiesto del expediente para la formulación de alegaciones, y se elimina la posibilidad de que el órgano económico-administrativo convoque la celebración de una vista oral.

La conversión del incidente en un recurso puede tener su razón de ser en la idea de que el encontrarnos ante un acto de ejecución no debe excluir, per se, la posibilidad de recurso. O, lo que es lo mismo, que la posibilidad de acudir a la vía del incidente sería acorde con las exigencias de tutela judicial efectiva, siempre que se trate de una facultad de los interesados, y que se configure como una disyuntiva a la posibilidad de impugnar el nuevo acto en vía económico-administrativa y, en su caso, jurisdiccional

24 El principio de *igualdad de armas*, inherente al desarrollo de un proceso justo, ha sido alegado en diversas ocasiones ante los órganos del Convenio para fundamentar una violación del artículo 6,1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, relativo al derecho a un proceso equitativo. Este principio implica que cada parte tenga oportunidad de presentar su caso en condiciones que no supongan una clara desventaja en relación con su oponente. Así se reconoce, entre otros, en el caso *Hentrich contra Francia*, de 22 de septiembre de 1994; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria; un análisis jurisprudencial*, Aranzadi Editorial, Cisurm Menor, 2002, pag. 102.