

JURISPRUDENCIA

LA REVISION DE LOS ACTOS DE GESTION TRIBUTARIA A LA LUZ DE LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES

Pedro BUJIDOS GARAY

Miembro del Gabinete de Estudios de la AEDAF

Sumario

A) ACTOS RECLAMABLES

- a) **Características de dichos actos**
- b) **Actos de trámite:** requerimientos de información, cuestiones incidentales, actas de inspección y acumulaciones
- c) **Ingresos a cuenta, autoliquidaciones y actos de retención: plazos para reclamar.**
- d) **Actos dictados en virtud de norma declarada ilegal**
- e) **Actos de las Haciendas Locales**
- f) **Revisión de la condonación de sanciones**

B) LEGITIMACION PARA RECLAMAR

- a) **Alcance del interés legítimo**
- b) **Carencia de legitimación**
- c) **Legitimados en el recurso extraordinario en interés de ley**

C) SUSPENSION DEL ACTO RECLAMADO EN VIA ECONOMICO-ADMINISTRATIVA

D) EL ALCANCE DE LA PRESCRIPCION Y LA CADUCIDAD EN LA VIA DE REVISION

E) EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

JURISPRUDENCIA

F) EXTENSION DE LA REVISION DE LOS ACTOS DE GESTION TRIBUTARIA

- a) En las cuestiones planteadas
- b) En la comprobación de valores

G) OTROS TEMAS PROCESALES

- a) Competencia de los Tribunales por razón de la cuantía
- b) Alegaciones: omisiones e improcedencias
- c) **Recurso extraordinario de Revisión:** errores de hecho y documentos posteriores
- d) Las notificaciones en el silencio administrativo

El tema que hoy nos ocupa viene condicionado por la publicación de la ley 30/92, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, (en lo sucesivo LRAP) que ha planteado la necesidad de reconsiderar el régimen jurídico especial de la revisión de los actos tributarios,¹ sometiéndole plenamente a la LRAP pues deben primar los derechos de los ciudadanos sobre las especialidades de los Departamentos Ministeriales.²

Asimismo la reforma en la ley de Régimen Local por la que se deja al margen de la vía económico-administrativa las reclamaciones sobre los tributos locales ha producido cierto confusiónismo, como tendremos oportunidad de ver. Por último, se vienen denunciando³ las importantes demoras que se producen en la resolución de las reclamaciones en vía administrativa y para evitarlas se ha propuesto que dicha vía debería ser optativa, tanto en materia de Haciendas Locales como de imposición estatal, de manera que quienes lo deseen puedan acceder directamente y sin mayores dilaciones a la tutela judicial.⁴

A) ACTOS RECLAMABLES

a) Características.- Para el TEAC (22.9.93) son reclamables en vía económico-administrativa los actos de gestión tributaria que definen derechos y obligaciones. Si es un acto de trámite es necesario que decida, además, directa o indirectamente el fondo del asunto o ponga fin al procedimiento de gestión.

Aunque no reúna las características citadas serán susceptibles de reclamación todos los actos que estén comprendidos en alguno de los supuestos citados en el art. 165 de la LGT y 42 del RPREA o hayan sido declarados expresamente impugnables⁵ por disposiciones dictadas en materia tributaria. El alcance de esta genérica declaración ha sido matizada por el TEAC (5.10.93) cuando analiza el contenido de la OM 10.5.89 sobre ayudas nacionales para adaptación de buques⁶ y considera que la competencia atribuida a los Tribunales económicos debe limitarse a la verificación de si el procedimiento seguido para ordenar el reintegro adolece de algún vicio que lo invalide o, a lo sumo, a las incidencias o implicaciones estrictamente

¹ En el art. 107.4 de dicha norma se establece «que las reclamaciones económico-administrativas se ajustarán a los procedimientos establecidos por la legislación específica».

² ¿Hasta cuándo la vía económico-administrativa como procedimiento especial? César Albiñana. Revista Tapia número 72/ Octubre 1993.

³ En el informe del Defensor del Pueblo se hace constar que se necesitarían de 6 a 10 años para que con el ritmo actual pudieran resolver los Tribunales económicos los expedientes pendientes, pero pudiera ser que los retrasos aumentaran de forma alarmante si se produce a su vez un aumento de las reclamaciones presentadas, lo que no resulta una previsión exagerada.

⁴ Así se hace constar en el Apartado 1.2 de las Conclusiones del XX Congreso de la Asociación Española de Asesores Fiscales, celebrado en Octubre de 1993 en El Puerto de la Cruz (Tenerife).

⁵ El art. 42 del RPREA establece en el apartado h) que son impugnables los actos de gestión, distintos de los apartados anteriores, cuando así se declare por disposiciones reguladoras de materias tributarias.

⁶ En el art. 4 de la citada Orden se hace mención al recurso económico administrativo, en cuanto a la revisión de las operaciones de pago efectuadas por organismos del Mº de Hacienda.

JURISPRUDENCIA

financieras que puedan surgir en relación con el mismo, pero sin entrar en cuestiones de fondo que inciden o se derivan de relaciones amparadas por el derecho privado, laboral o administrativo.

En la línea expuesta el TS (7.3.92) considera que no es competencia de la jurisdicción contenciosa conocer cuestiones civiles implicadas en la impugnación de un acto de gestión (en este caso se trataba del Impuesto sobre Sucesiones) al no ser cuestiones prejudiciales o incidentales sino cuestiones civiles, encomendadas a la Jurisdicción civil como declara el art. 51 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La vía económico administrativa es preceptiva sin que sus resoluciones puedan ser modificadas o revocadas en vía administrativa. Así lo entiende el TS (18.5.93 y en la misma línea 1.2.93 y 13.10.93) cuando declara la nulidad de una Sentencia que reconocía el derecho del recurrente a gozar de una exención en el IVA porque se ha acudido directamente a la vía jurisdiccional. Estima el Tribunal que la entidad notificada hizo uso del recurso de reposición contra la denegación de una exención y, al entenderlo desestimado por silencio, acudió directamente a la vía contenciosa, prescindiendo de la vía económico administrativa.⁷ La consecuencia obligada es que, omitido este requisito esencial, no puede entenderse agotada la vía administrativa y el recuso contencioso resulta inadmisibile mientras subsista el óbice de procedibilidad recogido en el art. 37 de la LJCA.⁸

Asimismo, concebida fundamentalmente la vía económico administrativa para dirimir controversias derivadas del Derecho tributario o financiero no afecta a obligaciones surgidas por otro tipo de normas que dando origen a actos administrativos cuyo régimen de impugnación está sujeto a lo dispuesto en la LRAP, sin perjuicio de su posterior revisión en la vía contenciosa, como ocurre con las resoluciones dictadas por los Tribunales económico administrativos.

b) Actos de trámite.- Como ya se puso de manifiesto para que el acto de trámite sea susceptible de reclamación es necesario que decida directa o indirectamente sobre el fondo del asunto o ponga fin al procedimiento de gestión. No tienen tal carácter los requerimientos de información solicitados por la Administración porque las infracciones al dictarlos constituyen vicios de procedimiento que de acuerdo con lo prevenido en el art. 41.2 del RPREA no pueden hacerse valer autónomamente sino en el momento de la impugnación de la resolución que ponga fin al procedimiento. Para el TEAC (22.9.93) dichos requerimientos no resuelven el fondo de la cuestión ni directa ni indirectamente ya que no se han realizado expresamente para la producción de acto de determinación de la base o de la deuda tributaria, no suponen

⁷ El TS en Sentencia de 24.2.93 considera que no pueden girarse nuevas liquidaciones mientras no sea firme la resolución del T.E.A.P. que vinculaba al Ayuntamiento apelante, hasta tanto no fuese revocada por el TEAC. La Resolución, lógicamente, fue dictada cuando todavía no había sido aprobada la ley 7/85 de 2 de abril por la que se deja fuera de la vía económica administrativa las reclamaciones sobre tributos locales.

⁸ Como la a competencia en la vía contenciosa varía en función de los tribunales económicos que han conocido sobre el asunto planteado, la intervención del TEAC habría determinado que el recurso contencioso administrativo tuviera que formularse no ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia sino ante la Sala de igual nombre de la Audiencia Nacional.

la existencia de un acto administrativo que remate el procedimiento de gestión tributaria ni impiden su continuación por sus trámites normales hasta llegar a la resolución susceptible de reclamación.

Para el TEAC (6.10.92) no es susceptible de recurso de alzada ante el TEAC la resolución de una cuestión incidental que deniega la suspensión de la ejecución del acto administrativo, promovido contra la providencia de un Secretario Delegado del TEAR, ni el acuerdo que la ratifica, cuando no ponen fin a la reclamación, que continúa normalmente sin incidir para nada en la instrucción del expediente el hecho de que se haya denegado la suspensión. En la misma línea el TS (2.2.94) establece que los incidentes sobre garantías no son susceptibles de recursos de alzada por no poner fin a la reclamación, si bien el incidente sobre la admisión de garantías para la suspensión del acto administrativo resulta directamente impugnabile en la vía contenciosa.

Es abundante la doctrina de los Tribunales que no considera las actas de Inspección actos de liquidación. Entre las resoluciones más recientes destacamos la del TEAC (9.6.93), en la que no se admite la interposición de reclamación económico administrativa contra las actas de la Inspección en tanto no se haya practicado liquidación definitiva, al constituir las actas e informes inspectores del actuario una mera propuesta, no reclamable por inexistencia entonces de acto administrativo.

Para el TEAC (1.4.92) la diligencia extendida por los inspectores que están comprobando a un contribuyente para dejar constancia con la firma de la misma de que las actuaciones inspectoras no se han interrumpido por más de seis meses, constituye un acto de trámite no impugnabile en vía económico administrativo.⁹

Por último, y en cuanto se refiere al problema de la acumulación¹⁰, para el TEAC (22.4.92) no procede recurso contra el acuerdo del Tribunal por el que se acceda o deniegue la acumulación ya que tal denegación no puede tacharse de nulidad por no ir motivada ni limitar los derechos subjetivos, ni constituye otra causa de las reguladas en el art. 43 de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo (hoy 54 de la LRAP) para las que se exige motivación. A partir de la entrada en vigor de la nueva normativa deberán ser motivados los actos que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales si bien en este caso concreto no cabe hablar de dichas potestades de conformidad con lo dispuesto en el art. 49.2 del RPREA¹¹.

c) Ingresos a cuenta, autoliquidaciones y actos de retención.

Los problemas procesales del sujeto tributario para impugnar los errores de derecho que

⁹ La jurisprudencia considera no interrumpida la prescripción por la simple citación o requerimiento para comparecer ante la Inspección si no va seguida o acompañada de auténticas y efectivas actuaciones, careciendo de efectos jurídicos extender diligencias o citaciones que se limitan a proclamar que interrumpen la prescripción.

¹⁰ Aunque cada reclamación debe referirse a un solo acto administrativo, de conformidad con lo dispuesto en los art. 48 y 49 del RPREA podrá formularse reclamación que comprenda dos o más actos administrativos que emanen del mismo órgano y que sean idénticos en cuanto a la norma aplicable.

¹¹ Dicho artículo establece que contra el acuerdo que autorice o deniegue la acumulación no procederá recurso alguno.

JURISPRUDENCIA

podiera haber padecido al formular las autoliquidaciones¹² encontraron una primera regulación legal en el art. 121 del RPREA¹³.

Posteriormente la Disposición Adicional Cuarta del RD 1164/90 de 21.9 por el que se regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, anuló los limitados plazos preclusivos de caducidad allí establecidos¹⁴, haciéndose eco de la doctrina sentada por los distintos Tribunales Superiores de Justicia de Murcia (S.27.6.89), Galicia (S.3. 11.89), Cataluña (S.30.3.90), Madrid (S.22. 11.90), en la que se ponía de manifiesto que el art. 121 del RPREA no tenía ningún fundamento al estar incluido dentro una norma legal -RD 1991 /81 de 20 de Agosto- que había venido a desarrollar una ley, la 39/80 de bases sobre procedimiento económico administrativo, que no había modificado el plazo de prescripción de cinco años fijado en el art. 64 de la LGT para el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos.¹⁵

Las Sentencias del Tribunal Supremo (2.12.92 y 27.6.93) declaran que para operar preclusivamente los plazos a que se refiere el art. 121.1 del RPREA, antes de su modificación por el RD1164/90 es preciso, al igual que se previene al contribuyente de muy diversas circunstancias, obligaciones y plazos de otra índole, que se haga referencia a ellos en los documentos autoliquidatorios, ya que los plazos previstos en el RPREA sólo pueden oponerse al interesado cuando se han recogido en los documentos autoliquidatorios junto con los medios de impugnación.

Para el TEAC (4.6.92) la autoliquidación no se puede transformar por el transcurso del plazo de prescripción en una liquidación definitiva que produzca un nuevo acto a partir del cual pueda recurrirse la autoliquidación. La única vía para impugnar ésta es el art. 121 del RPREA instando a la Administración para que la rectifique y a partir de ahí recurriendo el acto expreso o presunto.

La Audiencia Nacional (6.10.93) estima que no es admisible la equiparación entre autoliquidaciones y los actos de repercusión tributaria ya que el repercutido es ajeno a la relación tributaria derivada de la operación. Si la Administración sustituye las liquidaciones practicadas por funcionarios técnicos por actos de repercusión tributaria, debe exigir los mismos requisitos de las liquidaciones y entre ellos señalar los medios de impugnación y plazos. En otro caso el plazo previsto en el art. 122 del RPREA debe entenderse que comienza a partir del momento en que, dándose por enterado, utiliza la vía impugnatoria pertinente.

¹² En el actual sistema de gestión del sistema tributario español el particular no solamente cuantifica e ingresa la deuda tributaria, sino que viene obligado a valorar y calificar los hechos declarados con relevancia tributaria al presentar su autoliquidación.

¹³ Dicho artículo establecía que cuando los interesados pretendieran impugnar en vía económico administrativa alguna autoliquidación por ellos formulada, deberían instar su confirmación de los órganos de gestión mediante una solicitud, a formular después de transcurridos seis meses y antes de cumplirse un año desde la presentación de la autoliquidación, la cual se entendía confirmada si en el plazo de un mes no se resolvía expresamente la petición.

¹⁴ El nuevo artículo 121 del RPREA establece que la resolución, expresa o presunta que dicte la Administración Tributaria a raíz de haber instado el sujeto pasivo u obligado tributario la rectificación de su declaración liquidación o autoliquidación, será susceptible de impugnación en vía económico-administrativa.

¹⁵ Vid. en núm. 22 de esta Revista «La doctrina de los Tribunales sobre la devolución de ingresos indebidos» el apartado tercero referido a las autoliquidaciones.

El TEAR de La Rioja (30.11.93) al resolver la reclamación que se formula como consecuencia del pago de unas retribuciones en especie consideradas como rendimientos sujetos y no exentos del Impuesto (art. 24 y 26 de la ley 18/91) no acepta la pretensión del recurrente de que dicho ingreso a cuenta no sea repercutido¹⁶. —se trataba de unos préstamos sin interés concedidos a los empleados de una empresa en virtud de lo dispuesto con Convenio Colectivo—.

El TEAR de la Rioja estima que el art. 123 del RPREA regula la impugnación de los actos de retención tributaria, si bien silencia las cuestiones relativas a reembolsos por ingresos a cuenta de carácter tributario, por lo que procede entrar a conocer de dicha cuestión en razón de que no puede negarse, en un sentido puramente práctico, los efectos análogos que al final producen las retenciones como el resarcimiento de los ingresos a cuenta efectuados por dicho concepto, consistentes, a estos efectos, en producir un descuento o merma de la cantidad satisfecha a los empleados. Analogía considerada sin perjuicio de las diferencias de carácter técnico que existen entre conceptos tales como retenciones e ingresos a cuenta y reembolsos de los mismos, repercusiones, etc.

d) Actos dictados en virtud de norma declarada ilegal.

Para el TS (12.11.92) no puede admitirse la pretensión de beneficiarse de la resolución favorable de un recurso en el que el interesado no fue parte. La sentencia dictada con posterioridad a la adquisición de la firmeza de las liquidaciones cuya nulidad se pretende, anuló el acto impugnado fundándose en que la disposición en que el mismo se había amparado no era conforme a derecho. Prescindiendo de la doctrina del Tribunal Constitucional, consecuente con la subsistencia de actos dictados en aplicación de norma ilegal, es lo cierto que a la luz del art. 120.1 de la antigua ley de Procedimiento Administrativo había base para desestimar una pretensión enderezada a beneficiarse de los efectos de la resolución dictada en un recurso en el que el reclamante no es parte y cuyas liquidaciones son actos firmes, aunque emanados de una disposición considerada ilegal.¹⁷

Como ya hemos puesto de manifiesto¹⁸, a la luz de la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo, la posibilidad de obtener la devolución de ingresos derivados de liqui-

¹⁶ Recientemente la Audiencia Nacional, Sala de lo Social, (S.15.11.93), en relación con unas percepciones abonadas en forma de vales de economato que se califican de salario en especie, estimó que no era necesario acudir a normas de naturaleza fiscal sino interpretar y aplicar el art. 26.3 del Estatuto de los Trabajadores por el que todas las cargas fiscales y de la S.S. a cargo del trabajador serán satisfechas por él mismo, siendo nulo todo pacto en contrario.

¹⁷ José Arias Velasco, - informe 40 de Julio-agosto de la AEDAF- estima que al omitir la LRAP la regla del art. 120.1 se plantea la duda sobre si de ello se puede inferir que la doctrina del acto firme y consentido ha sido erradicada de nuestro ordenamiento jurídico, pero resulta aventurado afirmarlo categóricamente, ya que el legislador ha podido entender que la determinación de los efectos de la declaración de nulidad de las disposiciones generales excedía de la materia propia de la LRAP y por ello no se ha pronunciado.

¹⁸ Vid en núm. 22 de esta Revista «La doctrina de los Tribunales sobre la devolución de ingresos indebidos» el apartado cuarto referido al derecho a la devolución de ingresos en virtud de normas declaradas nulas.

JURISPRUDENCIA

daciones cuya norma reguladora haya sido declarada inconstitucional o nula¹⁹ debe estar siempre condicionada a que las liquidaciones no hayan adquirido el carácter de definitivas, al haber sido impugnadas en tiempo y forma. En caso contrario nos encontramos ante una inoperancia radical en la que los plazos y medios de impugnación carecen de aplicación, salvo cuando se trate de simples errores de hecho.

Por último reseñemos que el TS (20.7.93) tiene declarado que la impugnación indirecta de los actos administrativos ha de fundarse necesariamente en la ilegalidad del contenido sustantivo de la norma reglamentaria en cuya aplicación se dictaron, sin que quepa invocar infracciones formales en el procedimiento seguido para su elaboración. La inconstitucionalidad de las normas con rango de ley no es objeto de revisión jurisdiccional.

e) Actos de las Haciendas Locales.

Ante la presión política de las Corporaciones Locales, la ley 7/85 de Bases de Régimen Local, en su art. 108 estableció que contra los actos sobre aplicación y efectividad de los tributos locales podrá formularse ante el mismo órgano que los dictó el correspondiente recurso de reposición como trámite previo a la interposición directa del recurso contencioso administrativo.

La LRAP ha suscitado numerosos problemas sobre todo en materia de recursos. El confusionismo ha llegado a que no faltaran quienes defendían que el recurso de reposición en materia tributaria local había sido expulsado de nuestro Ordenamiento jurídico,²⁰ si bien el RD 803/93 de 28.5, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, declara su subsistencia al hacer referencia al recurso de reposición, previo al contencioso administrativo, frente a los actos dictados por entidades locales, como uno de los procedimientos que han de resolverse en el plazo máximo de un mes.²¹

En el caso del Impuesto sobre bienes inmuebles la discutida la competencia de los órganos de revisión para conocer los recursos planteados contra las liquidaciones giradas ha dado lugar a que los Tribunales hayan tenido que efectuar algunas puntualizaciones. Así ocurre con la Resolución del TEAC (5.5.93) en la que se hace constar que la ley 39/88 limita la competencia de los órganos económico administrativos a la vía de los actos aprobatorios de la deli-

¹⁹ Los Tribunales Contenciosos carecen de jurisdicción para conocer de las pretensiones que se deduzcan en relación con disposiciones de rango de ley ya que a tenor de lo dispuesto en el art. 1º 1 de la LJCA no pueden ser atacadas en ella las disposiciones con rango legal, salvo excepciones muy concretas concernientes a Reales Decretos Legislativos y a los Decretos Leyes o algún novedoso supuesto derivado de la adhesión de España a la CEE. La impugnación directa de una norma reglamentaria debe realizarse dentro del plazo de dos meses a contar desde que concluye su publicación en el Boletín Oficial del Estado. (TS 3.11.93 y 26.1.94).3

²⁰ Para Sabiniano Medrano (Expansión 14.4.93) no parece posible reinterpretar los art. 108 de la LBRL y 14.4 LHL en el sentido de concluir que la reposición es ahora potestativa. Si subsiste el recurso es porque dichos artículos no han sido derogados, por lo que se impone una reforma legal si se quiere reducir la reposición a un recurso potestativo.

²¹ Isaac Ibáñez (Expansión 22.6.93) considera que la única diferencia entre la actual regulación y la anterior es que ahora, transcurrido el plazo de un mes desde la presentación sin haberse recibido notificación expresa de resolución del recurso, éste debe entenderse desestimado.

mitación de suelo, ponencia de valores y fijación de valores catastrales y, en consecuencia, excluye de aquella vía la impugnación de actos liquidatorios del nuevo impuesto que deberán suscitarse directamente en la jurisdicción ordinaria.

Asimismo el TEAC (10.11.93) establece que las actualizaciones del valor catastral previstas en las Leyes de Presupuestos no son susceptibles de notificación y por tanto no son reclamables en vía económico administrativa.

f) Revisión de la condonación de sanciones.- De conformidad con lo dispuesto en el art. 89.2 de la LGT, para el TSJ de Cataluña (29.9.93) la facultad de condonación, se lleva a cabo de forma graciable y se concede discrecionalmente por el Ministro de Economía y Hacienda, que la ejercerá directamente o por delegación.

La condonación de sanciones no es ni el ejercicio del derecho de gracia que establece el art. 62.i) de la Constitución Española ni es una facultad común o paralela con el perdón del ofendido a que se refiere el art. 112.5 del Código Penal. La acomodación por vía interpretativa del ordenamiento constitucional de la norma que nos ocupa, de acuerdo con el art. 5 . 3 de la LOPJ obligan a entender que la condonación sólo es graciable en sentido metafórico, tratándose de una facultad discrecional y como tal controlable jurisdiccionalmente conforme tiene reiteradamente declarado la jurisprudencia.

La exclusión de recurso contra las resoluciones que denieguen la condonación de sanciones contenida en el art. 128.3 del RPREA no alcanza a juicio del TS más que a la propia vía administrativa, pero no al acceso a la tutela efectiva de los Juzgados y Tribunales. Ninguna norma puede limitar el acceso a la tutela efectiva ni siquiera las normas de rango legal, cuando se trata de materias que por su propia naturaleza sean susceptibles de control jurisdiccional. La condonación de sanciones tributarias no podrá basarse en la propia legalidad de la sanción ni en sustituir el criterio discrecional de los órganos administrativos, sino que debe quedar ceñida, además de al examen de la regularidad del procedimiento seguido, a la observancia de posibles desviaciones de poder y a velar por el respeto del principio de igualdad, excluyente de cualquier resolución discriminatoria.

Para Jose Gonzalez Abad²² los tribunales en la revisión de las condonación de sanciones deben examinar si el preceptivo informe del art. 128.2 del RPREA cumple los requisitos previstos en la ley, si se ha motivado la resolución que deniega la condonación y si la actuación de la Administración se ha ajustado a los principios generales de derecho en cuanto a la igualdad ante la ley y trato no discriminatorio, examinando resoluciones recaídas en casos similares o principios inspiradores del orden penal aplicables al Derecho sancionador tributario.

B) LEGITIMACION PARA RECLAMAR

a) Alcance del interés legítimo.- Mientras la vía económica administrativa siga siendo un procedimiento especial será polémico el alcance que debe darse al concepto de legi-

²² "Control de la discrecionalidad fiscal" ABC 11.7.94.

JURISPRUDENCIA

timados para reclamar, de conformidad con la definición que la nueva LRAP da al interesado²³ y según se deduce de las Resoluciones del TEAC que se recogen en el apartado b) siguiente referente a la carencia de legitimación.

Para el TS (19.9.93) el concepto de interés como presupuesto de la legitimación para recurrir se ha extendido por el juego conjunto de los artículos 162.1 b) de la CE; 28 I.a) de la LJCA; 32.1 b) RPREA y 31 núm. 1 apartados a) y c) y 2 LRAP, a lo que con más precisión se titula interés legítimo, concepto mucho más amplio que el empleado por alguno de dichos preceptos y que consiste en el que tienen aquellas personas que, por la situación en que se encuentran, por un circunstancia de carácter personal o por ser destinatarios de una regulación sectorial, son titulares de un interés propio, distinto del de los demás ciudadanos o administrados, tendente a que los poderes públicos actúen de acuerdo con el ordenamiento jurídico cuando, con motivo de la persecución de sus propios fines generales, incidan en ámbito de su interés propio, aunque la actuación de que se trate no les ocasione, en concreto, un beneficio o servicio inmediato.

b) Carencia de legitimación.- Formulados recursos ante los requerimientos de información solicitados a las empresas, para el TEAC (14.4.89) no procede la personación de los afectados por dichos requerimientos pues no son titulares de derechos e intereses legítimos, conforme al art. 33 del RPREA, ni la actividad de la Administración que se enjuicia les afecta directamente. El TEAC entiende que la "obligación de hacer" en que consiste la cumplimiento del requerimiento no va dirigida a ellos, sin perjuicio naturalmente de que en el futuro puedan reclamar, si llega el caso, contra los acuerdos de la Administración que afectan a sus intereses. Admitir lo contrario conduciría como es obvio a consecuencias absurdas o manifiestamente irrazonables y paralizantes de la actividad de las Administraciones Públicas

Asimismo el requerimiento para la obtención de información de cuentas corrientes no es susceptible de impugnación en vía económico administrativa por parte de sus titulares ya que, según entiende el TEAC (8.7.92), el requerimiento impugnado debe configurarse para los titulares de dichas cuentas como un acto de trámite, incardinado en un procedimiento destinado a la comprobación e investigación de su situación tributaria.

Para el TEAC (2.4.92) carece de legitimación el reclamante como nuevo propietario de las fincas en virtud de escritura de adjudicación en pago de deuda, para impugnar el resultado de la comprobación de valores en relación con el inmueble objeto de compraventa en la que no interviene ni como vendedor ni como adquirente.²⁴

c) En recurso extraordinario en interés de ley.- El TS (19.9.93) estima que la reforma procesal operada por la ley 10/92 de 30 de abril ha venido a romper con el monopolio que el art. 101 LJCA reconocía a la Abogacía del Estado para acudir al recurso extraordina-

²³ El art. 31 apartado b) de la LRAP considera interesado en el procedimiento administrativo "a los que, sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte".

²⁴ En el caso debatido la reclamación fue interpuesta por el nuevo propietario de las fincas, en virtud de una escritura de adjudicación de deuda otorgada con posterioridad a que la parte compradora practicara la autoliquidación por el ITP y AJD:

rio de apelación en interés de la ley, permitiendo que se pueda interponer a tenor del art. 103.2 b).1 de la LJCA, en su nueva redacción, por la Entidades o Corporaciones que ostente la representación y defensa del interés general o corporativo y tuviesen interés legítimo en el asunto, norma que interpretada a la luz de la exposición de motivos de la ley 10/92 permite afirmar, sin violentar su texto, que la legitimación activa para interponer este recurso excepcional viene referida tanto a las denominadas por un sector de la doctrina corporaciones sectoriales de base privada (colegios profesionales, Cámaras de Comercio e Industria etc.) como a las Entidades en general a salvo de la exclusión derivada de lo previsto en el art. 102. b) 2 de la LJCA, siempre que unas y otras ostenten la representación y defensa o, lo que es igual, la gestión del interés general comprometido, ya que únicamente entonces tales entidades podrán tener interés legítimo en el asunto.

C) SUSPENSION DEL ACTO RECLAMADO EN VIA ECONOMICO ADMINISTRATIVA

Algunos Tribunales, como ocurre con la Resolución del TEAC de 1.12.93, habían empezado a admitir que la enumeración de las garantías prevista en el art. 81.4 del RPREA no era una enumeración cerrada sino puramente enunciativa, debiendo aceptarse por la Administración cualesquiera otras (hipotecas, prendas, etc.). Asimismo el Auto del TSJ de Galicia (31.7.92) declara la total suspensión sin garantía alguna por entender que a tenor de la alegaciones no existe daño alguno para el interés general

Estos tímidos fallos judiciales, como señala Antonio F. Delgado²⁵, oscilan en sus fundamentos entre la imposibilidad de prestar garantía alguna o la de evitar perjuicios de imposible o difícil reparación. El TS (2.2.94) estima que el art. 81.4 debe ser interpretado con rigidez, en contraposición con la mayor permisibilidad de medios de garantía en los procedimientos de gestión o de recaudación, dado el carácter obligatorio de la suspensión para la Administración cuando se trata de reclamaciones económico administrativas, frente al carácter potestativo o facultativo de la suspensión para la Administración en los procedimientos de gestión o recaudación tributaria. De ahí que no pueda imponerse a la Administración la obligación de suspender mediante aportación de garantías para los casos en que tiene la facultad de hacerlo o de no hacerlo en aquellos otros en que la suspensión le viene reglamentariamente impuesta.

El TSJ Comunidad Valenciana en su Auto de 18.6.93 señala que la actual LRAP ha introducido como novedad la inejecutividad de las sanciones en tanto no se agote la vía administrativa,²⁶ entendiendo que la presunción de inocencia debe prevalecer frente a la necesidad de ejemplarizar de forma rápida mediante sanciones. En la vía judicial no pueden ofrecerse al ciudadano sancionado menores garantías que en la vía administrativa, procediendo en consecuencia acordar la suspensión de las sanciones que se impugnen, si bien con la prestación de la garantía que los Tribunales señalen.

²⁵ "La suspensión de los actos administrativos de naturaleza tributaria" Carta Tributaria núm. 194.

²⁶ El art. 138.3 establece que la resolución será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa. En la resolución se adoptarán en su caso las disposiciones cautelares para garantizar su eficacia en tanto no sea ejecutiva.

JURISPRUDENCIA

Existen posturas doctrinales²⁷ en este tema que intentan conciliar los intereses en juego –en nuestro caso los de la Hacienda Pública en el ejercicio de su pretensión recaudatoria y los del particular que legítimamente se oponen a ella– tomando como punto de referencia el art. 111 de la LRAP, que resulta más acorde con los postulados constitucionales referentes al derecho de la tutela efectiva, al permitir al órgano que resuelve señalar el tipo de garantía que debe prestar el recurrente o concluir que no es necesario afianzar la ejecutividad del acto impugnado.

En orden a la impugnación de sanciones, consecuencia de ilícitos tributarios, la proyección de los principios constitucionales sobre la materia, y en particular el principio de presunción de inocencia, aconsejan que la interposición del recurso frente a dichos actos se lleve a efecto sin necesidad de avalar la sanción impuesta.

Suspendida la ejecución para el TEAC (24.3.93) se mantiene durante todo el procedimiento y el importe de la caución que cubre la deuda impugnada no se ve afectada por una posible estimación parcial en primera instancia pues los fallos dictados por los TEAR que son recurridos, no son susceptibles de ejecución ni por tanto de suspensión singularizada.

La normativa jurídica del art. 122 y siguientes de la LJCA (potestad ejecutiva que permite a la Administración la autoejecución de sus actos y disposiciones) no se ha visto afectada por el art. 24.1 de la Constitución que proclama el derecho a la tutela efectiva, ni por el vigente RPREA. La medida cautelar, temporal y provisional de la suspensión de la ejecución está por la ley encaminada a evitar daños de reparación imposible o difícil que hubieran de ocasionarse caso de que después el recurrente obtuviera la anulación del acto. Así lo entiende el TS (15.3.93) cuando declara que continua vigente la suspensión acordada en vía económico administrativa hasta que no se resuelve por el Tribunal contencioso sobre la conformidad o disconformidad a derecho del acto de la Administración que alzó la suspensión acordada en vía económico administrativa.²⁸

D) EL ALCANCE DE LA PRESCRIPCION Y LA CADUCIDAD EN LA VIA DE REVISION

a) Prescripción.- La doctrina de los Tribunales ha dejado claro que el mecanismo de la prescripción, que opera plenamente en fase de gestión, también lo hace en la fase de revisión y concretamente en la vía económico administrativa.

En la Sentencia de la Audiencia Nacional (6.4.93) que viene a reiterar lo ya expuesto con fecha 2.4.92, y en las Sentencias del TS de 11.11.92 y 10.12.92 se considera que la suspensión del acto administrativo, que regula el art. 81 del RPREA, no afecta al plazo de prescripción porque se trata de una moratoria garantizada que el acreedor (Hacienda Pública de

²⁷ Vid entre otras «La suspensión del acto de liquidación tributaria ¿Automática o discrecional?» Ernesto Eseverri Martínez. Tribuna Fiscal núm. 45/94.

²⁸ En relación con la suspensión de los actos administrativos ante la jurisdicción contenciosa, recomendamos la lectura del informe 64/92 de Jose Arias Velasco, en el que se pone de manifiesto que la Administración no puede ejercitar su privilegio de ejecutividad mientras el Tribunal contencioso no haya resuelto sobre la procedencia de la suspensión.

cuya naturaleza participan los Tribunales Económico administrativos) concede al contribuyente, mientras se revisa la conformidad a derecho de la deuda exigida.

Perteneciendo a la esfera de facultades del acreedor (Tribunal Económico) revisar el acto antes de que se consuma el plazo de prescripción, atentaría al principio de seguridad jurídica que garantiza la constitución (art. 9º3) y que constituye el fundamento de esta modalidad de adquisición o pérdida de los derechos, confiar al proceder de una de las partes la existencia o inexistencia de la prescripción. De ahí que la Sala estime que, habiéndose paralizado el recurso de alzada ante el TEAC por causa no imputable al recurrente durante más de cinco años, ha de estimarse prescrito el derecho de la Hacienda Pública al cobro de las deudas tributarias liquidadas.

El art. 66 de la LGT determina las causas que interrumpen la prescripción la actuación administrativa,²⁹ y el TS (3.6.93) entiende que está incluido dentro de ellas la presentación de un escrito ante el TEAC (entendemos que dentro de la presentación de cualquier clase de recurso) alegando nuevos hechos y reiterando la pretensión del escrito de alzada, lo que es circunstancia interruptiva de la prescripción cuyo cómputo volverá a iniciarse como consecuencia de dicha presentación.

Para el TSJ de Canarias (20.1.93) la remisión del expediente administrativo del Tribunal Económico al órgano de gestión es una actuación administrativa interna desde el punto de vista del sujeto pasivo tributario, no susceptible de interrumpir la prescripción en su perjuicio, al tratarse de un supuesto de descoordinación administrativa que no puede redundar en perjuicio del contribuyente.

El TSJ de Castilla la Mancha (21.10.91) ha resuelto que la inactividad de un Tribunal económico imputable a la Administración del Estado, constitucionalmente distinta de la local que es la titular del derecho que se estima prescrito, no puede ser causa de que prescriba el derecho del Ayuntamiento perjudicado, salvo que hubiese sido participe en alguna forma en la iniciativa determinante de la prescripción.

Para la Audiencia Nacional (19.11.92) la prescripción de la deuda tributaria impugnada en vía económico administrativa se produce incluso cuando se hallaba suspendida su ejecución³⁰ reiterando la doctrina del TS que se recoge en la Sentencias de 25 de marzo y 27 de noviembre de 1991.

b) Caducidad.— El TS establece en Sentencia³¹ de 29.1.94 la separación conceptual

²⁹ Entre ellas se encierran cualquier acción administrativa, la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase o cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda.

³⁰ En el Comentario que se hace sobre dicha Sentencia en Carta Tributaria, num. 193, se pone de manifiesto que TEAC ha acatado esta doctrina del TS y de la AN en la Resolución de 2.6.93.

³¹ Se refiere el caso enjuiciado a la petición de anulación de una liquidación sobre la que había logrado el obligado tributario una reducción en la cuota tributaria, de resultas de una anterior reposición interpuesta sobre el mismo asunto. El TS estima que, de no renunciar implícitamente a esta ventaja, no puede pretender también en vía jurisdiccional -por prescripción del derecho a liquidar o por caducidad del procedimiento de ejecución- la anulación de la parte material de liquidación de que ha partido.

JURISPRUDENCIA

existente entre la caducidad y otras instituciones que ponen fin al procedimiento económico administrativo.³²

Si bien la caducidad tiene lugar cuando, paralizado el procedimiento por causa imputable al interesado, éste no remueve el obstáculo que impide su prosecución en el plazo que la ley señala, a pesar de haber sido requerido para ello por aquélla, la jurisprudencia ha admitido la caducidad del procedimiento económico administrativo por causas imputables a la Administración, si bien es necesario que se practique un acto expreso de requerimiento dirigido a ella, ya que no puede admitirse que la caducidad obre de forma automática.³³

Para el TS la Administración no tiene obligación perentoria de ejecutar un acto recurrido y en caso de reclamación no puede apreciarse caducidad del procedimiento por la no ejecución del acto objeto de recurso. Dado que ni el TEAC ni el TEAR promovieron por instancia del interesado medida alguna exigiendo durante la pendencia del recurso contencioso administrativo la ejecución de la resolución económico administrativa, no cabe que la entidad actora, una vez concluso el proceso jurisdiccional, arguya que se ha incurrido en la caducidad del procedimiento por causa imputable a la Corporación.

A los efectos de la prescripción por haber transcurrido más de 5 años sin que por parte de la reclamante y la Administración³⁴ se produjera una actuación administrativa, el TS recuerda que los procedimientos caducados, según establece el art. 114.3 del RPREA, (en la misma línea el art. 92 de la LRAP) no interrumpen el plazo de prescripción, lo que implica, a sensu contrario, que sí lo interrumpen los procedimientos caducados, cualquiera que sea su duración.

E) EL RECUSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Especial importancia tiene el Auto del TSJ Madrid de 4.2.94 que resuelve las dudas planteadas sobre la aplicación de lo dispuesto en el art. 110.3 de la LRAP.³⁵ Para el Tribunal dicha norma no es formalista sino finalista, lo que quiere decir que la omisión es subsanable y atendida su finalidad, cual es que la Administración sepa que su actuación se impugna ante la jurisdicción contenciosa administrativa, aquélla ha quedado cumplida con la petición del expediente administrativo que la Sala había dirigido al TEAR de Madrid. Así ha quedado subsanada la

³² En la prescripción extintiva el silencio de dicha relación durante el plazo determinando por la ley significa la extinción de la deuda u obligación y, por tanto, la del correspondiente derecho de crédito de la Administración. La caducidad o decadencia de derechos presupone la temporalidad congénita de los mismos y su sujeción a un plazo extintivo, fijado por la ley o por la voluntad de los particulares, que si no se ejercen dentro del mismo, pierden su virtualidad. La preclusión, como variedad de la modalidad anterior, implica la fijación de breve plazo perentorio que, una vez vencido, no puede practicarse el acto respectivo.

³³ La caducidad, frente a la prescripción que opera ope legis, exige una declaración expresa de la Administración.

³⁴ En este caso el TS vuelve a recordar que la Administración Local es constitucionalmente distinta de la Administración del Estado en que se incardinan los Tribunales Económico Administrativos.

³⁵ Dicho artículo establece que "la interposición del recurso contencioso administrativo contra actos que ponen fin a la vía administrativa requerirá comunicación previa al órgano que dictó el acto impugnado".

carencia por parte del recurrente, de conformidad con lo dispuesto en el art. 11.3 de la LOPJ en el que se dispone que la pretensiones de las partes sólo podrán desestimarse por motivos formales cuando el defecto fuese insubsanable o no quedare debidamente subsanado.

Para el TSJ de Cantabria (28.10.93) el hecho de que el actor presentara un escrito en el Ayuntamiento con fecha 10 agosto 1992 en el que solicitaba el aplazamiento de pago de la deuda, cuando el recurso de reposición había sido desestimado con fecha 20 de julio del mismo año, no permite extraer una consecuencia distinta en cuanto al cómputo de los dos meses para la formulación del recurso contencioso administrativo, establecido por el art. 58 de la LJCA, ya que al acto administrativo impugnado es el que desestima la petición en cuanto al fondo del asunto. El hecho de que se haya solicitado el aplazamiento y que, señaladas las deficiencias de que adolece la petición, una vez subsanadas se estime dicha petición de aplazamiento, no cabe entender que se haya querido formular reclamación contra un acto que al administrado le es favorable, como se hace constar en el escrito de interposición del recurso.

F) EXTENSION DE LA REVISION DE LOS ACTOS DE GESTION TRIBUTARIA

a) En cuanto a las cuestiones planteadas

En el proceso económico administrativo –frente al principio dispositivo y de aportación de parte– se atribuye a los órganos la facultad de revisar las cuestiones que ofrezca no sólo el expediente de gestión sino el de reclamación, hayan sido o no planteadas por los interesados.³⁶

Para el TSJ Cataluña (27.11.90) la facultad que el RPREA concede en su art. 44 a los Tribunales de esta vía para revisar todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión y reclamación, hayan sido o no planteadas por el interesado, no permite que aquellos resuelvan concediendo al reclamante más de lo pedido por él, incurriendo en incongruencia “ultra petita” la resolución que lo conceda, lo que determina su invalidez y nulidad.

El TSJ de Madrid (10.11.93) en aras de pronunciar una sentencia correcta y congruente y haciendo uso de la facultad que le confiere el art. 43 de la LJCA, plantea la cuestión a las partes de la posible nulidad de la actuación de apremio contra quien es únicamente sustituto del contribuyente, al no haberse notificado la correspondiente liquidación al contribuyente propiamente dicho. Aunque el Ayuntamiento dio su peculiar versión del problema, al haber guardado la parte recurrente silencio absoluto, el Tribunal no puede pronunciarse sobre otros extremos que los efectivamente alegados por la recurrente, lo que comporta por tanto su desestimación.

El TS (18.6.93 y 28.2.94 entre otras) siguiendo lo manifestado por reiterada jurisprudencia estima que, si bien la partes no pueden plantear temas nuevos ante la jurisdicción contenciosa, para no alterar su función revisora respecto de la actuación administrativa, nada impi-

³⁶ En el orden procesal privado el objeto del proceso ha de versar sobre lo que el demandante ha querido y en los límites por él señalados.

JURISPRUDENCIA

de que puedan aducirse nuevos fundamentos jurídicos en apoyo de sus pretensiones, siendo por tanto necesario distinguir entre cuestión nueva, como ocurre con los supuestos de hecho y motivos o fundamentos nuevos como ocurre con los razonamientos jurídicos.

Como en el recurso de reposición se solicitaba únicamente la declaración de exención, mientras que en el suplico de la demanda del recurso contencioso se pedía la nulidad de determinadas actuaciones, se produce una auténtica desviación procesal que no se desvanece ni por la presentación extemporánea de los denominados escritos de ampliación del recuso de reposición, ni por la alegación formulada por la parte de que lo pretendido en ambas instancias era la anulación de las resoluciones impugnadas y de las liquidaciones del impuesto aprobadas por las mismas, pues los efectos de su admisibilidad en una u otra vía hubieran sido muy distintos.

b) En cuanto a la comprobación de valores.—

Para el TEAC (22.7.92) la función revisora de los Tribunales Económico Administrativos en materia de valoraciones se limita a velar por la corrección del procedimiento evaluatorio, esto es: si se realiza mediante dictamen pericial, si está suficientemente motivado y si los peritos son idóneos (con título adecuado a la naturaleza de los bienes a valorar). Por el contrario a tales Tribunales les esta vedado juzgar sobre el acierto o desacierto de las valoraciones en sí.

Para el TSJ Murcia (29.7.92) la comprobación de valores ha de efectuarse individualmente ya que tanto los datos físicos o jurídicos como los cálculos de valoración son fiscalizables por esta jurisdicción, ya que de otro modo, se produce la indefensión del ciudadano.

Para el TS (18.3.91) como ha declarado en reiteradas Sentencias (y también ha exigido frecuentemente el TEAC) las valoraciones que realicen los Peritos en los expedientes de comprobación han de ser fundamentadas para que puedan ser aceptadas o impugnadas por los ciudadanos y, en su caso, fiscalizadas por los órganos de la Administración y en su día por esta jurisdicción contenciosa.

G) OTROS TEMAS PROCESALES

a) Competencia de los Tribunales por razón de la cuantía³⁷

Son numerosas las Sentencias del TS (20.10.93; 21.6.93; 29.6.93; 1.7.93; 14.7.93) en las que se establece que la competencia funcional para conocer el recurso de apelación por razón de la cuantía de las pretensiones ejercitadas,³⁸ debe tener en cuenta cada una de las liqui-

³⁷ La competencia del TEAR en única o primera instancia y la del TEAC dependen de que la cuantía de la reclamación exceda o no con carácter general de 3.000.000 o de 50.000.000 ptas de valor o base imponible, si se trata de actos de comprobación de valor o fijación de la base. En la reclamación comprensiva de dos o más actos administrativos la cuantía es la del acto que la tenga más elevada (art. 51 del RPREA y R. del TEAC de 27.6.89)

³⁸ Para la Sala este pronunciamiento, de conformidad con lo dispuesto en el art. 8 de la LJCA, debe ser emitido incluso de oficio.

daciones autónomas, que hayan sido acumuladas, que deben funcionar procesalmente con independencia de las demás, sin que puedan comunicar a las de cuantía inferior la posibilidad de apelación.

Asimismo, son numerosas las sentencias del TS (14.2.94; 5.6.93; 16.6.93; 26.6.93) que establecen para la determinación de la cuantía tener en cuenta el débito principal pero no los recargos, las costas, ni cualquier otra clase de responsabilidad.

Para el TS (4.10.93) en ningún caso se considerará como de cuantía inestimable aquellas reclamaciones que se refieran a actos administrativos en los que exista concretada una cantidad como base imponible o como importe de una liquidación practicada, sin que las partes litigantes puedan modificar dicha cuantía, con objeto de acceder a un recurso que la Ley no concede.

b) Alegaciones

Para el TEAC (9.3.93) la omisión del trámite de alegaciones en primera instancia no provoca indefensión, por lo que por economía procesal no procede acordar la reposición de las actuaciones

Para el TEAC (27.10.93) es improcedente la puesta de manifiesto para alegaciones interpuesto el recurso de alzada ante el TEAC, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 131 del RPREA, dejando a salvo las excepciones reguladas por el RPREA.³⁹

c) Recurso extraordinario de Revisión.

Para el TEAC (28.7.93) el recurso extraordinario de revisión constituye un remedio excepcional que no puede ser ejercitado ni aceptado sino en aquellos casos que concurra alguna de las causas expresa y taxativamente señaladas en el art. 137. uno) del RPREA, figurando entre ellas la de que al dictar los actos se hubiera incurrido en manifiesto error de hecho que resulta de los propios documentos incorporados al expediente. Tiene tal carácter la aportación de certificaciones distintas sobre una misma cuenta y la existencia de un error en una división efectuada.

Para la A.N. (22.10.92)⁴⁰ admitiendo que de acuerdo con las tesis usualmente sustentadas se requiere que el documento fuese de fecha anterior a la resolución del expediente, en el caso debatido se admite un documento posterior al tratarse de una situación excepcional ya que

³⁹ Dichas excepciones se refieren al recurso de alzada en expedientes que hayan comparecido más interesados que el recurrente (art. 132.3 tres del RPREA,) y permitir el recibimiento a prueba cuando no hubiera podido practicarse en la primera instancia toda o parte de la que se hubiera propuesto. (art. 134 b) del RPREA)

⁴⁰ Según hace constar Clemente Checa González, en su artículo sobre la "Admisibilidad del recurso extraordinario de revisión pese a interponerse éste en base a una sentencia dictada con posterioridad al acto impugnado" (Actualidad Tributaria núm. 37 Oct. 93), la Sentencia de 18.7.86 de la Audiencia Nacional admitió, en un recurso extraordinario de revisión, una O.M. y unas instrucciones del Ministerio de Hacienda, posteriores al acto objeto de revisión, que incorporaban una interpretación favorable.

JURISPRUDENCIA

la inexistencia del documento era debido a la imposibilidad de obtenerlo.⁴¹ Recordemos que la LRAP, en su art. 118.1, admite la interposición de recurso extraordinario de revisión cuando aparezcan documentos de valor esencial para la resolución, aunque sean posteriores, siempre que evidencien el error de la resolución recurrida.

d) Silencio Administrativo

Para el Tribunal Constitucional (21.1.86) el silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el administrado pueda, previo los recursos pertinentes, llegar a la vía judicial superando los efectos de inactividad de la Administración. No puede calificarse como razonable la interpretación que computa el plazo para recurrir contra la desestimación de un recurso de reposición por silencio administrativo, como si se hubiera producido una resolución expresa, notificada con todos los requisitos legales, siendo por tanto aplicable en este caso el régimen correspondiente a las notificaciones defectuosas.⁴²

El Tribunal Supremo (25.3.93), después de reconocer los argumentos a que hemos hecho referencia en el apartado anterior, considera aplicable en la resolución presunta por silencio administrativo el régimen contenido en el art. 79.4 de la antigua LPA, vigente en el caso debatido, por considerar que en dicha resolución se contiene el texto íntegro del acto en la medida que el administrado puede entender que su recurso ha sido desestimado en todos sus puntos.

Dado que el art. 108 del RPREA fija el plazo preclusivo de un año para entender desestimado cualquier recurso interpuesto en esta vía, el plazo para recurrir está fijado en el art 82. puntos 4 y 5 del RPREA que reproducen literalmente los punto 3 y 4 del artículo 79 de la LPA.

Ignacio Lario García⁴³ aboga por considerar que sin necesidad de derogación expresa por ley, debería aplicarse por la Administración y por los Tribunales el régimen de notificaciones defectuosas, contenido art. 58.3 de la LRAP⁴⁴ en aras del perfeccionamiento del procedimiento económico administrativo para tratar de hacerlo cada día más justo.

De todo lo expuesto, intentando aunar las peticiones formuladas por la doctrina como consecuencia de la reforma de la Ley de Régimen Local y la Ley de Reforma de las Administra-

⁴¹ La Sentencia contempla el caso de unas hijas de una unión no matrimonial en el momento de practicarse las liquidaciones por el Impuesto de Sucesiones y sin posibilidad de obtener el documento acreditativo correspondiente, ya que se trataba de una situación que jurídicamente no estaba protegida hasta la entrada en vigor de la ley 11/81 de 13 mayo, que modifica el Código Civil.

⁴² Con la antigua ley de Procedimiento Administrativo las notificaciones defectuosas surtían efecto a partir de la fecha en que se hacía manifestación expresa en tal sentido por el interesado, de conformidad con lo dispuesto en el art. 79.3, mientras que el art. 79.4 fijaba un plazo preclusivo de seis meses para aquellas notificaciones defectuosas en las que sin emhargo constaba el texto íntegro del acto administrativo .

⁴³ "El silencio en vía económico administrativa: plazo para recurrir según la jurisprudencia y la nueva legislación administrativa". Dictamen publicado en la Revista Impuestos.

⁴⁴ Dicho artículo sólo hace referencia a las notificaciones defectuosas para decir que "surtirán efecto a partir de la fecha en que el interesado realice actuaciones que supongan el conocimiento del contenido de la resolución, o acto objeto de la notificación o interpongan el recurso procedente" sin que permanezca la diferencia a que se ha hecho referencia en la llamada 40 entre los apartados 3 y 4 del art. 79 de la antigua ley de Procedimiento Administrativo.

ciones Públicas, así como los problemas puestos de manifiesto a lo largo de las páginas anteriores, se formulan las siguientes

CONCLUSIONES:

PRIMERA.- A fin de evitar las importantes demoras que se producen en la resolución de las reclamaciones la vía administrativa debería ser optativa tanto en materia de Haciendas Locales como de imposición estatal, de manera que quienes lo deseen puedan acceder directamente y sin mayores dilaciones a la tutela judicial

SEGUNDA.- Mientras la vía económico administrativa siga siendo un procedimiento especial, existirán problemas interpretativos en muchas materias entre las cuales destacamos el concepto de interesado dada la nueva definición que hace la LRAP, el tratamiento dado a la notificación del silencio administrativo y la suspensión de los actos de liquidación tributaria.

TERCERA.- En aras de facilitar la suspensión de los actos administrativos impugnados en vía de recurso de reposición, reclamación económico administrativa y vía contenciosa, debería suspenderse la ejecución de los actos de liquidación tributaria extendiendo las garantías a los medios que señala el vigente Reglamento General de Recaudación.

CUARTA.- La actual LRAP ha introducido como novedad la inejecutividad de las sanciones en tanto no se agote la vida administrativa, entendiendo que la presunción de inocencia debe prevalecer frente a la necesidad de ejemplarizar de forma rápida mediante sanciones. En la impugnación de sanciones, consecuencia de ilícitos tributarios, la proyección de los principios constitucionales sobre la materia, y en particular el principio de presunción de inocencia, aconsejan que la interposición del recurso frente a dichos actos se lleve a efecto sin necesidad de avalar la sanción impuesta.

QUINTA.- Siguiendo la línea marcada por la LRAP debería admitirse con carácter general la interposición de recurso extraordinario de revisión cuando aparezcan documentos de valor esencial para la resolución, aunque sean posteriores a la resolución del expediente, siempre que evidencien el error de la resolución recurrida.

SINTESIS DE JURISPRUDENCIA

A) ACTOS RECLAMABLES

De conformidad con lo dispuesto en el art. 42.1 del RPREA y art. 165 de la LGT cabe extraer como características fundamentales de los actos reclamables en vía económico administrativa las siguientes: a) que su contenido sea el propio de la materia económico administrativa; b) que sea definidor de derechos y obligaciones; c) que si es acto de trámite decida, además, directa o indirectamente el fondo del asunto o ponga fin al procedimiento de gestión; d) que no reuniendo las características segunda y tercera, esté comprendido en alguno de los supuestos citados en el art. 165 de la LGT y 42 del RPREA o haya sido declarado expresamente impugnado.(TEAC 22.9.93)

JURISPRUDENCIA

Sin perjuicio de que el art. 4, OM 10.5.89 (ayudas nacionales para adaptación de buques) haga mención al recuso económico administrativo, el TEAC no puede atribuirse la competencia y entrar a conocer de la expresada cuestión de fondo, cuando por su naturaleza ésta corresponde a la jurisdicción contenciosa administrativa previo agotamiento en su caso de los recursos administrativos ordinarios previstos en la LRAP. (TEAC 5.10.93)

No es competencia de la jurisdicción contenciosa conocer cuestiones civiles implicadas en la impugnación de un acto de gestión, al no ser cuestiones prejudiciales o incidentales sino cuestiones civiles encomendadas a la Jurisdicción civil como declara el art. 51 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (TS 7.3 .92).

Al no reunir la resolución impugnada los requisitos exigidos por el art. 37 de la LJCA la Sala Jurisdiccional carecía de jurisdicción y debió declararlo así. No habiéndolo hecho procede hacer este pronunciamiento declarando nulo todo lo actuado a partir de la Resolución del TEAP, que debe ser notificada nuevamente a la entidad indicando que contra ella cabe recurso de alzada ante el TEAC, a interponer en el plazo de 15 días según el art. 132 del RPREA. (TS 1.2.93 13.10.93 18.5.93)

Actos de trámite

Los requerimientos de información dictados por la Administración no son susceptibles de reclamación en vía económico administrativa porque son actos de trámite cuyas infracciones, al dictarlos, constituyen vicios de procedimiento que de acuerdo con lo prevenido en el art. 41.2 del RPREA no pueden hacerse valer autónomamente sino en el momento de la impugnación de la resolución que ponga fin al procedimiento, no resuelven el fondo de la cuestión ni directa ni indirectamente ni suponen la existencia de un acto administrativo que remate el procedimiento de gestión tributaria y no impide su continuación por sus trámites normales hasta llegar a la resolución susceptible de reclamación. (TEAC 22.9.93)

No es susceptible de recurso de alzada ante el TEAC la resolución de una cuestión incidental promovida contra la providencia de una suspensión de procedimiento ni el acuerdo que la ratifica, que no ponen fin a la reclamación que continúa normalmente sin incidir para nada en la instrucción del expediente. (TEAC 6.10.92) El incidente sobre la admisión de garantías para la suspensión del acto administrativo resulta directamente impugnabile en la vía contenciosa. (TS 2.2.94)

No cabe interponer reclamación económico administrativa contra las actas de la Inspección en tanto no se haya practicado por la misma liquidación definitiva al constituir las Actas e informes inspectores del Actuario una mera propuesta, no reclamable por inexistencia entonces de acto administrativo. (TEAC 9.6.93) La diligencia extendida por los inspectores que están comprobando a un contribuyente para con la firma de la misma dejar constancia de que las actuaciones inspectoras no se han interrumpido por mas de seis meses, constituye un acto de trámite no impugnabile en vía económico administrativo. (TEAC 1.4.92)

La acumulación es un acto de trámite que requiere un acuerdo del Tribunal económico administrativo por el que se acceda o deniegue, no procediendo recurso alguno contra este acta ya que tal denegación no puede tacharse de nulidad por no ir motivada al ser un acto de trámite que no limita los derechos subjetivos, ni tampoco constituir otra causa de las regula-

das en el art. 43 de la ley de Procedimiento Administrativo (hoy 54) por las que se exige motivación. (TEAC 22.4.92)

Ingresos a cuenta, autoliquidaciones y retenciones

Los plazos para reclamar previstos en el RPREA sólo pueden oponerse al interesado cuando se han recogido en los documentos autoliquidatorios junto con los medios de impugnación (TS 27.6.93)

La autoliquidación no se puede transformar por el transcurso del plazo de prescripción en una liquidación definitiva que produzca un nuevo acto a partir del cual pueda recurrirse la autoliquidación.

La única vía para impugnar ésta es el art. 121 del RPREA instando a la Administración para que la rectifique y a partir de ahí recurriendo el acto expreso o presunto. TEAC (4.6.92)

No es admisible la equiparación entre autoliquidaciones y los actos de repercusión tributaria ya que el repercutido es ajeno a la relación tributaria derivada de la operación. Si la Administración sustituye las liquidaciones practicadas por funcionarios técnicos por actos de repercusión tributaria debe exigir los mismos requisitos de las liquidaciones y entre ellos señalar los medios de impugnación y plazos. En otro caso el plazo previsto en el art. 122 del RPREA debe entenderse que comienza a partir del momento en que, dándose por enterado, utiliza la vía impugnatoria pertinente. (A N 6.10.93)

Si bien el art. 123 del RPREA silencia los ingresos a cuenta de carácter tributario, procede entrar a conocer de dicha cuestión y ello en razón de que no pueden negarse los efectos análogos que al final producen las retenciones como el resarcimiento de los ingresos a cuenta, consistentes, a estos efectos, en producir un descuento o merma de la cantidad satisfecha a los empleados. (TEAR La Rioja 30.11.93)

Actos firmes dictados en aplicación de norma declarada ilegal

No puede admitirse la pretensión de beneficiarse de la resolución favorable de un recurso en el que el interesado no fue parte, cuya sentencia anuló el acto impugnado fundándose en que la disposición en que él mismo se había amparado no era conforme a derecho. (TS12.11.92)

La impugnación indirecta de los actos administrativos ha de fundarse necesariamente en la ilegalidad del contenido sustantivo de la norma reglamentaria en cuya aplicación se dictaron sin que quepa invocar infracciones formales en el procedimiento seguido para su elaboración. (TS 20.7.93)

Actos de las Haciendas Locales

La ley 39/88 limita la competencia de los órganos económico-administrativos a la vía de los actos aprobatorios de la delimitación de suelo, ponencia de valores y fijación de valores catastrales y en consecuencia excluye de aquella vía las impugnaciones de actos liquidatorios del nuevo impuesto que deberán suscitarse directamente por la jurisdicción ordinaria. (TEAC 5.5.93)

JURISPRUDENCIA

Las actualizaciones del valor catastral previstas en las Leyes de Presupuestos no son susceptibles de notificación y reclamables en vía económico administrativa.(TEAC 10.11.93)

Revisión condonación de sanciones

La exclusión de recurso contra las resoluciones que denieguen la condonación de sanciones contenida en el art. 128.3 del RPREA no alcanza más que a la propia vía administrativo, pero no al acceso a la tutela efectiva de los Juzgados y Tribunales. (TSJ de Cataluña 29.9.93)

LEGITIMACION PARA RECLAMAR

El concepto de interés como presupuesto de la legitimación para recurrir se ha extendido por el juego conjunto de los artículos 162.1 b) de la CE; 28 1.a) de la LJCA; 156 RGR; 32.1 b) RPREA y 31 núm.1 apartado. a) y c) y 2 LRAP a lo que con más precisión se titula interés legítimo, concepto mucho más amplio que el empleado por alguno de dichos preceptos y que consiste en el que tienen aquellas personas que, por la situación en que se encuentran, por un circunstancia de carácter personal o por ser destinatarios de una regulación sectorial, son titulares de un interés propio, distinto del de los demás ciudadanos o administrados, tendente a que los poderes públicos actúen de acuerdo con el ordenamiento jurídico cuando, con motivo de la persecución de sus propios fines generales incidan en ámbito de su interés propio, aunque la actuación de que se trate no les ocasione, en concreto, un beneficio o servicio inmediato. (TS 19.9.93)

El requerimiento para la obtención de información de cuentas corrientes no es susceptible de impugnación en vía económico administrativa por parte de los titulares de dichas cuentas. TEAC (8.7.92),

Carece de legitimación el reclamante como nuevo propietario de las fincas en virtud de escritura de adjudicación en pago de deuda, para impugnar el resultado de la comprobación de valores en relación con el inmueble objeto de compraventa en la que no interviene ni como vendedor ni como adquirente. (TEAC 2.4.92)

Recurso en interés de ley.

La reforma procesal operada por la ley 10/92 de 30 de abril ha venido a romper con el monopolio que el art. 101 LJCA reconocía a la Abogacía del Estado para acudir al recurso extraordinario de apelación en interés de la ley, permitiendo que se pueda interponer a tenor del art. 103 de la LJCA, en su nueva redacción por la Entidades o Corporaciones que ostenten la representación y defensa del interés general o corporativo y tuviesen interés legítimo en el asunto, norma que viene referida tanto a las denominadas por un sector de la doctrina corporaciones sectoriales de base privada (colegios profesionales, Cámaras de Comercio e Industria etc.) como a las Entidades en general. (TS 19.9.93)

SUSPENSION DEL ACTO RECLAMADO EN VIA ECONOMICO-ADMINISTRATIVA

El art. 81.4 del RPREA debe ser interpretado con rigidez, dado el carácter obligatorio de la suspensión para la Administración cuando se trata de reclamaciones económico adminis-

trativas, frente al carácter potestativo o facultativo de la suspensión para la Administración en los procedimientos de gestión o recaudación tributaria. (TS 2.2.94)

En la vía judicial no pueden ofrecerse al ciudadano sancionado menores garantías que en la vía administrativa, procediendo en consecuencia acordar la suspensión de las sanciones que se impugnen, si bien con la prestación de la garantía que los Tribunales señalen. (TSJ Comunidad Valenciana A. 18.6.93)

Suspendida la ejecución se mantiene durante todo el procedimiento y el importe de la caución que cubre la deuda impugnada, no se ve afectada por una posible estimación parcial en primera instancia pues los fallos dictados por los TEAR que son recurridos no son susceptibles de ejecución ni por tanto de suspensión singularizada. (TEAC 24-3.93)

Continúa vigente la suspensión acordada en vía económico administrativa hasta que no se resuelve por el Tribunal. La normativa jurídica del art. 122 y siguientes de la ley reguladora de la jurisdicción contenciosa (potestad ejecutiva que permite a la Administración la autoejecución de sus actos y disposiciones) no se ha visto afectada por el art. 24.1 de la Constitución que proclama el derecho a la tutela efectiva, ni por el vigente RPREA. (TS 15.3.93)

PRESCRIPCION Y CADUCIDAD

La suspensión del acto administrativo que regula el art. 81 del RPREA no afecta al plazo de prescripción, porque se trata de una moratoria garantizada que la Hacienda Pública concede al contribuyente mientras revisa la conformidad a derecho de la deuda exigida. (AN 6.4.93; 2.4.92; 11.11.92)

La presentación de un escrito ante el TEAC alegando nuevos hechos y reiterando la pretensión del escrito de alzada es circunstancia interruptiva de la prescripción cuyo cómputo volverá a iniciarse como consecuencia de dicha presentación (TS 3.6.93) (*14 con comentario).

La remisión del expediente administrativo del Tribunal Económico al órgano de gestión es una actuación administrativa interna desde el punto de vista del sujeto pasivo tributario, no susceptible de interrumpir la prescripción en su perjuicio. (TSJ de Canarias 20.1.93)

La inactividad de un Tribunal económico, imputable a la Administración del Estado, no puede ser causa de que prescriba el derecho del Ayuntamiento perjudicado. (TSJ de Castilla la Mancha. 21. 10.91)

La prescripción de la deuda tributaria impugnada en vía económico administrativa se produce incluso cuando se hallaba suspendida su ejecución. (A.N. 19.11.92)

Para que se produzca la caducidad del procedimiento económico administrativo por causas imputables a la Administración es necesario que se practique un acto expreso de requerimiento dirigido a ella, ya que no puede admitirse que la caducidad obre de forma automática. (TS 29.1.94)

EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

La exigencia del art. 110.3 de la LRAP (la interposición del recurso contencioso administrativo contra actos que ponen fin a la vía administrativa requerirá comunicación previa al órga-

JURISPRUDENCIA

no que dictó el acto impugnado) no es formalista sino finalista. Esto quiere decir que la omisión es subsanable y atendida su finalidad, cual es que la Administración sepa que su actuación se impugna ante la jurisdicción contenciosa administrativa, aquélla ha quedado cumplida con la petición del expediente administrativo que la Sala había dirigido al TEAR de Madrid. (Auto TSJ Madrid 4.2.94)

El hecho de que el actor presentara un escrito en el Ayuntamiento con fecha 10 agosto 1992 en el cual solicitaba el aplazamiento de pago de la deuda, cuando el recurso de reposición fue desestimado con fecha 20 de julio del mismo año, no permite extraer una consecuencia distinta en cuanto al computo de los dos meses para la formulación del recurso contencioso administrativo, establecido por el art. 58 de la Ley 27.12.56. (TSJ de Cantabria 28.10.93)

EXTENSION DE LA REVISION DE LOS ACTOS DE GESTION TRIBUTARIA

En las cuestiones planteadas

La facultad que el RPREA concede en su art. 44 a los Tribunales de esta vía para revisar todas las cuestiones que ofrezca el expediente de gestión y reclamación, hayan sido o no planteadas por el interesado no permite que aquellos resuelvan concediendo al reclamante más de lo pedido por él, incurriendo en incongruencia «ultra petita» la resolución que concede lo que determina su invalidez y nulidad. (TSJ Cataluña 27.11.90)

La partes no pueden plantear temas nuevos ante la jurisdicción contenciosa para no alterar la función revisora de ésta respecto de la actuación administrativo, pero nada impide que puedan aducirse nuevos fundamentos jurídicos en apoyo de sus pretensiones, siendo por tanto necesario distinguir entre cuestión nueva –supuestos de hecho– y motivos o fundamentos nuevos-razonamientos jurídicos. (TS 18.6.93)

Al haber guardado la parte recurrente silencio absoluto ante la cuestión de nulidad planteada, el Tribunal no puede pronunciarse sobre otros extremos que los efectivamente alegados por la recurrente, lo que comporta por tanto su desestimación. (TSJ de Madrid 10.11.93)

Comprobación de valores.

La función revisora de los Tribunales Económico administrativos en materia de valoraciones se limita a velar por la corrección del procedimiento evaluatorio. Por el contrario, a tales Tribunales les está vedado juzgar sobre el acierto o desacierto de las valoraciones en sí. (TEAC 22.7.92)

La comprobación de valores ha de efectuarse individualmente ya que tanto los datos físicos o jurídicos como los cálculos de valoración son fiscalizables por esta jurisdicción. De otro modo, se produce indefensión al ciudadano. (TSJ Murcia 29.7.92)

Las valoraciones que realicen los Peritos en los expedientes de comprobación han de ser fundamentadas para que puedan ser aceptadas o impugnadas por los ciudadanos y, en su caso, fiscalizadas por los órganos de la Administración y en su día por esta jurisdicción contenciosa. (TS 18.3.91)

OTRAS CUESTIONES PROCESALES**Competencia de los Tribunales por razón de la cuantía**

La competencia funcional de esta Sala para conocer el recurso de apelación por razón de la cuantía de las pretensiones ejercitadas, debe tener en cuenta cada una de las liquidaciones autónomas, que hayan sido acumuladas, que deben funcionar procesalmente con independencia de las demás, pero no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de apelación. (TS 20.10.93; 21.6.93; 29.6.93; 1.7.93; 14.7.93)

Para la determinación de la cuantía ha de tenerse en cuenta el débito principal pero no los recargos, las costas, ni cualquier otra clase de responsabilidad. (TS 14.2.94; 5.6.93; 16.6.93; 26.6.93)

En ningún caso se considerara como de cuantía inestimable aquellas reclamaciones que se refieran a actos administrativos en los que exista concretada una cantidad sin que las partes litigantes puedan modificar dicha cuantía, con objeto de acceder a unos recursos que la Ley no concede. (TS 4.10.93)

Alegaciones.

La misión del trámite de alegaciones en primera instancia no provoca indefensión, por lo que por economía procesal no procede acordar la reposición de las actuaciones (TEAC 9.3.93)

Es improcedente la puesta de manifiesto para alegaciones en segunda instancia ante el TEAC –interpuesto en recurso de alzada– de acuerdo con lo dispuesto en el art. 131 del RPREA, dejando a salvo las excepciones que no tienen nada que ver con el presente expediente. (TEAC 27.10.93)

Recurso extraordinario de Revisión.

El recurso extraordinario de revisión constituye un remedio excepcional que no puede ser ejercitado ni aceptado sino en aquellos casos que concurra alguna de las causas expresa y taxativamente señaladas en el art. 137.uno) figurando entre ellas la de que al dictar los actos se hubiera incurrido en manifiesto error de hecho que resulta de los propios documentos incorporados al expediente. (TEAC 28.7.93)

Notificaciones en el silencio administrativo

Es aplicable el régimen contenido en el art. 79.4 de la antigua LPA vigente en el caso debatido, en la resolución presunta por silencio administrativo, por considerar que en dicha resolución se contiene el texto íntegro del acto en la medida que el administrado puede entender que su recurso ha sido desestimado en todos sus puntos. (T.S. 25.3.93).