

REFLEXIONES ACERCA DEL ENCAJE CONSTITUCIONAL Y SIGNIFICADO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

Luis Mochón López

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Granada (España)

Title

Reflections on the constitutional framework and meaning of administrative appeals in tax subjects

Resumen

La investigación efectúa una reflexión crítica de la regulación de la reclamación económico-administrativa, que constituye la vía administrativa previa y necesaria para poder acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Esa configuración implica que su regulación afecte al ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, por lo que se deben tener presentes las exigencias constitucionales y del Derecho europeo.

Por ello, se afirma que su legitimación queda vinculada a la función de coadyuvar con el ámbito jurisdiccional y constituyendo un mecanismo que sirva para descargar a los tribunales de forma que se aumente la eficacia de los procedimientos judiciales.

Desde esta perspectiva, se identifican una serie de aspectos y cuestiones que deberían cumplirse en el diseño y funcionamiento de las reclamaciones económico-administrativas a fin de que no constituyan una lesión al citado derecho fundamental; sino que, por el contrario, adquieran valor y utilidad, generando confianza a los ciudadanos y evitando el litigio judicial.

Palabras clave

Vía administrativa previa, reclamación económico-administrativa, derecho a la tutela judicial efectiva.

Abstract

The investigation makes a critical reflection of the administrative appeal in tax matters, which is a requisite previous and required to access to the

contentious-administrative jurisdiction. This configuration implies that its regulation affects the exercise of the fundamental right to effective judicial protection, so the constitutional and European law requirements must be taken into account.

For this reason, it is affirmed that its legitimation is linked to the function of contributing with the jurisdictional scope and constituting a mechanism that serves to free the courts in a way that increases the effectiveness of judicial procedures.

From this perspective, a series of aspects and issues are identified that should be met in the design and operation of these administrative resources so that they do not constitute an injury to the quoted fundamental right; but, on the contrary, they acquire value and utility, generating confidence in citizens and avoiding litigation.

Keywords

Prior administrative route, economic-administrative claim, right to effective judicial protection

Fecha de recepción: 28-10-2021/Fecha de aceptación: 17-01-2022 /Fecha de revisión: 30-03-2022.

Cómo referenciar: Monchón López, L. (2022). Reflexiones acerca del encaje constitucional y significado de los recursos administrativos en materia tributaria. *Revista Técnica Tributaria* (136), 19-77

SUMARIO

1. Introducción

2. La vía previa administrativa desde una perspectiva constitucional de Derecho interno y europeo: la conveniencia de su configuración optativa

3. Exigencias que se derivan del carácter preceptivo de la reclamación económico-administrativa

3.1. La proyección de la finalidad constitucional del sistema de recursos administrativos en la resolución de estos: la obligación de resolver respetando el principio de buena administración, actuado de forma objetiva y con sometimiento pleno al Derecho

3.2. Supuestos en los que nunca puede ser obligatoria la interposición de la reclamación económico-administrativa

3.3. El plazo de interposición de la reclamación y la duración del procedimiento económico-administrativo

3.4. La deficiente regulación de la inadmisibilidad de la reclamación económico-administrativa

3.5. La incidencia de la presentación del recurso administrativo en la ejecutoriedad del acto recurrido y la regulación de la suspensión del acto recurrido: ¿De verdad la reclamación económico-administrativa queda fuera del procedimiento de aplicación de los tributos?

3.6. El devengo de intereses de demora durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa: reiteración y retroacción de actuaciones

3.7. La legitimación activa de la propia administración y las costas del procedimiento

4. Conclusiones

Bibliografía

1. Introducción

El presente artículo tiene como objeto efectuar una reflexión crítica acerca de la posición constitucional de los recursos en vía administrativa, en particular, cuando estos constituyen un trámite necesario para poder residenciar el litigio ante la jurisdicción contencioso-administrativa, como acontece en el ámbito tributario. Aunque se tendrá presente la normativa administrativa común, ha de recordarse que en el ámbito tributario la interposición de la reclamación económico-administrativa es un requisito para poder acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Por tanto, el estudio hará una especial incidencia en la configuración del citado recurso.

También debe reseñarse que esta investigación viene motivada por una serie de estudios doctrinales y de pronunciamientos jurisprudenciales previos que, de una forma u otra, han cuestionado algunos aspectos del sistema de recursos administrativos. Ello no hace sino resaltar la corrección de algunas críticas a este sistema y la necesidad de su reforma.

Con carácter previo conviene aclarar que se parte de la naturaleza de órganos administrativos de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA)¹, cuestión que se asume plenamente; por lo que no se hará mayor referencia a ello. En cambio, sí se aborda la función, límites y requisitos que inciden sobre los recursos administrativos desde la perspectiva constitucional y de los derechos fundamentales.

Indicado lo anterior, la finalidad de la presente investigación es la de ir especificando los aspectos de la regulación del procedimiento económico-administrativo² que no se ajustan correctamente a las exigencias constitucionales de los procedimientos de revisión administrativa previo recurso. De forma deliberada, el análisis respetará las características esenciales del referido procedimiento. Por ello, no se aborda el debate de si la vía económico-administrativa deber ser meramente potestativa o debe evolucionar hacia una jurisdicción especializada o hacia órganos de carácter arbitral.

Por tanto, la investigación parte y asume la situación actual. Es decir, que se está en presencia de un procedimiento administrativo de revisión obligatorio

1 CHECA GONZÁLEZ, C., aborda esta cuestión con una abundante cita de jurisprudencia, *Reclamaciones Económico-Administrativas*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pág. 146. En similar sentido, ROZAS VALDÉS, J.A., expone que «desde 1973 la vía económico-administrativa no es sino un recurso previo administrativo», por lo que «no se puede considerar más esta vía como una jurisdicción especial retenida, sino como la formalización en Derecho tributario de lo que en Derecho administrativo se conoce como el necesario "agotamiento de la vía administrativa"», «Comentario a la Sentencia del TJUE, de 21 de enero de 2020», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 129, 2020, pág. 5/9. Con más extensión en «La administración de la justicia tributaria en España», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 452, 2020 págs. 39 y ss.

2 Conviene advertir que el estudio toma como punto de referencia la regulación de la reclamación económico-administrativa, ya que este es el recurso administrativo que tiene carácter preceptivo en el ámbito tributario. No obstante, la mayoría de las observaciones también resultan trasladables al recurso potestativo de reposición.

para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa y que es tramitado íntegramente por órganos administrativos. Con ello, lo que se pretende es resaltar aquellos aspectos de la regulación actual que no se ajustan a las exigencias constitucionales y que, por tanto, deben ser necesariamente modificados.

Al mismo tiempo, tampoco se oculta que este análisis pondrá de manifiesto las contradicciones y fallas del sistema que deberían servir para impulsar una más profunda remodelación del sistema de revisión en vía administrativa.

2. La vía previa administrativa desde una perspectiva constitucional de Derecho interno y europeo: la conveniencia de su configuración optativa

La revisión de un acto o disposición es la acción de volver sobre los mismos a efectos de su modificación o desaparición del mundo del Derecho. En el ámbito de la revisión administrativa ha de indicarse que los recursos son los medios naturales con que cuentan los ciudadanos para reaccionar frente a la actuación del poder ejecutivo. Estos recursos administrativos son actuaciones de los particulares mediante las que instan a la Administración la revocación o reforma de una resolución. Aunque suponen el ejercicio de un derecho reaccional por parte del administrado, su encuadre adecuado es en el seno de la autotutela administrativa.

En este sentido, la presunción de legalidad de los actos administrativos es *iuris tantum*, de forma que si los particulares la quieren destruir deben recurrirlos. La Administración tendrá la competencia para revisar sus propios actos, en una especie de «primera instancia». Aparece la doble característica de los recursos administrativos: por un lado, son un privilegio de la Administración y, correlativamente, son una carga para los administrados que deben levantarla, en su caso, para poder acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa; y, por otro lado, suponen también una garantía, pues les permiten reaccionar contra los actos administrativos.

No obstante, debe tenerse presente que, en definitiva, pesa más la visión de privilegio administrativo. Esta perspectiva negativa deriva, en gran medida, de diversos aspectos de su regulación jurídica. Aunque muchas de estas circunstancias serán analizadas a lo largo de este trabajo, ha de resaltarse que ese carácter se resalta por el hecho de que la interposición del recurso administrativo sea un requisito para el acceso a la jurisdicción y, a su vez, que su plazo de interposición sea más corto (un mes) que el del contencioso-administrativo (dos meses). De forma, que al configurarse como previo y necesario, el plazo para interponer el recurso jurisdiccional se reduce, en la práctica, al más corto, ya que de no interponerse el recurso administrativo, en tiempo y forma, la resolución quedará firme y consentida.

En este sentido, interesa traer a colación que la regulación de los recursos difiere sustancialmente en el ámbito tributario frente al Derecho administrativo común.

En este último, la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, tiene en cuenta si el acto que se recurre ha puesto o no fin a la vía administrativa. En el primer caso, se podrá acudir directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa; si bien se establece la posibilidad de interponer un recurso potestativo de reposición (art. 123.1). En cambio, si el acto no ha puesto fin a la vía administrativa el acceso a la jurisdicción requiere de la interposición del recurso de alzada, cuya resolución sí pone fin a la citada vía (arts. 114.1 y 121.1).

En cambio, la normativa general tributaria establece dos recursos administrativos: el recurso de reposición previo y potestativo a la reclamación económico-administrativa y esta misma —arts. 213, 222 y 227 de la Ley General Tributaria (LGT)—. A su vez y en un aspecto que debe ser resaltado en este trabajo, el artículo 249 de la citada Ley dispone que *«las resoluciones que pongan fin a la vía económico-administrativa serán susceptibles de recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente»*. Esto implica que la reclamación económico-administrativa se configura como un recurso que el ciudadano debe interponer con carácter previo y obligatorio si quiere acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Por otra parte, la discusión acerca del mantenimiento, con carácter previo y necesario, de los recursos administrativos se encuentra muy mediatizado por el derecho a obtener la tutela judicial efectiva; reconocida, en el ámbito interno, por el art. 24 de la Constitución. De forma similar, en el ámbito del Derecho de la Unión Europea ha de tenerse presente, por un lado, el art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que recoge el citado derecho. Por otro lado, también ha de traerse a colación el art. 19.1 del Tratado de la Unión Europea, en virtud del cual *«los Estados miembros establecerán las vías de recurso necesarias para garantizar la tutela judicial efectiva en los ámbitos cubiertos por el Derecho de la Unión»*.

Es evidente que el establecimiento de recursos administrativos que han de agotarse como requisito previo a la interposición del recurso judicial significa, como mínimo, un retraso en el acceso a la jurisdicción. Esto implica que podrían llegar a ser considerados como una dilación indebida, ya que ha de tenerse presente que la Administración cuando los resuelve está, realmente, actuando en el seno de un privilegio jurídico. Por tanto, debe valorarse la posible incidencia del derecho a la tutela jurídica en este campo. Pues bien, esta cuestión ha sido analizada tanto en el ámbito interno, como europeo.

Ha de reseñarse que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC) (Sentencia 21/1986, de 14 de febrero, Fundamento Jurídico 2³) estima constitucional la vía previa administrativa. Se considera que no impide el acceso a ésta, ni supone que la Administración sustituya a los órganos jurisdiccionales. No obstante, también reconoce que «supone la creación de ciertas dificultades en el acceso a la jurisdicción ordinaria. Pero, por otra parte, no hay que olvidar que el texto constitucional encomienda a la Administración Pública un conjunto de tareas y funciones que requieren una especial regulación».

3 Doctrina reiterada, entre otras, en el Fundamento Jurídico 5 de la STC 12/2003 de 28 enero.

Pero el propio TC (Sentencia 206/1987, de 21 de diciembre, Fundamento Jurídico 5; que recoge la doctrina de la Sentencia de 25 de enero de 1983, Fundamento Jurídico 3), afirma que, en abstracto, también puede constituir una violación del citado derecho fundamental la imposición de requisitos o consecuencias no ya impeditivas u obstaculizadoras, sino meramente limitativas o disuasorias del ejercicio de las acciones y recursos. No obstante, igualmente indica que tal violación constitucional sólo es penable si los requisitos o consecuencias legales del ejercicio de la acción o recurso fueran irrazonables o desproporcionados o el resultado limitativo o disuasorio que de ellos deriva supusiera un impedimento real a dicho ejercicio.

También se indica que esas limitaciones deben responder a finalidades razonables de protección de bienes e intereses constitucionales protegidos y que deberán guardar una notoria proporcionalidad. Particularmente, se resalta que, entre ellas, cabe incluir la de prevenir los resultados distorsionadores en el sistema judicial que se derivarían de una excesiva litigiosidad o sancionar el ejercicio abusivo, temerario o de mala fe del propio derecho de acceso a la justicia.

En este sentido, resulta muy clarificadora la STC 60/1989, de 16 de marzo, en cuyo Fundamento Jurídico 2 se explicita que «la reclamación previa... tiene como objetivos fundamentales, por un lado, poner en conocimiento del organismo correspondiente el contenido y los fundamentos de la pretensión, y por otro, darle la oportunidad de resolver directamente el litigio, evitando el uso de los mecanismos jurisdiccionales».

Esta jurisprudencia es, en esencia, trasladable al ámbito de los recursos administrativos, dada las semejanzas de estos con la extinta vía previa administrativa al ejercicio de las acciones civiles y laborales y permite concluir que, orgánicamente, la tutela judicial efectiva sólo se puede obtener en vía judicial. Pero siendo la jurisdicción el único respaldo admisible de este derecho, ello no es obstáculo para que se pueda, e incluso que se deba, obtener tutela jurídica, que no judicial, en la vía administrativa; y para ello nada mejor que esta vía cumpla en la medida de lo posible los principios y garantías derivados del art. 24 de la Constitución.

En esta misma línea, la incidencia del citado precepto en la regulación de los recursos administrativos se ve reforzada por la STC 76/1996, que señaló que la necesidad de comunicar a la Administración⁴, con carácter previo, la intención de interponer el recurso contencioso-administrativo debía ser entendida como un requisito previo subsanable; ya que en caso opuesto sería contraria al Derecho a la tutela judicial efectiva. Aunque esta consideración de subsanable no es predicable de los recursos administrativos, lo importante en este trabajo es que estos (como lo era la comunicación) constituyen requisitos previos para el acceso a la jurisdicción. De ello, se debe concluir, necesariamente, que el derecho fundamental a obtener una tutela judicial efectiva tiene incidencia en esta materia.

4 Este requisito de comunicación previa se estableció por el art. 110.3 y la Disposición adicional undécima de la Ley 30/1992 y fue suprimido por la reforma operada por la Ley 4/1999.

Desde una perspectiva europea, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en su Sentencia de 27 de septiembre de 2017, Caso Peter Puškár, C-73/16 (ECLI: EU:C:2017:253), ha llegado a conclusiones muy similares. Así, se afirma que «la obligación de agotar las vías de recurso administrativo disponibles, como requisito previo para la interposición de los recursos judiciales, constituye una limitación del derecho a la tutela judicial efectiva a efectos del art. 47 de la Carta, la cual, conforme al art. 52, apartado 1⁵, de ésta, sólo se justifica si está establecida por la ley, respeta el contenido esencial de dicho derecho y, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, es necesaria y responde efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás» (apartado 62).

Ahora bien, la propia Sentencia recuerda que el principio de tutela judicial efectiva es compatible con el establecimiento de procedimientos de conciliación y mediación extrajudicial, de tramitación previa, «cuando dichos procedimientos no conduzcan a una decisión vinculante para las partes, no impliquen un retraso sustancial a efectos del ejercicio de la acción judicial, interrumpen la prescripción de los correspondientes derechos y no ocasionen a las partes gastos, u ocasionen gastos escasamente significativos, siempre y cuando la vía electrónica no constituya el único medio de acceder a esos procedimientos y sea posible adoptar medidas provisionales en aquellos supuestos excepcionales en que la urgencia de la situación lo exija» (apartado 70).

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea también indaga acerca de los motivos que justifican la existencia de una vía administrativa previa. En este sentido, indica que estos «son, por un lado, la voluntad de dar a la Administración pública la oportunidad de reparar situaciones ilegales... y de evitar que se entablen procedimientos judiciales inesperados y, por otro lado, la contribución de esta obligación a la eficacia del procedimiento judicial, dado que, cuando la Administración no comparta la opinión del recurrente y éste interponga recurso en vía judicial, el juez podrá basarse en el expediente administrativo elaborado» (apartado 66). En definitiva, su finalidad legítima es la de «descargar a los tribunales de litigios que puedan zanjarse directamente ante las autoridades administrativas en cuestión y aumentar la eficacia de los procedimientos judiciales» (apartado 67).

Por último, ha de indicarse que la doctrina ha asumido esta visión de la cuestión, por lo que sus pronunciamientos acerca la validez de la vía económico-administrativa giran en torno a estas ideas. Así, a fin de justificar su existencia o la conveniencia de su modificación o, incluso, supresión, se han barajado⁶

5 Que señala que «cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás».

6 Un excelente resumen de estas posiciones lo realizan MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2018, pág. 185 y RIBES RIBES, A., en *La Tutela Judicial Efectiva en el Ámbito Tributario*, Ed-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, págs. 78 y ss.

argumentos tales como la separación orgánica de los TEAs, el que sean órganos colegiados, su especialización, la gratuidad del procedimiento, su hipotética eficacia –lo que permitiría agilizar y descongestionar la jurisdicción contencioso-administrativa– o, por el contrario, su ineficacia, lentitud, retraso en el acceso a la jurisdicción o el hecho de que, a la postre, se necesite un asesoramiento especializado para la correcta defensa de los intereses del reclamante –lo que tendrá un coste económico (que no podrá ser amparado por los mecanismos de justicia gratuita, por lo que la gratuidad del procedimiento se acaba volviendo en contra de los obligaos tributarios)–.

A modo de conclusión de esta visión, ha de indicarse que resultan plenamente acertadas las reflexiones de MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.⁷, cuando indica que debe tenerse presente que la necesidad de agotar la vía administrativa previa no es un imperativo constitucional, sino que es una mera construcción legal, por lo que podrá ser suprimida o modificada por el legislador. Por tanto, si la normativa la establece, el sistema de recursos administrativos, ha de «superar las exigencias de adecuación, necesidad y proporcionalidad impuestas por el Tribunal Constitucional para determinar la adecuación legal de cualquier restricción en el ejercicio de los derechos fundamentales»⁸.

Pues bien, en líneas generales, la doctrina considera que la actual regulación de las reclamaciones económico-administrativas no cumple de forma satisfactoria con esas exigencias, por lo que se proponen diversas medidas que suelen pivotar entre la consideración de que debe ser suprimido o que debe ser transformado en un recurso potestativo⁹.

Al igual que concluye MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.¹⁰, una solución bastante acertada sería la de configurar el recurso administrativo como meramente voluntario. De esta forma se solucionarían los problemas de posible colisión o lesión del derecho a la tutela judicial efectiva y se otorgaría una opción a los ciudadanos que, como tal, debe reforzar sus garantías jurídicas; ya que, si consideran que la vía administrativa les puede resultar beneficiosa, podrán transitar por ella o, en caso contrario, podrán acudir directamente a la jurisdicción.

En ese sentido, una impresión personal es que cuando la oposición frente al acto administrativo se plasma en diversos aspectos es difícil que todos ellos sean atendidos en una única fase. Desde esta perspectiva, que como he indicado es estrictamente personal, la posibilidad de articular el conflicto a través de diversas instancias permite ir obteniendo soluciones parciales que no van a evi-

7 «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *op. cit.*, págs. 200 y ss.

8 *Op. cit.*, pág. 201.

9 *Op. cit.*, pág. 201 y RIBES RIBES, A., *La Tutela Judicial Efectiva en el Ámbito Tributario*, *op. cit.*, págs. 78 y ss.

10 *Op. cit.*, pág. 203.

tar el siguiente litigio, pero permiten ir clarificando la cuestión de fondo más compleja¹¹.

Conviene aclarar que esta investigación no pretende abordar el debate acerca de la utilidad o no de las reclamaciones económico-administrativas. Indicado lo anterior, sí procede posicionarse indicando que las reclamaciones económico-administrativas, como todos los recursos administrativos, deberían ser meramente potestativos.

Reseñado lo anterior, se indagará acerca de la corrección de los distintos aspectos de la regulación de las reclamaciones económico-administrativas dando por supuesto su carácter preceptivo para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Y es que como concluye MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.¹², las diversas reformas normativas han explicitado una voluntad del legislador relativa a seguir manteniendo el carácter previo y necesario de las citadas reclamaciones económico-administrativas, por lo que se hace necesario la reforma de su regulación «puesto que su configuración legal actual no sirve para reducir la conflictividad tributaria y condiciona el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva». En la misma línea ROZAS VALDÉS, J.A., indica que «el modelo de duplicidad de control jurisdiccional –justicia administrativa retenida y delegada– no ha sido objeto de revisión, al contrario, se ha reforzado en sus contradicciones»¹³.

Pues bien, asumiendo plenamente esta visión, en las páginas siguientes de este trabajo se irán detallando y explicitando una serie de reformas que deben

11 Un ejemplo del que he tenido conocimiento directo se puede sintetizar en los siguientes puntos:

- Se tramita un procedimiento de inspección catastral contra un contribuyente titular de una serie de inmuebles, unos afectos a un negocio hotelero y otros no.
- Las discrepancias entre el particular y la Administración son diversas y variadas. Así, la Inspección catastral incluye como afectos algunos inmuebles que no lo están, no hay conformidad acerca de las superficies de los inmuebles (el número de estos es muy elevado incluyendo viviendas, locales y plazas de aparcamiento), se altera la fecha que se tiene en cuenta a la hora de aplicar el coeficiente catastral de antigüedad y, por último, se discute si las viviendas deben ser valoradas catastralmente como inmuebles residenciales o como hoteleros.
- En fase de alegaciones al acta de inspección queda solucionada la cuestión de la superficie, menos de tres locales comerciales.
- Se interpone recurso de reposición frente a las resoluciones resultantes de la inspección catastral. En su resolución quedan perfectamente identificados los inmuebles afectados a la actividad hotelera.
- En la resolución de la reclamación económico-administrativa, se soluciona el conflicto relativo a la antigüedad de las construcciones y la aplicación del correspondiente coeficiente catastral.
- Este recorrido, permite llegar a la jurisdicción contenciosa-administrativa con solo dos problemas vivos: la superficie de tres locales y clarificar si las viviendas afectas al negocio hotelero deben ser valoradas como inmuebles residenciales o como hoteleros.

Pues bien, es cierto que este litigio se ha dilatado mucho tiempo y debería estar ya resuelto. Pero también es verdad que, desde mi visión personal, se antoja complejo que una única persona (o tribunal) pueda afrontar con la misma serenidad de espíritu todos estos problemas (unos más complejos que otros desde una perspectiva jurídica, pero otros como una mayor incidencia económica) que si ya llegan «depurados» y concentrados en los que verdaderamente existe una disputa «real». Además, si el asunto es complejo desde el plano jurídico o fáctico es muy importante que no se vea «embarullado» con otros.

12 *Op. cit.*, pág. 203.

13 «La administración de la justicia tributaria en España», *op. cit.*, pág. 67.

operarse en la indicada regulación a fin de que el carácter preceptivo de este recurso no pueda ser tildado de atentatorio a los derechos fundamentales. Por tanto, esta investigación se encuadra en la perspectiva que señala BARCELONA LLOP, J., cuando indica que «el Consejo de Europa considera que los recursos administrativos no son una antigüalla de la que haya que desprenderse. Ahora bien, ello implica un determinado diseño de los mismos»¹⁴.

3. Exigencias que se derivan del carácter preceptivo de la reclamación económico-administrativa

Las anteriores consideraciones relativas al correcto entendimiento e interpretación de los recursos administrativos se traducen (o al menos se deberían traducir) en una serie de exigencias en su regulación. Por tanto, estas reflexiones, realizadas desde una perspectiva eminentemente teórica, deben proyectarse en aspectos concretos de la regulación de los recursos administrativos y, en particular, de las reclamaciones económico-administrativas. Con ello se conseguiría un mejor encaje de estos recursos con el derecho a la tutela judicial efectiva. Si el acento se pone en la idea de obtener una tutela jurídica (que no estrictamente judicial) de los derechos e intereses del ciudadano la existencia de un sistema de recursos administrativos puede y debe jugar un papel importante y trascendente.

Pues bien, aunque, como se ha indicado, las reclamaciones económico-administrativas deberían configurarse como un recurso potestativo; se parte de la regulación actual. Por ello, el trabajo se realiza teniendo en cuenta que se está en presencia de un recurso previo y necesario para poder acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa. Este carácter les otorga un significado especial, como indica el Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 8354/2011, de 17 noviembre 2011 (ECLI:ES:TS:2011:8354), pues estos se insertan «en el ejercicio del derecho fundamental a obtener una tutela judicial efectiva, que también se extiende a la vía de los recursos administrativos que son la antesala necesaria, como ocurre en el presente caso, del control jurisdiccional que ejercen los órganos de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa».

Reseñado lo anterior, la presente investigación va a ir desgranando diversos aspectos y cuestiones que deberían cumplirse en el diseño y funcionamiento de las reclamaciones económico-administrativas para que adquieran valor y utilidad; generando confianza a los ciudadanos y que «facilite(n) que estos no se vean fatalmente compelidos a entablar un litigio cada vez que discrepan de una determinada actuación de la Administración... Un sistema, en definitiva, eficaz y creíble, económicamente atractivo, también»¹⁵.

14 «Las vías administrativas de recurso: panorama desde la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos» en *Las Vías Administrativas de Recurso a Debate* (Dir. López Ramón), Ed. INAP (disponible en VLEX), Madrid, 2016, pág. 29.

15 BARCELONA LLOP, J., «Las vías administrativas de recurso: panorama desde la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *op. cit.*, págs. 42 y 43.

3.1. La proyección de la finalidad constitucional del sistema de recursos administrativos en la resolución de estos: la obligación de resolver respetando el principio de buena administración, actuado de forma objetiva y con sometimiento pleno al Derecho

Como se ha indicado, la existencia de una vía administrativa previa debe responder a una serie de motivos muy concretos; como son, por un lado, poner en conocimiento del órgano administrativo competente el contenido y fundamento de la pretensión con la finalidad de que la Administración pueda reparar situaciones ilegales y, por otro lado, evitar procedimientos judiciales innecesarios. En este sentido, no puede perderse de vista que, desde una perspectiva práctica, al ciudadano lo que le interesa es obtener una satisfacción rápida y económica a sus pretensiones. Por tanto, que ello se consiga a través de la vía administrativa o judicial sería un aspecto menos importante.

Partiendo de estas consideraciones y de que los recursos administrativos constituyen un privilegio de la Administración, debe repararse en la especial e importante función que desempeña el órgano administrativo encargado de resolverlos. En efecto, se ha señalado que la vía administrativa no puede considerarse ajena a las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva y que el recurso, más que una garantía del particular, es una carga para él. Por tanto, la Administración debe actuar con «objetividad» y con «sometimiento pleno a la Ley y al Derecho» (como ordena el art. 103 de la Constitución) para que ese privilegio no sea usado como un instrumento dispuesto para la eficacia de actuaciones arbitrarias, sino que permita que el ciudadano obtenga la tutela jurídica de la forma más efectiva posible.

Se requiere, pues, que el recurso administrativo sea una medida eficaz en la consecución de sus fines constitucionales. Como ha indicado el TC, en el Fundamento de Derecho 5 de su Sentencia 12/2003, de 28 de enero, esta vía «se justifica, especialmente, en razón de las especiales funciones y tareas que la Administración tiene encomendadas por el ordenamiento constitucional; siendo *ratio* de dicho presupuesto la de poner en conocimiento de la Administración el contenido y fundamento de la pretensión, dándole la oportunidad de resolver directamente el litigio, evitando así la vía judicial».

Desde esta perspectiva, y teniendo presente el principio de eficacia administrativa del art. 103.1 de la CE, ha de remarcarse que la finalidad constitucional de la vía administrativa previa exige que los recursos se resuelvan adecuadamente adoptando la solución jurídica más correcta.

Es decir, el buen entendimiento del principio de eficacia implica rechazar una visión que llevaría a considerar que el órgano resolutorio de la reclamación debe resolver la controversia jurídica primando la defensa de los hipotéticos intereses de la Administración, que serían contrapuestos a los del obligado tributario, y que para ello se deben buscar las interpretaciones que permitan negar la petición del ciudadano.

Al contrario, el órgano resolutorio no puede considerar al ciudadano como un oponente jurídico sino como un coadyuvante de la Administración en su labor

de aplicar correcta y eficazmente el ordenamiento jurídico. En definitiva, el principio constitucional de eficacia administrativa exige que aquel tenga que actuar de forma «responsable», resolviendo con arreglo al Derecho, a fin de evitar, en la medida de lo posible, que la discrepancia tenga que ser solventada en el ámbito judicial. En este sentido, ha de recordarse que esta finalidad es la que legitima el carácter necesario de la vía previa administrativa.

Como se observa esta exigencia, que deriva de la finalidad constitucional de la existencia de un sistema de recursos administrativos, exige una conducta de los órganos administrativos que supere el estricto formalismo en el cumplimiento de las normas¹⁶.

Esta perspectiva permite entroncar estas reflexiones con el principio de buena administración¹⁷, al cada vez acude más el Tribunal Supremo a la hora de justificar sus decisiones. Como recuerda el alto Tribunal, en su Sentencia 430/2020, de 18 de mayo (ECLI:ES:TS:2020:966), este principio que se encuentra «implícito en la Constitución (arts. 9.3 y 103), proyectado en numerosos pronunciamientos jurisprudenciales, y positivizado, actualmente, en nuestro Derecho común (art. 3.1.e) de la Ley 40/2015), en el Derecho de la Unión Europea (arts. 41 y 42 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión), impone a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivadas de su actuación, o aquellas que den lugar a resultados arbitrarios, sin que baste al respecto la mera observancia estricta de procedimientos y trámites».

Pero lo que interesa más desde esta investigación es que el TS también indica que este «principio reclama, más allá de ese cumplimiento estricto del procedimiento, la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente y ordena a los responsables de gestionar el sistema impositivo (en nuestro caso), es decir, a la propia Administración Tributaria, observar el deber de cuidado y la debida diligencia para su efectividad y la de garantizar la necesaria protección jurídica de los ciudadanos, impidiendo situaciones absurdas, que generen enriquecimiento injusto o, también, que supongan una

16 En este sentido, MARCO SANJUÁN, J.A. (presidente del TEAC) considera que «desde la Administración tributaria debemos intentar fomentar una relación cada vez más cooperativa con los contribuyentes que facilite el cumplimiento tributario. La única forma de transmitir buenas sensaciones a los ciudadanos es demostrarles la responsabilidad, la dedicación y la profesionalidad de las personas que componen la Administración tributaria. Los TEA somos uno de los pilares esenciales que deben transmitir seguridad jurídica al reclamante y demás obligados tributarios», «La solución de los problemas históricos de los Tribunales Económico-Administrativos», *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*, 6 de octubre de 2021, accesible en la siguiente dirección web: <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/>.

En una línea parecida, la STS 4371/2021, de 16 de noviembre (ECLI:ES:TS:2021:4371), indica que legitimidad de los recursos administrativos se encuentra en que suponen un autocontrol administrativo pero siempre que «sea real y no expresión de un mero trámite formal» (Fundamento de Derecho quinto).

17 La doctrina se ha ocupado recientemente de este principio: CASAS AGUDO, D., «Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario» en *Derechos Fundamentales y Tributación*, número monográfico de la revista *Nueva Fiscalidad*, 2020, págs. 61 y ss. y MARÍN-BARNUEVO FAVO, D., «El principio de buena administración en materia tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 186, 2020, págs. 15 y ss.

tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen»¹⁸.

Pues bien, esta visión del principio de buena administración permite afirmar que esa exigencia, que se proyecta sobre la conducta de los órganos administrativos encargados de resolver los recursos administrativos, no es solo una obligación moral o cultural¹⁹. Al configurar una obligación jurídica y de actuación administrativa, –que se plasma en un deber de cuidado y de diligencia administrativa que facilite la necesaria protección jurídica de los ciudadanos y sin que se origine una tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen–, presenta una proyección particular en los órganos encargados de resolver los recursos administrativos. Ello implica que estos tendrán que acomodar su actuación y sus resoluciones a este principio.

En este sentido, es reveladora la STS 586/2020, de 28 de mayo (ECLI:ES:TS:2020:1421), cuando se indica que «el deber jurídico de resolver las solicitudes, reclamaciones o recursos no es una invitación de la ley a la cortesía de los órganos administrativos, sino un estricto y riguroso deber legal que obliga a todos los poderes públicos, por exigencia constitucional (arts. 9.1; 9.3; 103.1 y 106 CE), cuya inobservancia arrastra también el quebrantamiento del principio de buena administración, que no sólo juega en el terreno de los actos discrecionales ni en el de la transparencia, sino que, como presupuesto basal, exige que la Administración cumpla sus deberes y mandatos legales estrictos y no se ampare en su infracción... para causar un innecesario perjuicio al interesado». Es más, esta Sentencia califica de «intolerable» «la concepción de que el recurso de reposición no tiene ninguna virtualidad ni eficacia favorable para el interesado». Evidentemente, esta misma consideración debe entenderse referida a cualquier otro recurso administrativo, máxime si es obligatorio para poder acudir a la jurisdicción.

Una cuestión que se debe resaltar es que estas apreciaciones deben arrumbar por completo y de forma radical la idea de que la Administración no está obligada a actuar con el mayor y más exigente respeto al Derecho en la resolución de los recursos.

En este sentido, no puede dejar de hacerse una referencia a la nueva filosofía del «*compliance*» o cumplimiento cooperativo. Como ha puesto de manifiesto la doctrina²⁰, esta nueva gobernanza fiscal, que no es sino expresión del principio de buena administración, también se predica respecto de los órganos públicos exigiéndoles un comportamiento ético y una confianza en los ciudadanos. En particular, ese cumplimiento cooperativo se proyecta de manera especialmente intensa en la vía económico-administrativa, ya que su razón de ser es la evitar que, para solucionar la discrepancia puesta de manifiesto por el ciudadano al

18 El subrayado es propio.

19 BARCELONA LLOP, J., «Las vías administrativas de recurso: panorama desde la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos», *op. cit.*, pág. 60.

20 Entre otros, HERRERA MOLINA, P.M., «Gobernanza fiscal: de las empresas a la Administración», en *Gobernanza fiscal: Una aproximación equilibrada*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2020, págs. 45 y siguientes y CHICO DE LA CÁMARA, P., «Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas? "Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda"», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero (Westlaw)*, n.º 1989, 2021, págs. 6/26 y siguientes.

interponer el recurso, sea necesario llegar a la vía judicial. Para ello, se hace necesario que los TEAs actúen de conformidad con las exigencias que se derivan de este cumplimiento cooperativo y confiando en que las razones que llevan a los interesados a interponer las reclamaciones son legítimas.

En definitiva, ha de resaltarse que ese deber de «buena resolución» (si se permite la expresión), que recae sobre los órganos administrativos encargados de tramitar los recursos, se convierte en un requisito jurídico de validez de su actuación. De forma que, si se incumple, las resoluciones que se dicten estarán viciadas jurídicamente y serán anulables, lo que, a su vez, debe permitir erradicar «la presunción nacida de los malos hábitos o costumbres administrativos –no de la ley–, de que el recurso sólo tiene la salida posible de su desestimación»; ya que «el primer interés general para la Administración pública es el de que la ley se cumpla y con ello los derechos de los ciudadanos» (STS 586/2020).

3.2. Supuestos en los que nunca puede ser obligatoria la interposición de la reclamación económico-administrativa

Uno de los supuestos que más críticas ha suscitado en la doctrina queda referido a aquellos casos en los que la interposición de la reclamación económico-administrativa está normativamente abocada a su desestimación. Como ha indicado MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «para poder afirmar que el agotamiento de la vía administrativa persigue una finalidad legítima y digna de protección, ha de tratarse de recursos económico-administrativos que permitan la solución del conflicto con carácter previo a la vía judicial y que no respondan únicamente al ejercicio del privilegio administrativo de volver sobre sus propios actos que sólo conlleva un retraso en el acceso a la plena tutela»²¹.

El análisis debe partir del hecho de que los TEAs son órganos administrativos y, por tanto, no podrán estimar una pretensión que se fundamente en la inconstitucionalidad de una Ley o en la ilegalidad de una norma reglamentaria que todavía no han sido expulsadas del Ordenamiento jurídico. En esos supuestos, el carácter previo y necesario de la interposición de la reclamación debe reputarse claramente contrario al derecho fundamental a la tutela judicial y, por tanto, inconstitucional²². Resulta evidente que, en el escenario descrito, el recurso administrativo es una mera dilación sin ninguna justificación o finalidad válida.

21 «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *op. cit.*, pág. 186.

22 En igual sentido, RIBES RIBES, A., *La Tutela Judicial Efectiva en el Ámbito Tributario*, *op. cit.*, pág. 86 y MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *op. cit.*, pág. 188. Por su parte, MULEIRO PARADA, L.M., apunta que en estos supuestos se estaría superando el plazo razonable de los procesos y, por tanto, se podría estar violando el art. 6 del Convenio para la protección de los derechos y de las libertades fundamentales, «Las exigencias europeas del derecho a la tutela judicial efectiva y la modulación de sus garantías procesales en el ámbito tributario. Especial referencia al proceso justo con duración razonable y la obligatoriedad de las vías extrajudiciales» en *Derechos Fundamentales y Tributación*, número monográfico de la revista *Nueva Fiscalidad*, 2020, pág. 163.

Esta exigencia, al menos cuando el litigio descansa sobre la inconstitucionalidad de la norma, ha sido reconocida por la STS 815/2018, de 21 mayo (ECLI:ES:TS:2018:2054). La Sentencia se limita a «al análisis del carácter preceptivo de los recursos administrativos cuando exclusivamente se denuncia como motivo de impugnación la inconstitucionalidad de la norma con fuerza de ley en la que se apoya la decisión administrativa singular impugnada». Pero, como se verá a continuación, su doctrina tiene un alcance más amplio y general.

El Tribunal Supremo indica que la existencia de una vía administrativa de recursos no es una exigencia constitucional pero que constituye una legítima opción legislativa. De ello concluye que ese carácter se extiende al establecimiento del agotamiento de la vía de recursos en sede administrativa como presupuesto procesal para la viabilidad de la impugnación jurisdiccional de los actos y disposiciones de las Administraciones públicas. Este carácter, meramente legal, de la necesidad de agotar la vía administrativa permite que se pueda (y deba) analizar su ajuste al contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva proclamada por el art. 24.1 CE y el control jurisdiccional de la Administración exigido por el art. 106.1 CE.

Aclarado lo anterior, el Tribunal Supremo recuerda que es una exigencia constitucional que no se demore de manera injustificada y desproporcionada el ineludible control jurisdiccional de la Administración, «obstaculizando y retrasando sin razón objetiva suficiente la satisfacción del derecho a obtener la tutela judicial efectiva de quienes combaten las disposiciones y actos administrativos que les conciernen».

Todo lo anterior le lleva a afirmar que «si para el ejercicio de la acción jurisdiccional frente a una Administración pública se exigiera a los ciudadanos la interposición de un recurso administrativo que se revelara manifiestamente ineficaz para el éxito de su pretensión, cabría concluir, en la medida en que la formulación del recurso se erigiría en una carga procesal para el demandante como presupuesto de viabilidad de su acción ..., que esa carga, en cuanto inútil, negaría la razón que justifica su imposición, deviniendo desproporcionada y vulneradora del derecho a obtener la tutela judicial efectiva, al tiempo que desconocería el mandato del art. 106.1 CE, que impone un efectivo control jurisdiccional de la actuación administrativa. Este último precepto constitucional exige que los instrumentos procesales se articulen de manera que hagan posible una fiscalización plena del ejercicio de las atribuciones administrativas..., plenitud incompatible con demoras impuestas por la interposición de recursos en vía administrativa manifiestamente ineficaces e inútiles para dar cumplimiento al fin que los justifica.»

Adicionalmente y en relación con la impugnación indirecta de normas, el Tribunal aclara que esta «no suscita ningún problema si el órgano competente para resolver el recurso contra el acto singular lo es también para controlar la validez de la norma y declarar su nulidad..., o disponga de un trámite para plantear incidentalmente la cuestión al órgano competente para ello».

Estas atinadas reflexiones del Tribunal Supremo son las que permiten afirmar que, —dejando de lado las limitaciones específicas de la sentencia reseñada (que recae en relación con el recurso de reposición local y cuando el motivo de

impugnación es la inconstitucionalidad de la norma)–, es evidente que las consideraciones en las que se fundamenta la Sentencia aquí comentada presentan un alcance general en relación con todo el Ordenamiento jurídico tributario (e, incluso, administrativo) y que dada su transcendencia constitucional no pueden ser desconocidas ni por la Administración ni por el legislador.

Por tanto, ha de afirmarse que los recursos administrativos, y por tanto las reclamaciones económico-administrativas, no pueden tener carácter preceptivo para acceder a la jurisdicción cuando el órgano resolutorio no tiene competencias para resolver la cuestión planteada.

Con independencia de lo anterior, ha concluirse con LITAGO LLEDÓ, R., que es necesario que la regulación legal de las reclamaciones económico-administrativas refleje de forma correcta este aspecto. Y es que, como ha indicado la autora citada²³, la fijación de esta cuestión en una sentencia de casación plantea muchas dudas y problemas tales como los relativos a la concreta extensión de la interpretación jurisprudencial o el posible exceso competencial del TS.

Esto acontece, también, si el recurso administrativo se funda en la ilegalidad de un precepto reglamentario. Los argumentos expuestos anteriormente son trasladables *mutatis mutandis*, ya que el órgano económico-administrativo no puede controlar la validez de la norma y declarar su nulidad. Y es que los Tribunales Económico-Administrativos (TEAs) al ser órganos administrativos están sometidos al principio de legalidad «*con sometimiento pleno a la ley y al Derecho*», tal y como establecen los arts. 103.1 y 106.1 de la Constitución.

Adicionalmente, también debe indicarse que tampoco existe ningún trámite para plantear incidentalmente la cuestión a los órganos jurisdiccionales que sí podrían declarar la irregularidad de la norma reglamentaria. Pero es que la existencia de ese trámite incidental no tendría sentido alguno, ya que los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa serían los competentes para resolver la citada cuestión y el fondo del asunto, por lo que, por un elemental principio de economía procesal, procedería que estos asumieran la competencia completa para resolver el litigio planteado.

Dentro de este ámbito han de incluirse aquellos casos en los que la regulación genera una aplicación automatizada de la norma reglamentaria que, formalmente, es «legal» pero llega a resultados contrarios al ordenamiento jurídico.

Un buen ejemplo de lo anterior ha acontecido en la comprobación de valores por referencia al valor catastral²⁴. Como es conocido, la letra b) del art. 57.1 de la LGT dispone que la comprobación de valores podrá realizarse mediante la «*estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal*».

23 Sobre este particular debe consultarse su artículo «La creación de derecho tributario por el Tribunal Supremo», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 186, 2020, págs. 112 y 119.

24 MOCHÓN LÓPEZ, L., «El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude» y «La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la constatación de un sistema caduco», *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 22, 2008, págs. 64 y siguientes y 21, 2018, págs. 187 y siguientes.

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario».

La aplicación de este medio de comprobación por parte de la mayoría de las administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas –que tienen la competencia para gestionar los llamados impuestos patrimoniales (Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentos y Sucesiones y Donaciones), que son en los que este procedimiento tiene una mayor transcendencia– llevó a que publicasen normas reglamentarias (Ordenes de sus Consejerías de Hacienda) en las que, tras una exposición metodológica, se aprobaban unos coeficientes por cada municipio que se aplicaban al valor catastral a fin de llevar a cabo la comprobación de valores y fijar el «valor real» del inmueble.

Este actuar ha sido expulsado del ordenamiento jurídico por la STS 843/2018, de 23 de mayo (ECLI:ES:TS:2018:2186), que indica que esta actividad no puede ser considerada como un medio de comprobación al estar basada en fórmulas abstractas y tener naturaleza reglamentaria. La Sentencia fija como doctrina que el referido método «no es idóneo, por su generalidad y falta de relación con el bien concreto de cuya estimación se trata, para la valoración de bienes inmuebles en aquellos impuestos en que la base imponible viene determinada legalmente por su valor real, salvo que tal método se complementa con la realización de una actividad estrictamente comprobadora directamente relacionada con el inmueble singular que se someta a avalúo».

Ahora bien, desde la perspectiva de esta investigación, interesa destacar que durante el tiempo en que este medio de comprobación de valores se ha estado aplicando hasta la publicación de la referida Sentencia, la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación resultante de ese medio de comprobación de valores estaba abocada de forma necesaria a su desestimación. La naturaleza de los órganos encargados de resolver los recursos administrativos pertinentes les impedía apreciar la hipotética incorrección de un coeficiente establecido normativamente. Suponiendo la corrección formal del procedimiento de comprobación, los recursos administrativos que se planteaban contra las valoraciones en las que se haya empleado este medio de comprobación no podían tener éxito.

Por tanto, en estos supuestos y, en general, en aquellos en los que la regulación genera una aplicación automatizada de la norma reglamentaria que, formalmente, es «legal» pero llega resultados contrarios al ordenamiento jurídico, la reclamación económico-administrativa es un mero e injustificado obstáculo a la obtención de la tutela judicial efectiva, por lo que su carácter preceptivo resulta contrario al derecho a la tutela judicial efectiva sin dilaciones indebidas.

Otro supuesto en el que no puede ser obligatoria la interposición de la reclamación económico-administrativa es cuando la pretensión del recurrente se

fundamenta en que la normativa nacional sea contraria al Derecho de la Unión Europea o sea necesario solicitar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sobre esta cuestión han de tenerse presente, esencialmente, la Sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, SA, C-274/14 (ECLI:EU:C:2020:17), y la del Tribunal Supremo 1336/2021, de 16 de noviembre (ECLI:ES:TS:2021:4371).

El análisis debe partir recordando que los arts. 237.3 de la LGT y 58.bis del Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de revisión en vía administrativa, regulan la hipotética posibilidad de que los TEAs planteen cuestiones prejudiciales ante el TJUE.

Esta regulación contaba con el aval de la jurisprudencia europea preexistente. Así, por ejemplo, puede citarse la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 1 de abril de 1993, *Diversint y Iberlacta vs. Administración Principal de Aduanas e Impuestos Especiales de la Junquera*, C-260/91 y 261/91 (ECLI:EU:C:1993:136). Y más específicamente ha de traerse a colación la STJUE de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros vs. Agencia Estatal de la Administración Tributaria*, C-110/98 a C-147/98 (ECLI:EU:C:2000:145), que consideró que los TEAs «reúnen los cinco requisitos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al concepto de órgano jurisdiccional en el sentido de dicha disposición, a saber, origen legal, permanencia, jurisdicción obligatoria, procedimiento contradictorio y decisión en Derecho». Asimismo añadió que, gracias a las garantías previstas por la normativa española acerca de la separación funcional entre los servicios de la Administración tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación de los tributos, por una parte, y los TEAs, por otra (encargados de resolver las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir ninguna instrucción de la Administración tributaria), podía otorgárseles «la cualidad de tercero en relación con los servicios que adoptaron la decisión objeto de la reclamación y la independencia necesaria para poder ser considerados órganos jurisdiccionales».

A su vez, esta posibilidad también había sido reconocida por la doctrina administrativa recogida por el TEAC en sus Resoluciones de 29 de marzo de 1990²⁵ y de 16 de enero de 1992²⁶.

Sin embargo, el TJUE ha cambiado su criterio en la Sentencia de 21 de enero de 2020. En ella inadmite la cuestión prejudicial planteada por la Resolución de 2 de abril de 2014 del TEAC. El Tribunal considera que los TEAs no son competentes para su planteamiento, al no tener la consideración de órganos judiciales a los efectos del art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Sobre este particular ha de indicarse que el citado precepto establece que los órganos jurisdiccionales de los Estados miembro puedan plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE sobre la interpretación de los Tratados o sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha ido perfi-

25 FALCÓN y TELLA, R., «En torno a la Resolución del T.E.A.C. de 29 de marzo de 1990», *Revista Impuestos*, n.º 22, 1990, pág. 71.

26 *Revista Impuestos*, n.º 20, 1992.

lando, en una reiterada jurisprudencia, los requisitos que deben cumplirse para que un organismo nacional pueda ser considerado «órgano jurisdiccional» a estos efectos. Para ello, se tienen en cuenta un conjunto de factores, como son su origen legal, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del organismo de normas jurídicas, así como su independencia. Es, precisamente, este último requisito el que entiende el Tribunal que no se cumple.

Desde la perspectiva de este trabajo resulta muy interesante detenerse mínimamente en las razones que se ofrecen al respecto. Según la jurisprudencia del TJUE²⁷, el concepto de independencia, a fin de calificar un órgano como jurisdiccional, comporta dos aspectos.

Por un lado y desde una perspectiva externa, el órgano debe ejercer sus funciones con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación respecto a nadie y sin recibir órdenes ni instrucciones, cualquiera que sea su procedencia. Con ello, quedará protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar su independencia en el enjuiciamiento. También debe concurrir la inamovilidad de sus miembros, lo que constituye una garantía inherente a la independencia judicial.

Desde la perspectiva interna, el concepto de independencia se asocia a la imparcialidad o equidistancia entre las partes en conflicto y a sus intereses respectivos en relación con el objeto de aquel. Este aspecto exige el respeto de la objetividad y la inexistencia de cualquier interés en la solución del litigio que no sea el de la estricta aplicación de la norma jurídica. Implica, ante todo, que el órgano de que se trate tenga la calidad de tercero con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida.

Pues bien, el TJUE entiende que los TEAs no cumplen con estos requisitos y, por tanto, no pueden ser considerados como órganos jurisdiccionales desde la perspectiva europea.

Así, estima que no concurren los requisitos para que pueda afirmarse su independencia externa. Ello se debe a que el régimen de nombramiento y separación del presidente y los vocales de los TEAs es competencia discrecional del poder ejecutivo (arts. 29 y 30 del Real Decreto 520/2005). Por tanto, estos funcionarios no se encuentran al amparo de posibles presiones externas, directas o indirectas, que puedan hacer dudar de su independencia.

Por ello, el TJUE considera que, a pesar de la independencia funcional que proclama el art. 228 de la LGT, «un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo sobre los miembros de los TEAs».

27 Véase al respecto a MATA SIERRA, M.T., «El desajuste de la vía económico-administrativa al Derecho de la Unión Europea en materia de cuestiones prejudiciales», en *Studi Tributari Europei*. Vol. 9 (2019), págs. 70 y siguientes y ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «La independencia de los órganos económico-administrativos, se cuestiona por el TJUE (La sentencia en pleno del TJUE de 21 de enero de 2020)» publicado en el Blog del Grupo de investigación de Derecho financiero y Tributario de la Universidad de Granada (<http://grupoinvestigacionderechofinanciero.ugr.es/la-independencia-de-los-organos-economico-administrativos-se-cuestiona-por-el-tjue/>, consultado el 26/04/2021).

Reseñado lo anterior, el TJUE considera que tampoco se puede predicar la independencia de los TEAs desde una perspectiva interna. La Sentencia indica, en sentido negativo, el recurso extraordinario para la unificación de doctrina (art. 243 de la LGT). Por un lado, se fija en que la legitimación para su interposición le corresponde a la Administración activa. Por otro lado, también resalta que la competencia para su resolución le corresponde a la denominada Sala Especial para la Unificación de Doctrina. A su vez, acontece que en esta Sala se integran, como miembros de ella, altos cargos funcionariales de la Administración activa y, especialmente, de la Administración autora del acto recurrido. Esta composición genera una confusión entre la condición de parte del procedimiento del recurso extraordinario y la de miembro del órgano que ha de conocer de dicho recurso. Resulta, además, que la doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los TEAs, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria activa.

En este punto, el TJUE se fija en las interacciones entre el ámbito de aplicación de los tributos y el de resolución de recursos. Por ello, tiene presente que el señalado recurso extraordinario echa por tierra la proclamada separación de las funciones de aplicación de los tributos y de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se contiene en el art. 83.2 de la LGT²⁸.

Esto puede explicar que el Tribunal no se fije en otros supuestos en los que la Administración queda facultada para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso de anulación, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio o el recurso extraordinario de revisión (arts. 241.3, 241 bis.1, 242.1 y 244.3 de la LGT). Y es que la anómala legitimación de la Administración para interponer un recurso en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas podría considerarse como «normal» si estos órganos gozaran de independencia funcional. Por eso, el TJUE se centra en el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, que es el que pone de manifiesto de forma más explícita la inexistencia de ese atributo.

En definitiva, para el Tribunal europeo esta regulación pone de relieve los vínculos orgánicos y funcionales que existen entre los TEAs y el Ministerio de Economía y Hacienda; lo que impide apreciar que aquellos gocen de la independencia interna propia de los órganos jurisdiccionales.

Como se puede suponer este fallo jurisprudencial ha avivado el debate acerca de la obligatoriedad de interponer la reclamación económico-administrativa cuando la pretensión del recurrente se fundamenta en que la normativa nacional es contraria al Derecho de la Unión Europea o es necesario solicitar una cuestión prejudicial²⁹. Cuestión que también queda muy mediatizada por una de las consecuencias del principio de primacía del Derecho europeo que se recoge en la

28 En este sentido, ROVIRA FERRER, I.: «Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales», *Quincena Fiscal (Westlaw-Aranzadi Instituciones)*, n.º 11, 2020, pág. 5/16.

29 En este sentido, CALVO VÉRGEZ, J., resume las distintas posturas «El planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE en el ámbito económico-administrativo y su futuro inmediato a la luz de la reciente jurisprudencia comunitaria», *Revista Aranzadi Unión Europea (Westlaw)*, n.º 6, 2021, pág. 26/29 y ss.

propia STJUE de 21 de enero de 2020 cuando afirma que el hecho de que los TEAs «no sean "órganos jurisdiccionales" a efectos del artículo 267 TFUE no los exime de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes»

Pues bien, el TS ha terciado sobre esta problemática en su Sentencia 1336/2021, de 16 de noviembre. En ella se concluye que sí es necesario agotar la vía económico-administrativa en estos supuestos. La fundamentación del Tribunal Supremo pivota sobre dos aspectos fundamentales.

En primer lugar, la evolución del principio de primacía del Derecho europeo que se traduce en la afirmación ya reproducida de la STJUE.

En segundo lugar y anudado a lo anterior, en la jurisprudencia europea que acepta las vías administrativas previas, siempre que cumplan diversos requisitos (STJUE de 27 de septiembre de 2017, Caso Peter Puškár). En particular se afirma que el recurso administrativo «no desvirtúa el contenido esencial del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y se adecua al principio de proporcionalidad, desde el momento que puede servir –sin costes disuasorios ... y sin que la falta o retraso en la respuesta impida el acceso a la jurisdicción ... a objetivos de interés general, reconocidos por la Unión...» Y que «en feliz expresión de la Abogada General Kokott (conclusiones de 30 de marzo de 2017, presentadas en el analizado asunto Puškár) "...el autocontrol de la Administración asociado a la vía administrativa redundando no sólo en interés del afectado, sino también en el interés público", reflexión que –estimamos– cobra pleno sentido siempre que ese autocontrol sea real y no expresión de un mero trámite formal, de lo que no parece dudar el Tribunal de Justicia en la sentencia Banco Santander al corresponsabilizar expresamente a los órganos económico-administrativos en la salvaguarda de los derechos que confiere la Unión».

Con este fondo argumental, la STS 1336/2021 indica que «corresponde a la Administración y, en particular, a los TEAs, garantizar la correcta aplicación del Derecho de la Unión Europea³⁰, inaplicando, en su caso, cualesquiera normas nacionales cuando, agotadas las posibilidades de su interpretación conforme al Derecho de la Unión, constate que sus disposiciones dotadas de efecto directo se oponen a tales normas nacionales, pese a carecer de la posibilidad de plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia; en tales condiciones, el cumplimiento de ese deber no comporta vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva³¹».

30 Sobre este particular ha de resaltarse que el TS otorga la condición de garante de la correcta aplicación del Derecho europeo a un órgano que no es independiente.

31 Afirmación, que puede considerarse, que entra en conflicto con la STS 8354/2011. En ella se consideró que las vías administrativas previas se insertan «en el ejercicio del derecho fundamental

Pues bien, ha de disentirse de la doctrina elaborada por el TS.

La primera cuestión que ha de reseñarse es que la STJUE de 21 de enero de 2020 no se pronuncia acerca de si la normativa interna otorga a los TEAs los instrumentos jurídicos necesarios para inaplicar el Derecho nacional cuando sea contrario al europeo.

Una lectora sosegada de la referida Sentencia permite afirmar que se limita a recordar, singularizando en los TEAs, que el referido deber no solamente incumbe a los jueces y tribunales nacionales, sino también a todos los órganos del Estado –incluidas las autoridades administrativas– encargados de aplicar, en el marco de sus respectivas competencias, el Derecho de la Unión.

Por tanto, lo que debería haber realizado el TS es determinar la validez de los concretos medios jurídicos que disponen los TEAs para cumplir con esa función. Pero, precisamente, este análisis no se realiza por la mencionada Sentencia.

Una segunda cuestión, –que viene a sustituir la falta del análisis requerido–, es que la argumentación se sustente más en un desiderátum que una realidad jurídica, como queda explicitado cuando el andamiaje de la Sentencia se hace recaer sobre la bondad del autocontrol administrativo.

Centrado de forma correcta cual debería haber sido el debate jurídico, lo primero que ha de reseñarse es que los TEAs no tienen competencia para declarar que una determinada normativa nacional es contraria al ordenamiento jurídico europeo, sino que, simplemente, quedan obligados a inaplicarla³², en su caso. Por tanto, el problema es determinar cómo (a través de qué instrumentos) un órgano económico-administrativo puede anular un acto administrativo, dictado tras la correcta aplicación de la normativa nacional, por considerarlo contrario al Derecho de la Unión Europea.

Pues bien, ha de afirmarse que el ejercicio de esta labor por parte de los TEAs ha quedado gravemente dificultado por la imposibilidad de plantear la cuestión prejudicial; de forma que, como señala ROVIRA FERRER, I.³³, solo será factible

a obtener una tutela judicial efectiva». Al orillarse esta visión, la STS 1336/2021 afirma que «que la no motivación de la negativa a plantear cuestiones prejudiciales puede comportar una infracción del derecho al proceso justo... Sin embargo, esas infracciones y consecuencias se sitúan en el plano del concepto de "órgano jurisdiccional" a los efectos del artículo 267 TFUE, ..., siendo distinta la tarea que corresponde a la Administración en la defensa y garantía del Derecho de la Unión Europea, en la que debe estar firmemente comprometida..., pese a no disponer de la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales».

32 Sobre este particular, es interesante la matización recogida en la STJUE de 4 de diciembre de 2018, asunto C-378/17 (ECLI:EU:C:2018:979), en virtud de la cual debe «distinguirse entre la facultad de dejar sin aplicar en un caso concreto una norma de Derecho nacional por ser contraria al Derecho de la Unión y la facultad de anular la norma en cuestión, facultad esta última cuyo efecto, de mayor amplitud, es privar a la norma de toda validez».

33 «Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales», *op. cit.*, págs. 10 y 11/16.

cuando esa vulneración de la normativa europea resulte indubitada por existir jurisprudencia o porque no quede duda razonable alguna.

Sin embargo, la situación cambia radicalmente cuando se trate de cuestiones complejas y dudosas sobre las que existen interpretaciones razonables y contrapuestas acerca de un hipotético conflicto normativo. Precisamente, la resolución de esa duda interpretativa es la razón de ser de la cuestión prejudicial. Pues bien, los TEAs, al no poder plantearla, no podrán resolver de forma correcta el conflicto planteado; ya que la teórica violación jurídica dependerá, exclusivamente, de la solución que se dé a ese hipotético conflicto entre la norma nacional y la europea.

Ha de valorarse al respecto que, negada su imparcialidad, los TEAs no son unos órganos respecto de los que pueda predicarse una situación de alteridad en relación con la Administración activa. Por tanto, puede concluirse que unos y otros no se colocan en una situación distinta en relación con la obligatoriedad de inaplicar la normativa nacional cuando resulte contraria a la europea.

Desde esta perspectiva, el carácter preceptivo de la reclamación económico-administrativa, cuando la pretensión se fundamenta en que la normativa nacional es contraria al Derecho europeo o es necesario solicitar una cuestión prejudicial, la convierte en un recurso que podría equipararse al de reposición. Y es que, puesto que la referida obligación se predica igualmente tanto de los órganos de la Administración activa como de los TEAs, no puede identificarse ninguna diferencia ni separación funcional en la posición que ocupan ambos órganos.

Ha de concluirse, pues, que los TEAs no cuentan con los instrumentos jurídicos correctos para poder inaplicar, en un caso concreto, el Derecho nacional y anular un acto administrativo que, resultando correcto desde el plano interno, sea contrario al Ordenamiento jurídico europeo.

Por tanto, a pesar la STS 1336/2021, ha de afirmarse que, cuando la pretensión del recurrente se fundamente en que la normativa nacional es contraria al Derecho de la Unión Europea o sea necesario solicitar una cuestión prejudicial ante el TJUE, la interposición de la reclamación económico-administrativa debe ser optativa. Su carácter preceptivo constituye una dilación indebida en la correcta y pronta resolución de litigio y, por tanto, genera una lesión al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

En conclusión, la interposición de la reclamación económico-administrativa no puede ser preceptiva cuando la pretensión del recurrente se fundamenta en:

- La inconstitucionalidad de una Ley.
- La ilegalidad de una norma reglamentaria.
- Cuando sea necesario solicitar una cuestión prejudicial ante el TJUE.

Por último, conviene indicar que, por las razones expuestas, esta conclusión no se ve alterada por la obligación de los TEAs «de garantizar la aplicación del

Derecho de la Unión»³⁴ o «de inaplicar las normas ilegales»³⁵, ya que los citados órganos no cuentan con los mecanismos jurídicos adecuados para resolver un conflicto entre normas. En estos supuestos no se cumple el requisito reseñado, tanto por la jurisprudencia como por la doctrina, de que el órgano encargado de resolver la reclamación sea competente para dirimir el conflicto en la propia vía administrativa. Al contrario, la resolución del litigio exigirá que sea necesario acudir a la jurisdicción³⁶.

En definitiva, la normativa debe ser modificada a fin de excluir expresamente en estos supuestos el carácter preceptivo de la reclamación económico-administrativa.

3.3. El plazo de interposición de la reclamación y la duración del procedimiento económico-administrativo

Otros dos aspectos de la regulación de las reclamaciones económico-administrativas que deben ser, necesariamente, rectificados para evitar fricciones con el derecho a la tutela judicial efectiva es la determinación de su plazo de interposición y la duración excesiva de este procedimiento.

En relación con la primera cuestión, la problemática viene tanto por el plazo para plantear la reclamación (un mes), como por la forma de computar ese plazo.

Desde la primera perspectiva, ha de indicarse que existe una evidente discordancia entre el plazo de un mes previsto por el art. 235.1 de la LGT y el de dos meses de interposición del recurso contencioso-administrativo (art. 46.1 de la Ley 29/1998). Sobre esta cuestión me limitaré a exponer las conclusiones básicas³⁷.

El referido acortamiento del plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa ha de calificarse como irrazonable y desproporcionado. Ha de tenerse presente que los recursos administrativos no pueden suponer un obstáculo ni suponer un impedimento real al ejercicio del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva dicho ejercicio.

34 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de enero de 2020.

35 STS 2059/2020, de 2 de julio. Al respecto SESMA SÁNCHEZ, B., indica que «si la Administración aplica una norma reglamentaria contraria a la Ley, a la Constitución, al derecho europeo o a otra norma reglamentaria de superior jerarquía estaría vulnerando el principio de legalidad y jerarquía normativa... o la primacía y efecto directo del derecho europeo». «Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario», *Crónica Tributaria*, n.º 177, 2020, pág. 180.

En similar sentido se pronuncia MARTÍN QUERALT, J., que considera que estos casos los Tribunales Económico-Administrativos deben admitir la reclamación y resolver inaplicando el precepto reglamentario. «De los "peajes" en el camino a la tutela judicial efectiva», *Carta Tributaria (smarteca)*, n.º 56, 2019, pág. 7/9.

36 Entre otros: MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *op. cit.*, pág. 188 y ROVIRA FERRER, I., «Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales», *op. cit.*, pág. 8/16.

37 Tema tratado con más detenimiento por MOCHÓN LÓPEZ, L., «Nuevas perspectivas de la preclusión del plazo impugnatorio en materia tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 83, 1994, pág. 518.

Esto se debe al hecho de que para acceder al recuso judicial, cuyo plazo de interposición es de dos meses, resulta necesario haber salvado el plazo de un mes para accionar la reclamación económico-administrativa. Y, además, se trata de un obstáculo impeditivo, ya que, si no se interpone el recurso administrativo en ese plazo, el acto administrativo quedará firme e inatacable.

Pues bien, este plazo más corto no tiene ninguna justificación racional y, además, puede generar confusión en el ciudadano.

Por un lado, si la justificación se quiere buscar en el derecho de la Administración a la seguridad jurídica, resulta que la propia legislación niega el argumento: al establecerse un plazo de dos meses para la interposición del recurso contencioso-administrativo, es evidente que la propia normativa considera que este plazo es correcto y no resulta atentatorio a la pretendida seguridad jurídica de la Administración.

Por otro lado, la justificación de esta regulación más restrictiva podría buscarse en una teórica mayor simplicidad del procedimiento económico-administrativo frente al contencioso-administrativo. Sin embargo, esta argumentación resulta radicalmente incorrecta, ya que supondría limitar un derecho fundamental con una argumentación espuria. Además, esa hipotética mayor simplicidad no se corresponde con la realidad. Baste con reseñar que el problema de fondo y, por tanto, la dificultad intrínseca del análisis jurídico de la discrepancia entre el ciudadano y la Administración serán idénticos en ambas vías de recurso.

A ello, se suman otras cuestiones que vienen a igualar, en este aspecto, ambos recursos. Entre ellas, pueden citarse las siguientes: la dificultad técnica del asunto puede hacer necesaria la asistencia de un profesional; las consecuencias jurídicas de la interposición o no de la reclamación económico-administrativa son especialmente trascendentes y gravosas –firmeza del acto administrativo, posible imposición de costas (art. 234.5 de la LGT), la interposición de la reclamación no impide la ejecutividad del acto recurrido, salvo si se trata de una sanción o se obtiene la suspensión (lo que conllevará el devengo de intereses de demora)–.

Debe puntualizarse que esta objeción no queda solventada por el hecho de la reclamación pueda interponerse sin acompañarla de las correspondientes alegaciones (art. 235.2 de la LGT), salvo en el procedimiento abreviado, en el que con la interposición deben formularse las correspondientes alegaciones (art. 246.1 de la LGT), ya que las importantes consecuencias que se derivan de su interposición o no deben ser valoradas en ese momento inicial.

Además, y en esta misma línea, resulta que esa hipotética simplicidad de las reclamaciones económico-administrativas queda desmentida por la propia regulación normativa, que establece, como regla general, el largo plazo de un año para la tramitación del procedimiento.

Por último, esta dualidad de plazos puede generar confusión. Ha de valorarse al respecto que la reclamación económico-administrativa no requiere de dirección técnica, por lo que es posible que un ciudadano la interponga teniendo presente el plazo de dos meses para el recurso contencioso-administrativo, con la

fatal consecuencia de haber dejado firme y consentido el acto administrativo. En este caso, la regulación de la vía económico-administrativa se habría convertido en un obstáculo insalvable para el acceso a la jurisdicción.

En definitiva, el establecimiento de un plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa preclusivo y más corto que el plazo del recurso contencioso-administrativo debe reputarse contrario al derecho al acceso a la jurisdicción y, por tanto, inconstitucional.

Por tanto, la normativa debe ser, necesariamente, modificada. En este sentido, caben, *a priori*, dos posibilidades. Primera, que el plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa tenga igual extensión temporal que el del recurso contencioso-administrativo. Segunda, que se elimine el carácter de cierre de la jurisdicción que tiene la reclamación económico-administrativa. En este supuesto, podría mantenerse el plazo de un mes, ya que, superado este tiempo, el ciudadano no vería cerrado su acceso al recurso contencioso-administrativo.

En relación con el cómputo de ese plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa deben recogerse las muy fundadas críticas formuladas por ORÓN MORATAL, G.³⁸ y FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.³⁹ El problema viene porque el ya citado art. 235.1 de la LGT dispone que la reclamación «se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado...» La literalidad de este precepto lleva a considerar que plazo para la interposición se contará desde el día siguiente al de la notificación, por lo que finalizará en idéntico día del mes siguiente (por ejemplo, si esta se lleva a cabo el 21 de agosto, el plazo para interponer la reclamación finalizaría el 22 de septiembre).

Sin embargo, a la hora de fijar el día final para la interposición del recurso, la jurisprudencia, que ha acudido a completar la LGT con la legislación supletoria (leyes de procedimiento administrativo y Código Civil), entiende que este se corresponde al día equivalente al de la notificación (por lo que, en el ejemplo puesto, el último día para interponer la reclamación sería el 21 de septiembre). En este sentido, el actual art. 30.4 de la Ley 39/2015 dispone que «*si el plazo se fija en meses o años, éstos se computarán a partir del día siguiente a aquel en que tenga lugar la notificación... El plazo concluirá el mismo día en que se produjo la notificación...*».

Evidentemente, esta situación puede generar multitud de confusiones, ya que muchos interesados pueden entender aplicable la literalidad que se desprende de la LGT e interponer la reclamación atendiendo al día siguiente al de la notificación y no a este día. La consecuencia es que aquella sería inadmitida, por haberse presentado fuera de plazo y, por tanto, la resolución quedaría firme e inatacable.

38 «Cómputo del plazo de un mes para recurrir actos de gestión tributaria y plazo para ejecutar las resoluciones de los recursos o reclamaciones» *Tribunal Fiscal (Smarteca)*, n.º 207, 2014, págs. 2/16 y ss.

39 ¿Tienen los contribuyentes un derecho a un procedimiento tributario sin dilaciones?, *Quincena Fiscal (Westlaw)*, n.º 19, 2016, págs. 8/14 y ss.

Pues bien, como indican los autores reseñados no puede perderse de vista que la interposición de recursos administrativos no exige la dirección letrada, pero, en cambio, «estamos ante el cómputo de plazos administrativos que afectan a la generalidad de los ciudadanos, y éstos, que normalmente no conocen los discrepantes criterios jurisprudenciales, se quedan ante la literalidad de la norma»⁴⁰.

Esta situación de confusión y de obscuridad en la normativa reguladora de un recurso administrativo, que es previo y necesario para el acceso a la jurisdicción contenciosa-administrativa, resulta, contraria al derecho a la tutela judicial efectiva y debe ser expulsada de nuestro ordenamiento.

En definitiva, el art. 235.1 de la LGT debe ser reformulado, de forma que se indique de forma expresa el *dies ad quem* del plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa⁴¹.

Por último, ha de concluirse que esta crítica refuerza a la anterior, ya que el establecimiento de reglas diferentes en relación con el plazo de interposición de un recurso administrativo que es previo y necesario a la vía contencioso-administrativo genera distorsiones en un aspecto que resulta esencial para dar un correcto cumplimiento al derecho a la tutela judicial efectiva. Por tanto, esta regulación debe considerarse como un obstáculo injustificado al citado derecho y, en definitiva, inconstitucional.

Por otra parte, en relación con la duración del procedimiento económico-administrativo, ha de tenerse presente que, de conformidad con el art. 240.1 de la LGT, este «*será de un año contado desde la interposición de la reclamación. Transcurrido ese plazo el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente*». Este plazo será de seis meses en los casos en los que proceda el procedimiento abreviado del art. 245 de la LGT (cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, art. 65 del RD 520/2005).

Aunque se trata de un plazo inferior al previsto para el procedimiento de inspección tributaria (que como regla general será de 18 meses, de conformidad con el art. 150.1 de la citada Ley), es un lapso temporal muy amplio; que contrasta con el de seis meses previsto en la normativa tributaria con carácter general (art. 104.1 de la LGT).

Ahora bien, desde la perspectiva de esta investigación, debe valorarse que al estar en presencia de un recurso previo y de tramitación necesaria para poder acceder a la jurisdicción, acontece que la posibilidad de ejercer la acción propia del derecho a la tutela judicial efectiva queda demorada en el citado plazo de resolución.

Además, a la hora de valorar esta duración también debe tenerse presente la compleja y costosa regulación del devengo de intereses de demora en los supuestos en que tras la resolución de la controversia resulte una deuda a ingre-

40 ORÓN MORATAL, G., *op. cit.*, pág. 3/16.

41 También sería suficiente con que su literalidad fuese la siguiente: «se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde la notificación del acto impugnado».

sar y que también incide de forma sustancial en la efectividad de la tutela judicial. Dada su trascendencia esta cuestión que será tratada más adelante, adonde se efectúa la correspondiente remisión.

Por tanto, la duración del citado procedimiento debería reducirse a fin de no constituir un obstáculo al derecho a la tutela judicial. En este sentido, una solución más respetuosa con los derechos de los ciudadanos sería la de establecer con carácter general el plazo de seis meses del procedimiento abreviado. A favor de esta propuesta pueden esgrimirse diversos argumentos. Por un lado, es el plazo general de los procedimientos tributarios. Por otro lado, la mayor o menor complejidad técnica a la hora de resolver la reclamación no tiene que estar relacionada con la cuantía de esta. Desde esta perspectiva, ha de afirmarse que, si la legislación estima correcto un plazo de seis meses para resolver un asunto complejo, pero de escasa cuantía, igual solución debe darse para establecer el plazo de resolución de otro asunto, igualmente complejo, pero de mayor cuantía.

3.4. La deficiente regulación de la inadmisibilidad de la reclamación económico-administrativa

El art. 239.4 de la LGT dispone que *«se declarará la inadmisibilidad en los siguientes supuestos:*

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

Más allá de los concretos supuestos de inadmisibilidad, resulta evidente que esta ordenación se inspira en la jurisdicción y, en concreto, en el art. 51⁴² de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Precisamente, esa inspiración pone de manifiesto el error en el que incurre esta regulación, que atribuye a los TEAs una posición cercana o equivalente a

42 Cuyos tres primeros apartados disponen: «1. El Juzgado o Sala, tras el examen del expediente administrativo, declarará no haber lugar a la admisión del recurso cuando constare de modo inequívoco y manifiesto:

los órganos judiciales y obvia la significación del recurso administrativo, cuya resolución pone fin a la vía administrativa y abre la jurisdiccional. Hay que tener presente que las finalidades que justifican la existencia de la vía previa administrativa se circunscriben a dar a la Administración pública la oportunidad de reparar situaciones ilegales, evitar que se entablen procedimientos judiciales inesperados, reducir el número de litigios (pues las autoridades administrativas deben actuar con eficacia, según el principio de buena administración, estimando los recursos que procedan) y, por último, contribuir de forma positiva a la eficacia del procedimiento judicial, dado que, cuando la Administración no comparta la opinión del recurrente y éste interponga recurso en vía judicial, el juez podrá basarse en el expediente administrativo elaborado.

Pues bien, la inadmisibilidad del recurso administrativo no cumple correctamente con ninguna de estas finalidades; incurriéndose en dos graves ineficiencias.

Por un lado, no se conformará de forma correcta el expediente administrativo, por lo que en el caso de que el litigio salte a la vía jurisdiccional no se estará cumpliendo de forma satisfactoria la finalidad de agilizar y facilitar la resolución del recurso.

En segundo lugar, la inadmisión puede ser considerada como la inexistencia de agotamiento de la vía administrativa previa, lo que puede justificar que, —si el conflicto llega al ámbito judicial y es estimada la pretensión del ciudadano, declarándose la improcedencia de la inadmisión—, el órgano jurisdiccional tenga la tentación de no resolver el fondo del asunto, amparándose en la ausencia del pronunciamiento administrativo, y ordene la retroacción de las actuaciones a la vía administrativa.

Esta situación debe calificarse como claramente contraria al derecho a obtener una tutela judicial sin dilaciones indebidas, ya que la resolución sobre el fondo del asunto se verá claramente retrasada por ese ineficaz viaje de ida y vuelta que se describe. En esta hipótesis, la regulación de la reclamación económico-administrativa se convierte en una mera carga que obstaculiza la resolución del conflicto sin dilaciones indebidas.

-
- a) *La falta de jurisdicción o la incompetencia del Juzgado o Tribunal.*
 - b) *La falta de legitimación del recurrente.*
 - c) *Haberse interpuesto el recurso contra actividad no susceptible de impugnación.*
 - d) *Haber caducado el plazo de interposición del recurso.*

2. *El Juzgado o Sala podrá inadmitir el recurso cuando se hubieran desestimado en el fondo otros recursos sustancialmente iguales por sentencia firme, mencionando, en este último caso, la resolución o resoluciones desestimatorias.*

3. *Cuando se impugne una actuación material constitutiva de vía de hecho, el Juzgado o Sala podrá también inadmitir el recurso si fuera evidente que la actuación administrativa se ha producido dentro de la competencia y en conformidad con las reglas del procedimiento legalmente establecido.*

Asimismo, cuando se impugne la no realización por la Administración de las obligaciones a que se refiere el artículo 29, el recurso se inadmitirá si fuera evidente la ausencia de obligación concreta de la Administración respecto de los recurrentes».

Desgraciadamente, no se trata de un supuesto de laboratorio como demuestra la Sentencia 2141/2020 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Málaga), de 9 de diciembre (ECLI:ES:TSJAND:2020:15337). En este supuesto, el acto administrativo recurrido fue notificado, en un primer momento, de forma personal e incorrecta y, posteriormente, en la sede de la dirección electrónica, de forma correcta. El TEAR inadmitió la reclamación al considerar que había sido interpuesta fuera de plazo, al dar validez a la notificación personal, resultado que se había presentado dentro del plazo de un mes contando desde la notificación electrónica. El obligado tributario recurrió ante la jurisdicción contencioso-administrativa alegando que la primera notificación se había practicado en un domicilio inválido, por lo que no tenía validez alguna, y solicitando también una resolución sobre el fondo del asunto.

El recurso es estimado parcialmente por el Tribunal indicando que «procede la anulación de la resolución recurrida, pero la estimación del recurso debe limitarse a ordenar la retroacción de las actuaciones para que se admita el recurso y la reclamación a las que se refieren las resoluciones descritas en el fundamento jurídico primero de la presente y se resuelva examinando el fondo del asunto en los términos en los que se plantea, sin que podamos entrar a conocer o resolver una pretensión sobre la que la administración no ha llegado a pronunciarse, en virtud de la naturaleza esencialmente revisora de esta jurisdicción».

Con independencia de la visión errónea que se recoge en la citada Sentencia acerca del carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, —puesto que realmente se está en presencia de una jurisdicción plena, como resulta de lo dispuesto en los arts. 31 y 71 de la Ley 29/1998—, ha de resaltarse que el citado art. 31, al señalar las pretensiones posibles, indica que *«el demandante podrá pretender la declaración de no ser conformes a Derecho y, en su caso, la anulación de los actos y disposiciones... También podrá pretender el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma»*. A su vez, el art. 71, en consonancia con esas pretensiones, ordena que *«cuando la sentencia estimase el recurso contencioso-administrativo:*

- a) *Declarará no ser conforme a Derecho y, en su caso, anulará total o parcialmente la disposición o acto recurrido o dispondrá que cese o se modifique la actuación impugnada.*
- b) *Si se hubiese pretendido el reconocimiento y restablecimiento de una situación jurídica individualizada, reconocerá dicha situación jurídica y adoptará cuantas medidas sean necesarias para el pleno restablecimiento de la misma...».*

La mera lectura de estos preceptos, y teniendo en cuenta que el vicio no se produjo en un procedimiento de aplicación sino de revisión, pone de manifiesto el error en el que incurrió la STSJ de Andalucía (Málaga) 2141/2020, pues no debía haberse quedado en esa visión, que puede ser tildada de trasnochada, del carác-

ter revisor de lo contencioso-administrativo y tenía que haber entrado a resolver el fondo del asunto⁴³.

Ahora bien, obviando la problemática que se genera acerca de cuándo resulta legítimo que se ordene la retroacción de actuaciones y desde la perspectiva de esta investigación, el esfuerzo ha de centrarse en preguntarse por el sentido que puede tener la inadmisión de la reclamación económico-administrativa.

Pues bien, la respuesta es que no tiene ninguna razón de ser. La inadmisión supone desconocer que la Administración gestora ya se ha pronunciado, dictando la resolución que haya estimado procedente, y el ciudadano, al interponer la reclamación económico-administrativa, ha actuado para conseguir el agotamiento de la vía administrativa.

Como se ha indicado, el carácter preceptivo de los recursos administrativos les atribuye la condición de carga procedimental, que será constitucionalmente admisible si cumplen y se ajustan a los requisitos y finalidades reseñados. Ahora bien, la existencia de supuestos de inadmisión de la reclamación económico-administrativa resulta contraria a sus requisitos de legitimidad. Por ello, ha de estimarse que una vez interpuesta la reclamación esa carga se ha levantado. Otra cosa es que deba ser desestimada por alguna de las causas del art. 239.4 de la LGT.

En definitiva, las causas de inadmisión de la reclamación económico-administrativa no encajan con la naturaleza de los recursos administrativos y resul-

43 Centrándose en la retroacción que ordena esta Sentencia, ha de indicarse que no se ajusta a la doctrina previamente elaborada por el Tribunal Supremo. Así, este en su Sentencia de 29 de septiembre de 2014, recurso de casación para unificación de doctrina 1014/2013 (ECLI: ES:TS:2014:3816), ha señalado que «la eventual retroacción de las actuaciones constituye un instrumento previsto para reparar quiebras procedimentales que hayan causado indefensión al obligado tributario reclamante, de modo que resulte menester desandar el camino para practicarlo de nuevo, reparando la lesión; se trata de subsanar defectos o vicios formales... O, a lo sumo, para integrar los expedientes de comprobación e inspección cuando la instrucción no haya sido completa y, por causas no exclusivamente imputables a la Administración, no cuente con los elementos de juicio indispensables para practicar la liquidación».

Y es que como ya advirtió el propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 1 de abril de 1986 (recurso contencioso-administrativo n.º 154/85), «el derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales que proclama el artículo 24.1 de la Constitución y el principio de economía procesal no pueden resultar afectados por decisiones de la Administración que indebidamente no se pronuncian sobre el fondo de la cuestión planteada, supuesto en que los tribunales revisan la legalidad de dichas resoluciones, siempre que existan en las actuaciones elementos de juicio suficientes y no se produzca indefensión para ninguna de las partes, deben pronunciarse sobre las pretensiones ejercitadas, sin perturbadoras retroacciones del procedimiento para obligar al órgano administrativo a que adopte una decisión sobre el fondo».

Pues bien, teniendo presente estas consideraciones puede concluirse que la retroacción de actuaciones desde la jurisdicción contencioso-administrativa hacia los órganos económico-administrativos no tiene ningún sentido y resulta lesiva al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, ya que implica un retraso injustificado en su obtención. Como indica CALATAYUD PRATS, I., «las sentencias que contando con la documentación y las pruebas necesarias para resolver la controversia en cuanto al fondo no lo hacen y, por el contrario, retrotraen las actuaciones, para que sea bien, el TEA bien la Administración tributaria activa la que lleve a cabo dicho análisis, vulneran el derecho a la tutela judicial efectiva en la vertiente del derecho a una resolución sobre el fondo y en la vertiente de un proceso sin dilaciones indebidas». Vid., *Conflictos entre la Vía Administrativa y la Contencioso-Tributaria: Desviación procesal, Abuso del Derecho y Retroacción*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020, pág. 317.

tan contrarias al derecho a la tutela judicial efectiva, al agravar injustificadamente su condición de carga procesal.

La normativa debe ser modificada y configurar estos supuestos como de desestimación y no de inadmisión. Desde esta visión, los órganos económico-administrativos deberían admitir, en todo caso, la reclamación. Esto permitiría que se cumpliera la finalidad constitucional de los recursos administrativos, al formarse el correspondiente expediente que allane una hipotética ulterior intervención judicial. Y ello sin perjuicio de que los TEAs dicen, en su caso, la correspondiente resolución desestimatoria fundada en la causa que proceda.

3.5. La incidencia de la presentación del recurso administrativo en la ejecutoriedad del acto recurrido y la regulación de la suspensión del acto recurrido: ¿De verdad la reclamación económico-administrativa queda fuera del procedimiento de aplicación de los tributos?

Los actos administrativos –y, por tanto, las resoluciones de carácter tributario– gozan de presunción de legalidad y son inmediatamente ejecutivos, de conformidad con los arts. 38, 39 y 98 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Conviene aclarar que esta ejecutividad se matiza en relación con los actos de carácter sancionador. Así, si la referencia se ciñe al ámbito tributario, ha de tenerse presente que el tercer párrafo del art. 161.2 de la LGT dispone que *«la interposición de un recurso o reclamación en tiempo y forma contra una sanción impedirá el inicio del período ejecutivo hasta que la sanción sea firme en vía administrativa y haya finalizado el plazo para el ingreso voluntario del pago»*. Correlativamente, el art. 212.3 de la citada Ley indica que la interposición del recurso implicará que *«la ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa»* y que *«no se exigirán intereses de demora...»* Por tanto, y obviando las deficiencias técnicas de la normativa tributaria en este punto, el análisis que se va a realizar deja fuera a los actos administrativos de carácter sancionador, ya que, como bien indica el art. 98 de la Ley 39/2015, se trata de resoluciones que no son inmediatamente ejecutivas.

Aclarado lo anterior, algunos pronunciamientos judiciales han matizado esta ejecutividad de las resoluciones tributarias. En particular, ha de traerse a colación la STS 586/2020, de 28 de mayo (ECLI:ES:TS:2020:1421) en la que se enjuicia la validez de una providencia de apremio dictada sin haberse resuelto expresamente el recurso interpuesto por el ciudadano. Los hechos, básicamente, son los siguientes: se interpone un recurso potestativo de reposición, cuyo plazo de resolución es de un mes, en el que no se solicitó la suspensión, «pero no tiene menos importancia la circunstancia de que la providencia de apremio se dictó una vez agotado el plazo de resolución del recurso de reposición y, por ende, habiendo ya nacido el acto presunto».

Pues bien, ante el cuestionamiento de la validez de la providencia de apremio, el TS afirma «que la ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias». Por ello considera que, aunque no se haya instado la suspensión del acto recurrido, «la Administración, cuando pende ante ella un recurso o impugnación administrativa, potestativo u obligatorio, no puede dictar providencia de apremio sin resolver antes ese recurso de forma expresa, como es su deber, pues el silencio administrativo no es sino una mera ficción de acto a efectos de abrir frente a esa omisión las vías impugnatorias pertinentes en cada caso».

Con carácter previo al análisis de esta cuestión resulta interesante poner de manifiesto que esta jurisprudencia presenta una clara línea de continuidad con la doctrina constitucional⁴⁴ que arrumbó la limitación del plazo de recurso en los casos de silencio negativo. Resulta llamativo constatar que la resolución del supuesto planteado ha variado radicalmente a lo largo del tiempo. Inicialmente, el recurso del particular probablemente hubiese sido desestimado, al considerarse interpuesto fuera del plazo estricto de recurso contra el silencio administrativo negativo⁴⁵. Posteriormente, hubiese sido admitido (al estimarse que el apremio constituye una resolución denegatoria del recurso anterior o considerarse la inexistencia del plazo de recurso en las desestimaciones presuntas). Por último, esta Sentencia avanza un paso más y, sobre todo, cambia la perspectiva al poner el acento en la limitación del principio de ejecutividad del acto administrativo recurrido y no en si el recurso está planteado o no en tiempo.

En este sentido, acontece que los hechos subyacentes enjuiciados en la STS 586/2020 son, básicamente, los mismos que los de la STC 204/1987 (en ambos casos el ciudadano presentó un recurso contra una liquidación, este recurso no es resuelto en plazo y la Administración notifica el apremio de la deuda con anterioridad a solventar la situación de silencio administrativo negativo). Pues bien, la sentencia constitucional de 1987 se centró en desmontar la idea preexistente de que la interposición de un recurso en el supuesto de la ficción del silencio negativo también se sometía a un plazo de caducidad, —en ella se venía a decir que la notificación del acto ejecutivo implicaba una desestimación del recurso que abría el plazo de recurso⁴⁶—.

44 Cuyos hitos fundamentales fueron las sentencias del Tribunal Constitucional 6/1986 de 21 de enero, y 204/1987 de 23 de diciembre. Para un mayor análisis de este tema me remito a MOCHÓN LÓPEZ, L., «La Ley 4/1999 de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y el plazo para interponer el correspondiente recurso en los supuestos de silencio administrativo», *La Ley* n.º 4760, 1999, págs. 1 a 5.

45 Esta hipótesis parte de la consideración de que este se interpone fuera del plazo de un mes o dos meses, en función del recurso subsiguiente, desde que se entienda producida la desestimación presunta.

46 Así, en su Fundamento Jurídico 5 se indica que «este mismo efecto (primar, la inactividad de la Administración) se produce desde el momento en que, como ocurre en el presente supuesto, existe una notificación de un acto de ejecución contra el que el interesado ha interpuesto los recursos pertinentes en el plazo establecido por la Ley. Este acto expreso de ejecución implica al mismo tiempo una reiteración del acto resolutorio del que trae causa, que no puede entenderse consentido y, en consecuencia, reabre los plazos legales de impugnación también de dicho acto resolutorio sin que pueda aplicarse la excepción de acto confirmatorio de otro anterior consentido y firme a que se refiere el art. 40 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.»

Eliminada esta lesión al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, la STS 1421/2020 avanza en la defensa de las garantías del ciudadano al negar la plena ejecutividad del acto recurrido cuando la Administración incumple su obligación de resolver en plazo. Ha de resaltarse el cambio de paradigma⁴⁷, ya que en 1987 parece aceptarse como legítima la ejecución de una resolución que se encuentra en ese «limbo legal» de la ficción del silencio negativo. Por el contrario, en 2020 se cuestiona la eficacia y ejecutividad de esa resolución. Como señala MARTÍN QUERALT, J., se está en presencia de un «giro radical absolutamente necesario, atendida la cada vez más generalizada y criticable concepción de la ejecutividad como un privilegio que forma parte del ser y actuar de la Administración. Olvidando que la ejecutividad solo tiene sentido como medio para la mejor salvaguarda del interés público»⁴⁸.

Como se observa, esta doctrina jurisprudencial no niega el principio de ejecutoriedad⁴⁹ pero sí lo matiza. Así, se indica que «la ejecutividad no es un valor absoluto, y uno de sus elementos de relativización es la existencia de acciones impugnatorias».

Puesto que las liquidaciones tributarias siguen siendo ejecutivas⁵⁰, su notificación despliega importantes efectos jurídicos. Así, se abre el plazo de ingreso en período voluntario de la deuda tributaria y, si esta no es satisfecha, se iniciará el período ejecutivo con el devengo del recargo correspondiente. Igualmente, esa ejecutividad, también marcará, en su caso y de acuerdo con su regulación, el comienzo del devengo de los correspondientes intereses de demora en caso de impago en período voluntario.

Ahora bien, le ejecutoriedad queda matizada. El TS considera que, a pesar de ella, la pendencia de la resolución de un recurso administrativo impide que la Administración pueda poner en marcha el procedimiento de recaudación ejecutiva mediante la notificación de la providencia de apremio. La limitación procedimental, a su vez, también se proyecta en el ámbito material, ya que esta

47 En este cambio de paradigma tiene gran importancia el pleno reconocimiento jurisdiccional del principio de buena administración, pues, como indica, LITAGO LLEDÓ, R., este reafirma la obligación administrativa de resolver, lo que a su vez se traduce en «otorgar un nuevo papel al régimen jurídico de la inactividad administrativa», «Eficacia práctica del "principio" de buena administración formulado por el Tribunal Supremo», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 133, 2021, pág. 139.

48 «El Supremo sigue fijando lindes a los privilegios administrativos», *Carta Tributaria (smarteca)*, n.º 71, 2021, pág. 2/5. El mismo autor resalta el intento de la Administración de desconocer esta doctrina: «Cuando el Supremo fija doctrina... nada tiene que unificar el TEAC», *Carta Tributaria (smarteca)*, n.º 75, 2021, pág. 4/5.

49 Opinión distinta tiene FERNÁNDEZ FARRERES, G., quien indica que la referida Sentencia «innova el ordenamiento al establecer un nuevo requisito para que los actos administrativos puedan considerarse ejecutivos», que quedaría concretado en que se resuelva el recurso administrativo. «Recurso administrativo y ejecutoriedad del acto recurrido (comentario a la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo de 2020, R.C. 5751/2017)», publicado en la página web de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo (<http://www.aepda.es/AEPDAEntrada-2899-Recurso-administrativo-y-ejecutoriedad-del-acto>), pág. 6/12.

En similar sentido crítico con esta Sentencia: GARCÍA ROSS, J.J., «La ejecutividad del acto administrativo-tributario no es un valor absoluto, su límite está en el derecho a la tutela judicial efectiva. Sentencia del TS 586/2020, de 20 de mayo», *Quincena Fiscal (Westlaw)*, n.º 4, 2021, pág. 3/29.

50 Un estudio clarificador de la diferencia entre ejecutividad y ejecutoriedad lo realiza GARCÍA ROSS, J.J., *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016, págs. 72 y ss.

situación impide (o retrasa) el devengo de los recargos de apremio, puesto que estos se vinculan a la notificación de la providencia de apremio.

La argumentación del TS gira en torno al principio de buena administración y, sobre todo, en el hecho de que en el supuesto enjuiciado la Administración dictó la providencia de apremio estando pendiente de resolución el recurso de reposición, que no había sido resuelto en plazo; lo que, a su vez, se considera como una ampliación ilegítima de los efectos jurídicos del silencio negativo, superando su concepción de mera ficción jurídica (no de acto administrativo) que permite al ciudadano interponer el recurso pertinente⁵¹.

Como se ha resaltado un elemento fundamental, que es valorado por el Tribunal Supremo, es el hecho de que la providencia de apremio se haya dictado una vez agotado el plazo de resolución del recurso. El razonamiento del fallo jurisprudencial queda claramente influido por el reproche a tal vicio administrativo. Esta carga peyorativa queda plasmada en diversos pasajes de la Sentencia, pero valga como botón de muestra la irónica aseveración: «...la posibilidad, no muy estadísticamente frecuente, de que el recurso de reposición fuera estimado». Con ello se trasluce que el Supremo considera que la ejecución del acto recurrido anticipa una desestimación «de plano» del recurso, lo que resulta contrario al Ordenamiento jurídico.

Dada esta importancia que el fallo otorga al silencio administrativo, puede plantearse la duda acerca de si el sentido de la decisión jurisprudencial hubiese sido el mismo si la providencia de apremio se hubiese notificado durante el plazo legal de resolución del recurso administrativo.

En un recurso de reposición, cuyo plazo de resolución es de un mes, esta cuestión no resulta especialmente grave. En cambio, esta duda cobra más trascendencia en el caso de las reclamaciones económico-administrativas, ya que ese plazo es de un año (o seis meses en el procedimiento abreviado). Pues bien, la solución tiene que ser la misma. Es decir, no podrá dictarse la providencia de apremio mientras que no se haya resuelto la reclamación económico-administrativa y ello con independencia de que haya transcurrido o no el plazo máximo de resolución.

Por un lado, ha de tenerse presente que estos plazos fijan el lapso temporal máximo de resolución, que no mínimo. Si se procediera a notificar el apremio antes del vencimiento del plazo anual y también con anterioridad a la resolución de la reclamación, igualmente, debe apreciarse el vicio denunciado por el Tribunal Supremo.

Es cierto que en este supuesto la Administración no se habría colocado en la situación irregular del silencio administrativo. Sin embargo, acontecería que se estaría anticipando una desestimación de la reclamación (aunque sea de forma provisional) por un órgano incompetente para ello. Por tanto, una actuación de este tipo resultaría, igualmente, viciada ya que con ella se estaría violando el principio de buena administración, en su vertiente relativa a la resolución de

51 Sobre la evolución de la inexistencia de un plazo predeterminado de recurso en caso de silencio negativo me remito a la doctrina formulada en la STC 14/2006, de 16 de enero, y al artículo ya citado de MOCHÓN LÓPEZ, L.

recursos administrativos. Además, se estaría convirtiendo a estos en una mera carga del particular lesiva del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

En definitiva, la STS 586/2020 ha puesto de manifiesto que la función y las limitaciones constitucionales del recurso administrativo impiden que se pueda ejecutar el acto, cuando se encuentre recurrido sin que haya dictado la resolución.

Reseñado lo anterior, procede que se aborde, aunque sea mínimamente, la regulación de la suspensión del acto recurrido; que presenta una serie de aspectos criticables y que deberían ser mejorados.

Pues bien, *a priori* y desde una visión general, puede considerarse que la regulación específica de la suspensión en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas no resulta lesiva a la finalidad y función constitucional de los recursos administrativos. Ha de valorarse positivamente la graduación de posibilidades de obtención de la suspensión, ya que el art. 233 de la LGT permite una suspensión automática, otra no automática vinculada a la aportación de garantía suficiente, otra con dispensa total o parcial de la garantía e, incluso, sin aportación de garantía alguna.

Sin embargo, y como manifiesta MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.⁵², la regla general en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas «viene determinada por la no suspensión del acto impugnado, salvo en el caso de presentación de las garantías impuestas por la Ley». La autora considera que «la necesidad de garantizar el acto impugnado para obtener la suspensión automática de un recurso que aparece diseñado por el ordenamiento como obligatorio, no se muestra respetuoso con el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva», ya que resulta «desproporcionado que el particular deba atender las consecuencias del acto administrativo y no pueda acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, por lo que, si el recurso en vía administrativa es obligatorio, debería tener carácter suspensivo, ya que en otro caso sería posible afirmar que su interposición supone un gasto excesivo para el obligado tributario».

En este sentido, como ha resaltado GARCÍA ROSS, J.J.⁵³, ha de indicarse que la ejecutoriedad de los actos administrativos no es una exigencia constitucional, sino que solo tiene un fundamento legal. Por tanto, esta opción legislativa puede ser alterada y arbitrarse «alguna solución intermedia mediante la que, cediendo terreno en el ámbito de ese suprapoder en favor de las garantías del administrado, se obligase a que el acto no solo fuera presumiblemente legítimo, sino que, al menos, antes de su ejecución pudiera haber pasado un primer filtro de legalidad –incluso efectuado por órgano propio de la Administración– que le dotase de fuerza ejecutiva»⁵⁴.

52 «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *op. cit.*, pág. 199.

53 *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, *op. cit.*, págs. 101 y ss.

54 *Op. cit.*, pág. 109.

Desde esta perspectiva crítica, el citado autor estima que, a fin de la consecución de una Administración eficiente con el respecto a los derechos del administrado, se debe apostar por una suspensión automática del acto recurrido, sin necesidad de prestar garantía alguna. Para ello, se debería sustituir la presunción de legalidad de los actos tributarios por la de «legitimidad acreditada». Esta última debe alcanzarse en un procedimiento administrativo en el que se acuerde la adecuación del acto al ordenamiento, previo al inicio de su ejecución⁵⁵.

Con independencia de lo anterior, ha de indicarse que este análisis queda profundamente mediatizado por las conclusiones a las que se han llegado en el punto anterior. Y es que la prohibición de dictar la providencia de apremio y, por extensión, de ejecutar el acto recurrido mientras no se haya resuelto el recurso supone una limitación trascendente de la ejecutoriedad del acto administrativo y, por tanto, viene a suponer una suerte de «suspensión» en vía administrativa. A pesar de lo anterior, esta sigue teniendo sentido, ya que, entre otras cuestiones, impediría que se devengue el recargo ejecutivo.

Ahora bien, más allá de la concreta regulación de la suspensión en las reclamaciones económico-administrativas, la cuestión es determinar hasta qué punto tiene sentido mantener los restos del paradigma de la ejecutoriedad del acto administrativo una vez que ha sido recurrido.

Ha de valorarse que este parte de la idea de que la revisión queda extramuros del procedimiento administrativo de aplicación de los tributos. La concepción tradicional es que el procedimiento acaba con la resolución gestora y la tramitación del recurso se sitúa fuera (como si fuera judicial). Evidentemente esta consideración encuentra, en el ámbito tributario, una hipotética justificación en el art. 83.2 de la LGT que dispone: «*Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria*».

Sin embargo, lo anterior choca con el carácter obligatorio del recurso. Habría que considerar que el procedimiento tributario acaba con la resolución de la reclamación.

Y es que ese precepto, que se refiere a funciones, no constituye un obstáculo insalvable para la apreciación de la propuesta reseñada. Sobre esta cuestión ha de reseñarse que parte de la doctrina ha tomado este precepto como punto de partida para la valoración positiva de los TEAs y su consideración de órganos de naturaleza «cuasijurisdiccional»⁵⁶. Así, por ejemplo, CALATAYUD PRATS, I., estima que desde esta posición es necesario matizar las relaciones de los indicados tribunales con los órganos jurisdiccionales desde «una interpretación de las normas que tienda a concebir la vía económico-administrativa como un con-

⁵⁵ *Op. cit.*, pág. 490.

⁵⁶ CALATAYUD PRATS, I., *Conflictos entre la Vía Administrativa y la Contencioso-Tributaria: Desviación procesal, Abuso del Derecho y Retroacción*, op. cit., pág. 72. De forma similar, De la NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y PÉREZ TORRES, E., indican que «los Tribunales económico-administrativos son unos órganos que, en términos coloquiales, podríamos calificar de "intermedios"», *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2000, pág. 61.

tinuum y no como procedimientos ajenos y con un fin diverso»⁵⁷. De forma distinta, otro sector doctrinal se muestra muy crítico con la composición de los Tribunales Económico-Administrativos, a los que se les acusa de «endogamia» al estar formados por funcionarios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria⁵⁸.

En cualquier caso, la STJUE de 21 de enero de 2020 supone un importante punto de inflexión sobre estas consideraciones, ya que pone de manifiesto la falta de independencia funcional de los TEAs: estos se integran plenamente en la Administración. Si se permite la expresión, esta Sentencia arrumba un pretendido «sueño de grandeza» y coloca a la reclamación económico-administrativa como lo que es: un simple recurso en vía administrativa que será resuelto por órganos de la Administración.

Puesto que esa composición «endogámica» de los TEAs es una característica típica y consustancial a la naturaleza de los recursos administrativos, al menos en la configuración legal existente, resulta lógico que su regulación sea consecuente con ello. Como se ha reseñado, esta investigación respeta la premisa de que el legislador quiere mantener la vía de recursos administrativos en su forma actual. Es decir, como recursos que serán resueltos por la Administración⁵⁹.

Por tanto, desde estas consideraciones, no resulta descabellado afirmar que los procedimientos de aplicación de los tributos y la vía económico-administrativa deben entenderse como un *continuum* y no como procedimientos ajenos y con un fin diverso. Desde esta perspectiva, los recursos, y en particular cuando tienen la condición de necesarios para poder acudir a la jurisdicción, deberían considerarse como la última fase de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Es cierto que sería una última fase particular, ya que solo permitiría la revisión de la resolución en beneficio del recurrente y de forma coherente a la expresada por este en su recurso. En este sentido, debe traerse a colación la facultad que tienen los TEAs de revisar de forma completa el expediente, sin limitarse a los motivos alegados por el recurrente. Pero, a su vez, esta facultad tiene que ser respetuosa con la prohibición de la *reformatio in peius*. Puede considerarse, por tanto, que en esta última fase del procedimiento solo se discutiría la validez del acto administrativo en el sentido expresado en el recurso, si bien la Administración no queda constreñida por los argumentos y motivos reseñados por el particular.

En este sentido, ha de traerse a colación la STS 361/2021, de 15 marzo (ECLI:ES:TS:2021:1149), que establece una doctrina en la línea de lo expresado cuando indica «que el principio de buena administración exige que las dilacio-

57 *Op. cit.*, pág. 72.

58 LAGO MONTERO, J.M., «Remedios que sería deseable implementar de inmediato» en *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018, págs. 144 y ss.

59 La circunstancia de que los TEAs sean competentes para revisar determinados actos dictados por las Comunidades Autónomas, en aplicación de los tributos cedidos, no desdice la afirmación anterior. El titular del recurso sobre el que versa el recurso es el Estado y la normativa quiere que sea la Administración estatal la que diga la última palabra, en vía administrativa, sobre la aplicación de ese tributo.

nes del procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria consten expresamente motivadas en el acuerdo de derivación de responsabilidad a fin de constatar la caducidad del procedimiento, sin que la exigencia de motivación se satisfaga cuando las dilaciones se justifican posteriormente en vía revisora por el Tribunal Económico-Administrativo que revise el acuerdo de derivación» (fundamento de jurídico cuarto).

Lo importante de esta Sentencia, más allá del caso concreto analizado, es que establece claramente que en vía de recurso administrativo la Administración no puede subsanar los vicios en los que haya podido incurrir previamente. Además, esta afirmación es también una consecuencia derivada de la doctrina constitucional y europea acerca de la función de los recursos administrativos. Como se ha indicado, estos se justifican por las especiales funciones y tareas que, desde el ámbito constitucional, se encomiendan a la Administración Pública. Es decir, cuando esta resuelve un recurso no está realizando una función jurisdiccional, sino que está cumpliendo su papel de Administración y debe actuar de acuerdo con el principio de eficacia en la finalidad de evitar la vía judicial.

Puesto que esta función constitucional es la que justifica la validez de los recursos administrativos, cualquier desviación de ella (como acontecería si la resolución del recurso se utiliza para subsanar los defectos del acto administrativo en beneficio de la Administración) supondrá un vicio de nulidad de pleno derecho.

Reseñado lo anterior, también debe resaltarse que esa finalidad, —eficacia en la finalidad de evitar el conflicto jurisdiccional—, no se circunscribe a la función revisora, sino que también está presente desde el primer momento que se empieza a tramitar un procedimiento administrativo; lo que permite establecer una línea de continuidad entre este y el revisor.

Y esa línea de continuidad de los procedimientos, en la consecución de la eficacia administrativa a favor del ciudadano, ofrece un soporte doctrinal adicional a la limitación de la ejecutividad del acto recurrido. Y es que hasta que la Administración no resuelva el recurso no debe entenderse que existe una resolución administrativa que pueda ser plenamente ejecutable. Y, en el fondo, esa es la idea que late en la STS de 586/2020 cuando se afirma que la ejecutividad no es un valor absoluto y que debe relativizarse por la existencia de acciones impugnatorias.

En definitiva, es necesario reformular o reinterpretar el art. 98.1 de la Ley 39/2015, de forma que quepa, sin forzar la literalidad del citado precepto, entender que la interposición de un recurso administrativo sitúa al acto administrativo en la tesitura de necesitar «*aprobación o autorización superior*» y, por tanto, su ejecutividad queda supeditada a la resolución del recurso.

Como se ha anticipado, debe cambiarse el paradigma con el que se aborda el estudio de los recursos en vía administrativa. La concepción tradicional, en la que estos quedan fuera del procedimiento administrativo, —pues este acaba con la resolución gestora—, queda fuertemente cuestionada por los argumentos ya expuestos. Por el contrario, han de entenderse como una vía que permite a los

ciudadanos a coadyuvar a la Administración en la consecución de la mejor y más justa resolución⁶⁰.

Por tanto, el nuevo paradigma debe partir de considerar que los procedimientos de aplicación de los tributos y la vía económico-administrativa no deben entenderse como como procedimientos ajenos y con un fin diverso. Al contrario, el fin último del procedimiento administrativo, a través del cual se sustancia el recurso planteado por el ciudadano, también es la correcta aplicación del sistema tributario.

Desde esta perspectiva, debería considerarse que el procedimiento de aplicación de los tributos tienen como primer objetivo el de establecer la posición de la Administración sobre un determinado supuesto. Con ello se estaría precisando la resolución que, en su momento y en su caso, tendrá que ser ejecutada. Además, otra función transcendental es la de otorgar seguridad jurídica al particular; pues la resolución de ese procedimiento fija los límites máximos de la lesión a sus derechos e intereses que puede sufrir por el procedimiento administrativo tramitado.

Ahora bien, una vez reseñados esos límites, que entre otras cuestiones permiten la hipotética ejecución del acto administrativo, todavía quedaría un procedimiento administrativo (el de revisión previo recurso) para asentar definitivamente la resolución del procedimiento. Para ello, sería necesario entender la reclamación económico-administrativa como un procedimiento que se encuentra en solución de continuidad con el de aplicación de los tributos, constituyendo su última fase. De esta forma, la interposición de un recurso administrativo interferiría en la ejecutoriedad del acto recurrido, ya que no existiría un verdadero y definitivo pronunciamiento administrativo hasta su resolución.

En caso de que se produjera este cambio de paradigma, la resolución de la reclamación económico-administrativa tendría la virtualidad de otorgar esa «legitimidad acreditada del acto tributario» a la que alude GARCÍA ROSS, J.J., que permitiría el levantamiento de la suspensión automática que propugna el autor y, por tanto, la ejecutoriedad del acto tributario⁶¹.

Este cambio de paradigma permite y ampara una nueva visión de la ejecutoriedad de los actos administrativos, reposicionando a la Administración y a los ciudadanos en un plano de mayor igualdad. De esta forma, el privilegio que se otorga a la Administración con el establecimiento de la vía administrativa de recurso, —que supone que esta retiene la posibilidad de revisar el acto con carácter previo al acceso a la jurisdicción—, implicaría otorgar al ciudadano la potestad de retrasar la ejecutividad del acto hasta la resolución de recurso.

Una regulación de este tipo implicaría que el aspecto negativo de ese privilegio administrativo no recaiga de forma completa en el interesado, ya que este vería su posición aliviada al evitar la ejecutoriedad del acto administrativo. Con

60 Debe recordarse que las exigencias que se derivan del llamado cumplimiento cooperativo, que es expresión del principio de buena administración, también se predicen respecto de los órganos públicos exigiéndoles un comportamiento ético y una confianza en los ciudadanos.

61 *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, op. cit., pág. 49.

ello se impediría que la liquidación entrase en el período ejecutivo durante la tramitación del recurso y, por tanto, haría innecesaria la regulación de la suspensión (con toda la problemática del devengo de intereses de demora, a la que se hará referencia a continuación).

Por último, debe darse noticia de la nueva redacción al art. 233.9 de la LGT, en su redacción dada por la Ley 11/2021, en virtud de la cual *«si la deuda se encontrara en período ejecutivo, la presentación de la solicitud de suspensión con otras garantías distintas de las necesarias para obtener la suspensión automática, o con dispensa total o parcial de garantías, o basada en la existencia de error aritmético, material o de hecho, no impedirá la continuación de las actuaciones de la Administración, sin perjuicio de que proceda la anulación de las efectuadas con posterioridad a la fecha de la solicitud si la suspensión fuese concedida finalmente»*.

Esta modificación es criticable, ya que prescinde de los principios jurídicos que debe inspirar la regulación de los recursos administrativos en aras de potenciar los intereses meramente recaudatorios, al limitar los efectos jurídicos de la presentación de una solicitud de suspensión.

3.6. El devengo de intereses de demora durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa: reiteración y retroacción de actuaciones

Otra cuestión problemática que plantea la regulación de la suspensión en el procedimiento económico-administrativo es el devengo de los intereses de demora. Aunque queda fuera de la normativa propia de las reclamaciones económico-administrativas, incide en ella de forma transcendental. Y es que, como indica ROZAS VALDÉS, J.A., la suspensión de la liquidación puede transformarse con facilidad «en una trampa financiera que puede llevar, incluso, a la *reformatio in peius*»⁶².

Pues bien, la crisis del paradigma de la ejecutoriedad del acto administrativo, a la que se acaba de aludir, también debe proyectarse sobre la regulación del devengo de intereses de demora durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo, facilitando una regulación más acorde con los principios constitucionales del sistema de recursos administrativos y los intereses de los ciudadanos

El problema acontecerá, especialmente, en aquellos casos en los que, tras una estimación total o parcial de la pretensión del recurrente, la Administración pueda culminar la notificación de una liquidación referida a ese hecho imponible —ya sea por una posible retroacción de actuaciones o por la reiteración del acto administrativo anulado por el recurso—. En particular, han de tenerse presente los siguientes arts.: 25.5, 150.7 y 239.3 de la LGT y 66.4 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa. También ha de traerse a colación la doctrina contenida en la STS 6088/2013, de 9 de diciembre (ECLI:ES:TS:

62 «La administración de la justicia tributaria en España», *op. cit.*, pág. 50.

2013:6088)⁶³, no obstante, la reforma operada en la LGT por la Ley 34/2015 afecta a las conclusiones a las que llega esta Sentencia.

Sobre esta normativa ha de indicarse que resulta bastante compleja, existiendo regulaciones incompletas (así, el citado art. 150.7, tras la reforma de la Ley 34/2015, detalla cómo debe actuar la Administración cuando una resolución administrativa o judicial aprecie defectos formales y ordene la retroacción de actuaciones en el ámbito de un procedimiento de inspección; sin embargo, se guarda silencio en relación a idéntica situación en el ámbito del resto de procedimientos de aplicación de los tributos). En cualquier caso, el análisis partirá de la actual LGT y se tendrá en cuenta la incidencia de las distintas reformas habidas.

A modo de introducción explicativa de esta sinfonía de la confusión, es conveniente indicar que una lectura no crítica del art. 26.5 de la LGT llevaría a considerar que cuando se dicte una nueva liquidación tras haberse anulado la recurrida, ya sea de forma total o parcial y por cualquier motivo, se exigirían intereses de demora por todo el tiempo transcurrido desde la fecha inicial del devengo de estos «hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación». Esta primera conclusión resulta excesivamente escorada en contra del recurrente y obvia la circunstancia de que la Administración no ha actuado correctamente, puesto que la liquidación ha incurrido en vicios jurídicos. Esta circunstancia ha motivado un «lento proceso de reflexión jurisprudencial» (STS 6088/2013, de 9 de diciembre) en el que se ha tratado de atemperar esa primera interpretación, intentado conciliarla con la defensa de los legítimos intereses de los ciudadanos.

Pues bien, aclarado lo anterior y siguiendo este cuerpo normativo y jurisprudencial, ha de diferenciarse si la liquidación anulada procede de un tributo gestionado mediante el sistema de declaración y liquidación administrativa o mediante el de autoliquidación.

En caso de que se esté en el régimen de declaración y liquidación administrativa, el día inicial del cómputo del interés de demora de la nueva liquidación que se dicte tras la anulación de la inicial será el establecido en por la letra a) del art. 26.2 de LGT. Esto es, «cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario» de la nueva liquidación que se dicte. Por tanto, «en estos casos, el obligado no tiene que hacer frente a interés de demora de ninguna clase durante el tiempo que duró la tramitación del recurso administrativo o judicial pues en estos casos el pago de la deuda no es exigible hasta que exista un nuevo acto de liquidación... Al obligado nunca le podía ser exigido el pago con anterioridad a un acto válido de liquidación o de imposición de sanción por lo que no puede exigírsele una compensación por un supuesto ingreso tardío. Si la liquidación o sanción no han existido antes –y con ello la exigibilidad de la deuda– ha sido por culpa de la propia Administración que con sus errores ha provocado la anulación del acto. La liquidación... sólo existirán válidamente con

63 Doctrina reiterada en otras resoluciones, tales como la STS 590/2017, de 4 de abril (ECLI:ES:TS:2017:1324).

la nueva liquidación o sanción por lo que será cuando venza ese nuevo el plazo voluntario de pago cuando se devenguen intereses de demora»⁶⁴.

Si se está en presencia de un tributo gestionado mediante el sistema de auto-liquidaciones ha de diferenciarse si la anulación de la liquidación es por razones de forma o de fondo⁶⁵ y, en este último supuesto, si es total o parcial.

En primer lugar, si la resolución económico-administrativa aprecia defectos formales, ordena la retroacción de las actuaciones y, como consecuencia de ello, es necesario dictar una nueva liquidación, esta conllevará la exigencia de intereses de demora o del interés legal –si la totalidad de la deuda ha estado suspendida mediante la aportación de un aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución (segundo párrafo del art. 26.6 de la LGT)–.

Respecto del cómputo del plazo de devengo de estos intereses, el momento inicial será la fecha que proceda según las reglas generales contenidas en el art. 26.2 de la LGT. Sin embargo, la fijación del *dies ad quem* resulta más controvertida.

Una primera lectura literal del art. 26.5 de la LGT permitiría considerar que este se correspondería con la fecha de la nueva liquidación (*«en los casos en que resulte necesaria la práctica de una nueva liquidación... el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación, sin que el final del cómputo pueda ser posterior al plazo máximo para ejecutar la resolución»*).

Sin embargo, la STS 6088/2013, de 9 de diciembre, indicó que «la anulación por motivos formales afecta a la liquidación en su conjunto y la expulsa en cuanto tal del universo jurídico, para que, en su caso, si procede, se dicte otra nueva... En estas situaciones, en puridad no existió hasta la aprobación de la nueva liquidación una deuda del obligado tributario frente a la Hacienda legítimamente liquidada, al no poderse entender efectuado conforme a derecho el procedimiento de cuantificación por la Administración de la obligación tributaria de aquél... Por ello,... en dichos supuestos no cabe hablar de demora imputable al obligado tributario, salvo la que, en su caso, medie por el transcurso del tiempo entre la autoliquidación y la liquidación practicada por la Administración en el ejercicio de sus facultades de comprobación e inspección, después anulada por causas formales».

64 HERRERO de EGAÑA ESPINOSA de los MONTEROS, J.M., «El interés de demora en las obligaciones tributarias» en *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Thomson Reuters Aranzadi, 2008, rescatado de la base de datos Westlaw, BIB 2008\4281, pág. 6/9.

Véase también a SESMA SÁNCHEZ, B.: *La Nulidad de las Liquidaciones Tributarias*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pág. 463.

65 No es este el sitio para profundizar en esta discutible diferenciación pero siguiendo a la Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010, pueden calificarse como defectos formales un primer grupo formado por los vicios incurridos en el proceso de formación de la voluntad administrativa (formal-procedimental) y un segundo grupo (formal-documental) integrado por los defectos incurridos en la redacción del documento que incorpora el acto administrativo resultado de aquel procedimiento y que no estén directamente relacionados con la definición o cuantificación del tributo; siendo los defectos que afecten a esto último los que deben ser considerados propiamente como defectos o vicios de naturaleza material. Véase a SANZ CLAVIJO, A., «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26. 5 LGT», *Quincena Fiscal (Westlaw)*, n.º 16, 2014, pág., 11/21.

Es decir, en esta Sentencia se entendió que el devengo de intereses de demora finalizaría con la emisión de la primera liquidación (la anulada). La razón material que justifica esta decisión jurisprudencial la explica correctamente CLAVIJO SANZ, A.⁶⁶, cuando indica que ha de buscarse en el «incumplimiento de la Administración Tributaria», que se concreta en la ilegalidad o defecto procedimental cometido por ésta en la liquidación inicial. En definitiva, «late una aplicación no manifestada de la *mora accipiendi*», equiparándose el referido defecto procedimental con el retraso imputable a la Administración que determina la inexigibilidad de intereses de demora (art. 26.4 de la LGT).

En este sentido, en la referida Sentencia (que tuvo presente la redacción original de la LGT) se señalaba, a modo de justificación, que «el art. 150.5 de la LGT de 2003, al regular el tiempo en el que debe dictarse nueva resolución en el caso de retroacción de actuaciones, nada dice sobre los intereses de demora y, ciertamente por ello, el apartado 3 del mismo precepto impide exigirlos al contribuyente por el tiempo en que la Administración se exceda de los plazos de que dispone para desarrollar las actuaciones inspectoras. Si el legislador impide reclamar intereses por el tiempo de ese exceso con mayor razón no cabe exigirlos cuando se manifiesta un "exceso" *a posteriori* como consecuencia de la anulación de la decisión administrativa por motivos formales».

No obstante, la Ley 34/2015 reformó, precisamente, el mencionado precepto que pasa a ser el art. 150.7, cuyo párrafo segundo es del siguiente tenor: «*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 art. 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación*».

Aunque el Preámbulo de esta Ley guarda silencio acerca de la justificación de esta modificación normativa, es evidente que su razón de ser es la de desactivar la doctrina elaborada por la STS 6088/2013 acerca del devengo de intereses de demora en los supuestos de retroacción de actuaciones.

Por tanto, a partir de la entrada en vigor del art. 150.7 de la LGT, cuando se dicte una nueva liquidación tras una resolución económico-administrativa, que ordene la retroacción de las actuaciones en el seno de un procedimiento de inspección, el *dies ad quem* de devengo de los intereses de demora será la fecha de la nueva liquidación⁶⁷. Con ello, el interesado ha de cargar con los intereses de demora que se derivan del vicio formal administrativo.

66 «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26. 5 LGT», *op. cit.*, págs., 13/21 y ss.

67 En contra de esta interpretación se posiciona FALCÓN y TELLÁ, R., para quien esta modificación normativa no altera sustancialmente la situación anterior derivada del artículo 26.5 de la Ley General Tributaria y, por tanto, «deben excluirse los intereses por el tiempo que medie entre el momento al que se retrotraen las actuaciones (normalmente el momento en que se produjo el defecto formal) y el momento en que efectivamente se produce esa retroacción (normalmente cuando se inicia la ejecución de la resolución o sentencia que anuló la liquidación), pues ese retraso es claramente imputable a la propia Administración», «Los intereses de demora y el plazo máximo de duración del procedimiento en los supuestos de retroacción de actuaciones tras la reforma de la LGT», *Quincena Fiscal*, n.º 5, 2016, pág. 4/6.

Ahora bien, esta criticable regulación queda referida al procedimiento de inspección, por lo que ha de plantearse como se calcularán los intereses de demora cuando la retroacción de actuaciones se ordena respecto de un procedimiento de gestión tributaria.

Podría considerarse que existe una laguna legal y que el art. 150.7 se aplica analógicamente a los procedimientos de gestión tributaria. Sin embargo, el hecho de la reforma legal haya quedado circunscrita al procedimiento de inspección, —cuando la doctrina jurisprudencial tiene un alcance general y, por tanto, resultaba aplicable tanto a los procedimientos de gestión como de inspección—, debe llevar a la conclusión contraria. Por tanto, debe considerarse que, si la resolución económico-administrativa ordena la retroacción de actuaciones en el ámbito de un procedimiento de gestión tributaria, no se devengarán intereses de demora desde la fecha de la primera liquidación anulada.

Una grieta a este régimen más «favorable» al ciudadano de los procedimientos de gestión tributaria se encuentra en que la superación del plazo máximo de resolución de estos, a diferencia de los de inspección, implica la caducidad del procedimiento. Ahora bien, ello no impide que, si no ha acontecido la prescripción, la Administración pueda iniciar un nuevo procedimiento, de conformidad con el art. 104.5 de la LGT; que dispone que *«las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios»*.

En este caso, puede considerarse que la nueva liquidación no estaría condicionada por las incidencias de la anulada y la Administración exigirá los intereses de demora desde su fecha inicial hasta la fecha de esta segunda liquidación.

Sin embargo, esta posibilidad debe ser rechazada, ya que supone premiar un incumplimiento y una mala actuación de la Administración. Y es que se estaría favoreciendo que los órganos gestores dejaran caducar el procedimiento retrotraído a fin de poder iniciar uno nuevo y evitar la limitación referida en el devengo de los intereses de demora.

En segundo lugar, si la anulación de la liquidación es total y por razones materiales la doctrina del TS se concreta en las siguientes líneas: «si la anulación tiene lugar por razones de fondo pero es total, el criterio debe ser el mismo (esto es, el devengo de intereses de demora finalizaría en la fecha de la emisión de la liquidación anulada), pues tampoco hay en tal caso una deuda legítimamente liquidada. En dichos supuestos podrá fijarse la deuda de nuevo, si es que la potestad para hacerlo no ha prescrito, pero deberá serlo por conceptos distintos de los sustantivamente anulados, sin que, por ello, quepa hablar de un pago fuera de plazo en el sentido del art. 26.1 de la Ley, pues por el concepto debido no existía deuda liquidada alguna y, por ello, mora del deudor».

Por tanto, siguiendo esta doctrina esa primera interpretación del art. 26.5 de la LGT vuelve a ser matizada. Y es que, cuando se dicte una nueva liquidación, tras haberse anulada la primera de forma completa por motivos materiales, los

intereses de demora solo podrán exigirse hasta la fecha de emisión de la liquidación anulada.

Por último, en tercer lugar, si la liquidación se anula parcialmente por razones sustantivas «sí que existe una deuda del contribuyente legítimamente liquidada desde la decisión inicial, en la parte no anulada, a la que lógicamente se contrae la exigencia de intereses de demora. A este supuesto es, por tanto, al que se refiere el art. 26.5 de la vigente LGT cuando dice que, en tales casos y siendo necesaria una nueva liquidación, los intereses se exigirán sobre el nuevo importe, desde el día que resulte conforme a las reglas previstas en el apartado 2 y hasta que sea dictada la nueva, sin que este *dies ad quem* pueda situarse más allá del plazo de que dispone la Administración para ejecutar la resolución anulatoria parcial por razones sustantivas» (STS 6088/2013).

Por tanto, puede resumirse, a modo de recapitulación, que:

- Si se dicta una nueva liquidación resultante de un procedimiento de gestión tributaria, tras la anulación de la inicial por vicios de forma, los intereses de demora se devengarán hasta la fecha de la primera liquidación.
- Si se dicta una nueva liquidación resultante de un procedimiento de inspección tributaria, tras la anulación de la inicial por vicios de forma, los intereses de demora se devengarán hasta la fecha de la segunda liquidación.
- Si se dicta una nueva liquidación, tras la anulación completa de la inicial por vicios de fondo, los intereses de demora se devengarán hasta la fecha de la primera liquidación.
- Si se dicta una nueva liquidación, tras la anulación parcial de la inicial por vicios de fondo, los intereses de demora se devengarán hasta la fecha de emisión de la segunda liquidación.
- Además, ha de recordarse que, si el tributo se gestiona mediante el sistema de declaración y liquidación administrativa y se dicta una nueva liquidación, no se devengarán intereses de demora durante el tiempo que dure la tramitación del recurso administrativo, pues estos solo existirán válidamente a partir del impago de la nueva liquidación.

Por otra parte, ha de denunciarse el vacío normativo acerca del interés devengado cuando, tras la anulación de la liquidación, se dicta una nueva y la primera ha estado suspendida durante la tramitación del recurso mediante la aportación de un aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución. Como se ha indicado, en estos casos el interés devengado durante el tiempo que duró la suspensión de la liquidación fue el legal del dinero.

El problema se plantea en los supuestos en los que el devengo de los intereses se extiende hasta la fecha de la segunda liquidación. En estos casos, no queda claro si, en la cuantificación de los intereses sobre la nueva liquidación, ha de diferenciarse el tiempo durante el cual la liquidación anulada ha estado sus-

pendida y, por tanto, se devengó inicialmente el interés legal de dinero en vez del de demora.

Una interpretación literal de los arts. 26.5 de la LGT y 66.3 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa, permite considerar que se no se devengaría el interés legal. Esta literalidad, además, quedaría reforzada por la circunstancia de que se trata de una nueva liquidación distinta a la anulada.

Sin embargo, es evidente que esa nueva liquidación trae causa directa de la anulada o, cuando menos, de las actuaciones y trámites que permitieron su emisión. Desde esta perspectiva, y a fin de evitar la *reformatio in peius*, debe concluirse que durante el tiempo que duró la suspensión, fundamentada en la aportación de un aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución y hasta que se dicte la nueva, el interés que se devenga es, en todo caso, el legal del dinero. Además, también ha de tenerse presente que otra interpretación distinta a la reseñada sería absolutamente contradictoria con el sentido de la norma recogida en el art. 26.6 de la LGT.

Por último, es conveniente ofrecer una valoración crítica de esta compleja regulación e interpretación judicial referida al devengo de intereses de demora en función de las distintas incidencias que pueden darse tras la tramitación del procedimiento económico-administrativo.

Como se ha expuesto, la regulación de los intereses de demora, cuando es necesaria la práctica de una nueva liquidación como consecuencia de haber sido anulada la anterior por una resolución administrativa (art. 26.5 de la LGT), resulta poco acorde con los principios generales que inspiran esta institución. Y es que la automaticidad en su devengo hace que la literalidad de la norma no respete adecuadamente un pilar básico de la institución jurídica del interés de demora, como es el principio de la *mora accipiendi*: esto es: no cabe exigirlo cuando el incumplimiento o el retraso es imputable al acreedor (la Administración)⁶⁸.

Este «pecado original» ha motivado que la tanto la doctrina y los Tribunales hayan «modulado el devengo, la exigibilidad y hasta la cuantía del interés de demora»⁶⁹. Procede, por tanto, que la normativa se modifique regulando esta cuestión de forma más clara y recogiendo expresamente este principio de la *mora accipiendi*.

3.7. La legitimación activa de la propia administración y las costas del procedimiento

En este apartado se hará una somera referencia a dos cuestiones que solo pueden ser tildadas de anomalías jurídicas, siendo esta cualidad su nexo común.

68 SANZ CLAVIJO, A., «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del artículo 26. 5 LGT», *op. cit.*, págs., 17/21 y 20/21.

69 SESMA SÁNCHEZ, B.: *La Nulidad de las Liquidaciones Tributarias*, *op. cit.*, pág. 454.

En relación con la legitimación de la propia Administración para interponer la reclamación económico-administrativa, ha de indicarse que el art. 232.2 de la LGT reconoce, correctamente, que no la tienen los funcionarios, los empleados públicos, los organismos u órganos administrativos en general. Sin embargo, esta corrección se ve desmentida por la atribución a los órganos administrativos superiores de la capacidad para interponer los recursos de alzada en esta vía.

Como se ha indicado anteriormente, la Administración queda facultada para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso de anulación, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina y el recurso extraordinario de revisión (arts. 241.3, 241 bis.1, 242.1, 243.1 y 244.3 de la LGT).

Estos recursos pueden agruparse, por un lado, en los que tienen como finalidad establecer doctrina administrativa y, por ello, respetarán la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida (recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina), y, por otro lado, los que tienen por objeto revisar la primigenia resolución económico-administrativa (recurso de alzada ordinario, recurso de anulación y el recurso extraordinario de revisión) y que, por tanto, sí afectarán a la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida.

Ya se ha hecho referencia a la valoración negativa que la justicia europea ha realizado a la regulación del recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina. Este, al ser resuelto por una Sala Especial, de la que forman parte altos cargos de la Administración activa, viene a demostrar la falta de independencia funcional de los TEAs.

Por su parte, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio no merecería, *a priori*, una crítica tan negativa, ya que está orientado a conseguir una aplicación e interpretación de la norma más uniforme por parte de la Administración.

Sin embargo, esa falta de independencia también extiende la tacha al citado recurso. Además, este carácter negativo queda reforzado por las siguientes circunstancias. Primero, que proceda, no solo cuando exista una discrepancia de doctrina entre órganos económico-administrativos, sino también cuando se estimen «*gravemente dañosas y erróneas*» las resoluciones económico-administrativas. Segundo, que solo esté legitimada la Administración activa para su interposición. Con ello, y dada la imposibilidad de que los ciudadanos puedan instar este instrumento para corregir una interpretación administrativa dañosa o errónea, se pone de manifiesto que la finalidad de este recurso es la de mantener la «ortodoxia» de los órganos económico-administrativos hacia los criterios de la Administración activa.

Por último, la legitimación de la Administración para interponer esos otros recursos (de alzada ordinario, de anulación y el extraordinario de revisión) que permiten revisar la primigenia resolución económico-administrativa, supone,

simplemente, establecer una nueva vía de «revisión de oficio» pero saltándose los límites y garantías propias de estos procedimientos especiales⁷⁰.

Por otra parte, también resulta especialmente criticable la posibilidad que establece el art. 234.5 de la LGT de condenar en costas al recurrente cuando el TEA aprecie «temeridad o mala fe» en la interposición de la reclamación.

Sobre este particular ha de indicarse que la STS 760/2019, de 3 de junio (ECLI:ES:TS:2019:1740), ha analizado la corrección del desarrollo reglamentario de este precepto. Esta Sentencia declaró la nulidad del apartado 2 del art. 51 del Reglamento General de Revisión en Materia Tributaria, en la redacción dada por el Real Decreto 1073/2017, que establecía los criterios para la cuantificación de las costas. Dada esta situación y hasta que no se apruebe un nuevo criterio para fijar las costas, debe considerarse que esta previsión legal no es posible aplicarla.

El debate planteado ante el TS se centra, de modo particular, en un posible exceso reglamentario a la hora de cuantificar las costas y en su naturaleza jurídica. Sobre este último aspecto, ha de indicarse que, tanto la parte recurrente como el Abogado del Estado, argumentaron acerca de si se está en presencia de una tasa, una prestación patrimonial pública no tributaria, un recargo o una medida sancionadora o cuasi sancionadora. Pues bien, el Tribunal indica que «el concepto de "costas procedimentales" es un concepto jurídico determinado, identificado por la concurrencia de los elementos que lo identifican» y «son sólo eso costas del procedimiento»⁷¹. Ahora bien, el Supremo entiende que la cuantificación de esas costas, general, abstracta y desconectada del concreto procedimiento, que se realizaba por el art. 51.2 del Reglamento General de Revisión desnaturaliza su naturaleza jurídica y las convierte en tasas, prestaciones patrimoniales públicas no tributarias o medidas sancionadoras.

En cualquier caso, la valoración de esta medida debe realizarse teniendo presente el significado constitucional de la vía administrativa previa, en particular, cuando esta se configura como un requisito necesario para acceder a la jurisdicción, por lo que es necesario remitirse a las páginas iniciales de esta investigación. También ha de tenerse presente que el procedimiento econó-

70 Esta posibilidad es rechazada por la doctrina de forma general. Valga como ejemplo la crítica efectuada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente quien, después de reseñar las distintas posibilidades que ofrece la revisión de oficio a la Administración considera que «la comentada legitimación de los citados Directores para interponer, además, recurso ordinario de alzada, no se corresponde debidamente con los planteamientos que actualmente inspiran los derechos y garantías de los contribuyentes frente a las actuaciones de la Administración. Conviene por ello revisar críticamente esa posibilidad de que por decisión de un órgano de la Administración Tributaria el contribuyente que ha obtenido en primera instancia una resolución favorable a sus intereses se vea obligado a litigar en una sede económico-administrativa e incluso en una sede jurisdiccional que, además, no es la que inicialmente le corresponde». Consejo para la Defensa del Contribuyente: *Memoria 2000*, pág. 127, rescatada de: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20CDC.aspx>.

Véase también a FALCÓN y TELLÁ, R., «Recursos de la Administración tributaria, frente a sí misma y ante sí misma: en torno al presente y futuro de los tribunales económico-administrativos», *Quincena Fiscal*, n.º 20, 2000, pág. 7 y a SESMA SÁNCHEZ, B., «La tutela judicial en el ámbito tributario», *Diario La Ley (Smarteca)*, n.º 8304, 2014, pág. 7/10.

71 Ahora bien, como acertadamente expone MENÉNDEZ MORENO, A., ese concepto de costas procedimentales viene a coincidir con el de tasa. «La naturaleza jurídica de las costas procesales. A propósito de la STS 760/2019, de 3 de junio», *Quincena Fiscal (Westlaw)*, n.º 14, 2019, pág. 4/6.

mico-administrativo no requiere de dirección técnica. Es decir, por definición, la reclamación será interpuesta por un ciudadano que es lego en materia jurídica o tributaria. Esta circunstancia pone de manifiesto que esta medida es un auténtico contrasentido, pues la Administración difícilmente podrá argumentar que un ciudadano, desconocedor de la normativa, actúa con temeridad o mala fe en su legítimo ejercicio de un derecho.

Y a esta conclusión se llega con independencia de cuál sea la verdadera naturaleza jurídica de la llamada condena en costas.

Si se consideran prestaciones patrimoniales públicas (ya sean tasas o de carácter no tributario), resulta que su presupuesto de hecho recaería sobre el ejercicio de una carga legal (la interposición de la reclamación económico-administrativa) establecida para poder ejercer un derecho fundamental (el acceso a la jurisdicción a fin de obtener una tutela judicial efectiva).

Si consideran «costas procedimentales», acontecería que se estaría haciendo recaer sobre un particular, lego en derecho, unas consecuencias patrimoniales desfavorables debidas a una fundamentación técnica («*temeridad o mala fe*» en la interposición de la reclamación) cuando no se requiere dirección técnica en esa reclamación. Y, además, esa no obligatoriedad de la dirección técnica es una de las razones que justifican la existencia de la vía económico-administrativa, ya que puede permitir una resolución del conflicto más económica para el ciudadano.

Pero es que, como ha señalado MENÉNDEZ MORENO, A.⁷², las «costas procedimentales» pueden reconducirse al concepto prestación patrimonial pública. Por tanto, se estaría en presencia de prestaciones patrimoniales públicas que recaen sobre una carga legal y se fundamentan en el mal ejercicio técnico de quien, por naturaleza, desconoce la técnica.

En definitiva, esta mera posibilidad es un obstáculo irracional e injustificado al acceso a la jurisdicción. Y es que, la mera existencia de esta posibilidad se erige en una medida que constituye una amenaza al ciudadano frente al ejercicio de sus derechos. Es, por tanto, una violación del derecho a la tutela judicial efectiva que solo puede ser calificada de inconstitucionalidad.

4. Conclusiones

Como se ha expuesto en las páginas precedentes, la regulación de los recursos administrativos, especialmente cuando se configuran como previos y preceptivos para acceder a la jurisdicción contenciosa-administrativa, debe ser analizada desde la perspectiva del respeto al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, tanto en su vertiente nacional como europea.

Ello permite afirmar que la vía previa administrativa ni es una exigencia constitucional ni es necesariamente contraria al referido derecho.

⁷² Op. cit., pág. 4/6.

Así, se reconoce que su legitimación queda vinculada a la función de coadyuvar con el ámbito jurisdiccional, poniendo en conocimiento del organismo correspondiente el contenido y los fundamentos de la pretensión, y por otro, darle la oportunidad a la Administración de resolver directamente el litigio, evitando el uso de los mecanismos jurisdiccionales; de forma que sirva para descargar a los tribunales de litigios que puedan zanjarse directamente ante las autoridades administrativas y aumentar la eficacia de los procedimientos judiciales.

Ahora bien, también se afirma que contribuye a crear una cierta dificultad a la efectividad del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, por lo que sería inconstitucional si no cumple adecuadamente con esa finalidad legitimadora o si su regulación constituye un obstáculo no justificado al acceso a la jurisdicción.

Estas premisas permiten analizar la normativa de las reclamaciones económico-administrativa a fin de determinar, por un lado, cuáles son las exigencias que se derivan de ellas y, por otro lado, si la regulación se ajusta correctamente a ese marco constitucional y europeo.

Pues bien, una primera exigencia, —que tiene un alcance general y que debe servir para enmarcar toda esta cuestión—, es que debe tenerse presente que la Administración queda obligada a resolver la reclamación respetando el principio de buena administración, actuando de forma objetiva y con sometimiento pleno al Derecho. Implica que los órganos de resolución de las reclamaciones deben tener presente que su finalidad constitucional exige que los recursos se resuelvan adecuadamente, adoptando la solución jurídica más correcta. Su interacción con el principio de buena administración permite afirmar que esta exigencia, —que se proyecta sobre la conducta de los citados órganos administrativos, configurando una verdadera obligación jurídica y de actuación administrativa—, se plasma en un deber de cuidado y de diligencia administrativa que debe facilitar la necesaria protección jurídica de los ciudadanos y sin originar una tardanza innecesaria e indebida en el reconocimiento de los derechos que se aducen.

Por otra parte, esta investigación ha identificado diversas fallas en la regulación positiva de las reclamaciones económico-administrativas.

Así, en primer lugar, acontece que la normativa no ha previsto ninguna excepción a su carácter preceptivo. Sin embargo, existen una serie de casos en los que la reclamación económico-administrativa nunca puede constituir un requisito previo para el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa. Se trata de supuestos en los que, debido a las limitaciones propias de un recurso administrativo, esta vía constituye un mero obstáculo al acceso a la jurisdicción y, por tanto, es lesiva al derecho a la tutela judicial efectiva.

En efecto, ha de tenerse presente que los órganos administrativos están sometidos a los principios de legalidad y, además, desde una perspectiva europea, no pueden ser considerados órganos jurisdiccionales. Esto implica que la reclamación económico-administrativa no podrá tener éxito si la pretensión del recurrente se fundamenta en la inconstitucionalidad de una Ley, la ilegalidad

de una norma reglamentaria (incluyendo aquellos supuestos en los que la regulación genera una aplicación formalmente legal y automatizada de la norma reglamentaria pero que llega a resultados contrarios al ordenamiento jurídico), cuando sea necesario solicitar una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea o cuando se alegue que la normativa nacional es contraria a la europea.

Por tanto, en ninguno de estos supuestos, la reclamación económico-administrativa puede ser preceptiva para acceder a la jurisdicción, ya que la naturaleza administrativa del órgano resolutorio aboca a que la interposición del recurso constituya un trámite inútil y un mero obstáculo al derecho a la tutela judicial efectiva.

En segundo lugar, la regulación de los plazos en el procedimiento económico-administrativo tampoco cumple con las exigencias derivadas de un adecuado respeto al derecho a la tutela judicial efectiva.

Por un lado, el plazo de interposición (un mes) es demasiado corto y tendría que coincidir con el del recurso contencioso-administrativo (dos meses), ya que no existe ninguna razón para acortarlo. En este sentido, el hecho de que la reclamación económico-administrativa no requiera de dirección letrada no es un argumento que deba tenerse presente, ya que muchas veces la dificultad técnica de la cuestión la requerirá. En la misma línea, tampoco pueden esgrimirse razones de celeridad en esta vía, cuando el plazo general para entender desestimada la reclamación es de un año.

Esta dualidad de plazos no queda justificada y genera una reducción ilegítima del derecho del ciudadano a interponer el recurso, que pasa de dos meses a un mes.

Adicionalmente, ha de indicarse que el cómputo de ese plazo de interposición genera dudas interpretativas que deben ser adecuadamente aclaradas. El problema viene porque el art. 235.1 de la LGT dispone que la reclamación «*se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado...*» La literalidad de este precepto lleva a considerar que el plazo se contará desde el día siguiente al de la notificación, por lo que finalizará en idéntico día del mes siguiente. Sin embargo, a la hora de fijar la fecha final para la interposición del recurso, la jurisprudencia entiende que esta se corresponde con el día equivalente al de la notificación.

Esta situación puede generar multitud de confusiones y perjuicios irreparables. El interesado puede entender aplicable la literalidad que se desprende de la LGT e interponer la reclamación el último día considerando que el plazo comienza a contarse el día siguiente al de la notificación, en vez de ese día. La consecuencia es que aquella sería inadmitida por haberse presentado fuera de plazo y, por tanto, la resolución quedaría firme e inatacable. En definitiva, el citado art. 235.1 debe ser reformulado, indicando expresamente el *dies ad quem* del plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa.

Por otro lado, de forma contradictoria al acortamiento del plazo de interposición, la duración general del procedimiento (un año) es excesivo y genera una importante dilación en el acceso a la jurisdicción y, por tanto, a la efectividad

del derecho a la tutela judicial. Desde esta perspectiva, el procedimiento debería reducirse a fin de no constituir un obstáculo al referido derecho. Puede proponerse que resulte de aplicación el plazo de seis meses que es el general de los procedimientos tributarios.

En tercer lugar, al tratarse de un recurso previo y necesario para el acceso a la jurisdicción y que puede ser interpuesto sin necesidad de contar con asistencia técnica, la posibilidad de inadmitir la reclamación económico-administrativa queda fuera de lugar y es una regulación que deber ser derogada por constituir un obstáculo al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Por un lado, con la inadmisión, la reclamación económico-administrativa no servirá para conformar de forma correcta el expediente administrativo, por lo que no se estará cumpliendo de forma satisfactoria la finalidad de agilizar y facilitar la resolución del litigio, en caso de que este llegue al ámbito judicial. Por otro lado, puede ser considerada como la inexistencia de agotamiento de la vía administrativa previa, lo que puede justificar que el órgano jurisdiccional no resuelva el fondo del asunto, amparándose en la ausencia de un pronunciamiento administrativo, y retrasando de forma injustificada la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva.

Por ello, las causas de inadmisión deben configurarse, a lo sumo, como de desestimación.

En cuarto lugar, la STS 586/2020 ha puesto de manifiesto que la función y las limitaciones constitucionales de los recursos administrativos impiden que se pueda ejecutar el acto administrativo recurrido cuando este todavía no ha sido resuelto. Esta doctrina supone una crisis importante del paradigma de la ejecutoriedad del acto administrativo, lo que a su vez tiene implicaciones en la concepción del mismo procedimiento económico-administrativo y en la regulación de la suspensión de la resolución recurrida.

También, se posibilita una nueva visión de la ejecutoriedad de los actos administrativos, reposicionando a la Administración y a los ciudadanos en un plano de mayor igualdad. Y es que el privilegio que se otorga a la Administración, con el establecimiento de la vía administrativa de recurso, —que supone que esta retiene la posibilidad de revisar el acto con carácter previo al acceso a la jurisdicción—, implicaría otorgar al ciudadano la potestad de retrasar la ejecutividad del acto hasta la resolución de recurso. Para ello, sería necesario entender la reclamación económico-administrativa como un procedimiento que se encuentra en solución de continuidad con el de aplicación de los tributos, constituyendo su última fase y serviría, además, para otorgar al acto tributario plena legitimidad para su ejecutoriedad.

En quinto lugar, esta crisis del paradigma de la ejecutoriedad del acto administrativo también debe proyectarse sobre la regulación del devengo de los intereses de demora durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo, facilitando una regulación más acorde con los principios constitucionales del sistema de recursos administrativos y los intereses de los ciudadanos.

Acontece que el pretendido automatismo y carácter objetivo de su devengo, durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa, no se

ajusta correctamente a los principios jurídicos que resultan de su naturaleza. Debe reconocerse, expresamente, que no cabe exigirlos cuando el incumplimiento o el retraso resulta imputable al acreedor (la Administración). Procede, por tanto, que la normativa se modifique; regulando y recogiendo ese principio de la *mora accipiendi*.

En sexto lugar, debe eliminarse la legitimación de la propia Administración para interponer determinados recursos económico-administrativos. Como se ha expuesto esta posibilidad, por un lado, expresa la falta de independencia funcional de los TEAs y, por otra parte, supone establecer una nueva vía de «revisión de oficio» pero saltándose los límites y garantías propias de estos procedimientos especiales.

En séptimo lugar, resulta especialmente criticable la posibilidad de condenar en costas al recurrente, cuando el TEA aprecie «*temeridad o mala fe*» en la interposición de la reclamación. Ha de tenerse presente que el procedimiento económico-administrativo no requiere de dirección técnica; lo que implica que difícilmente podrá argumentarse que un ciudadano, desconocedor de la normativa, actúa de tal forma en su legítimo ejercicio de un derecho.

Pues bien, esta posibilidad choca radicalmente con el significado constitucional de la vía administrativa previa, constituyendo un obstáculo irracional e injustificado al acceso a la jurisdicción, erigiéndose en una medida que constituye una amenaza al ciudadano por el mero ejercicio de sus derechos.

Por último, procede cerrar estas líneas con una reflexión final acerca del debate sobre el futuro de las reclamaciones económico-administrativas. Las posiciones doctrinales son variadas de forma que se ha propuesto la conveniencia de eliminar el carácter preceptivo de esta vía como requisito de acceso a la jurisdicción; o dotar a los TEAs de mayor independencia, modificando su composición e incluyendo a profesionales externos a la Administración tributaria; o la posibilidad de transformarlas en una jurisdicción especializada; o que sean sustituidas por mecanismos arbitrales de resolución de conflictos.

Ahora bien, lo cierto es que el legislador no ha dado pasos hacia ninguna de estas opciones. Al contrario, las modificaciones realizadas en la normativa han mantenido y reafirmado las características tradicionales de la vía económico-administrativa (esto es: se trata de un recurso administrativo, resuelto por órganos de la Administración tributaria y cuyo agotamiento es un requisito necesario para acceder a la jurisdicción).

Pues bien, la constatación de esta situación no debe impedir que se cumplan con los fines y exigencias constitucionales que resultan predicables a los recursos administrativos. Así, no deben constituir un obstáculo o traba en la consecución del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, sino que han de coadyuvar en su consecución; ya que su legitimación radica en constituir un mecanismo que sirva para descargar a los tribunales de trabajo, aumentando la eficacia de los procedimientos judiciales

Este ha sido el criterio que ha guiado esta investigación en la identificación de los aspectos y cuestiones que deben modificarse en la regulación de las reclamaciones económico-administrativas. Todo ello con el fin de que este

recurso administrativo no constituya una lesión al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva; sino que, por el contrario, adquiera valor y utilidad, generando confianza a los ciudadanos y evitando el litigio judicial.

Por último, ha de indicarse que estas conclusiones y exigencias constitucionales de la regulación de la vía económico-administrativa también se proyectan sobre ese otro debate, que expresamente se ha orillado, acerca de si la vía económico-administrativa deber ser meramente potestativa o debe evolucionar hacia una jurisdicción especializada o hacia órganos de carácter arbitral. Y es que, cuando el legislador aborde esta cuestión deberá tener en cuenta las limitaciones expresadas en relación con su configuración como un recurso obligatorio a fin de establecer una solución correcta en este ámbito.

Bibliografía

BARCELONA LLOP, J.: «Las vías administrativas de recurso: panorama desde la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos» en *Las Vías Administrativas de Recurso a Debate* (Dir. López Ramón), Ed. INAP (disponible en VLEX), Madrid, 2016.

CALATAYUD PRATS, I.: *Conflictos entre la Vía Administrativa y la Contencioso-Tributaria: Desviación procesal, Abuso del Derecho y Retroacción*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

CALVO VÉRGEZ, J.: «El planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE en el ámbito económico-administrativo y su futuro inmediato a la luz de la reciente jurisprudencia comunitaria», *Revista Aranzadi Unión Europea (versión digital en Westlaw)*, n.º 6, 2021.

CASAS AGUDO, D.: «Derecho a una buena administración y ordenamiento tributario» en *Derechos Fundamentales y Tributación*, número monográfico de la revista *Nueva Fiscalidad*, 2020.

CHECA GONZÁLEZ, C.: *Reclamaciones Económico-Administrativas*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: «Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas? "Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda"», Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero* (Westlaw), n.º 1989, 2021.

De la NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E., y PÉREZ TORRES, E.: *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*, Ed. Aranzadi, Navarra, 2000.

ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La independencia de los órganos económico-administrativos, se cuestiona por el TJUE (La sentencia en pleno del TJUE de 21 de enero de 2020)» publicado en el *Blog del Grupo de investigación de Derecho financiero y Tributario de la Universidad de Granada* (<http://grupoinvestigacion->

derechofinanciero.ugr.es/la-independencia-de-los-organos-economico-administrativos-cuestiona-por-el-tjue/, consultado el 26/04/2021).

FALCÓN y TELLA, R.: «En torno a la Resolución del T.E.A.C. de 29 de marzo de 1990», *Revista Impuestos*, n.º 22, 1990.

«Los intereses de demora y el plazo máximo de duración del procedimiento en los supuestos de retroacción de actuaciones tras la reforma de la LGT», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 5, 2016.

«La suspensión de la ejecución de los actos administrativos de naturaleza tributaria», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 18, 2016.

«Recursos de la Administración tributaria, frente a sí misma y ante sí misma: en torno al presente y futuro de los tribunales económico-administrativos», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 20, 2000.

FERNÁNDEZ FARRERES, G.: «Recurso administrativo y ejecutoriedad del acto recurrido (comentario a la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo 1421/2020, de 28 de mayo de 2020, R.C. 5751/2017)», publicado en la página web de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo (<http://www.aepda.es/AEPDAEntrada-2899-Recurso-administrativo-y-ejecutoriedad-del-acto>).

FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: ¿Tienen los contribuyentes un derecho a un procedimiento tributario sin dilaciones?, *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 19, 2016.

GARCÍA ROSS, J.J.: *La Suspensión de la Ejecución de los Actos Administrativos de Naturaleza Tributaria*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

«La ejecutividad del acto administrativo-tributario no es un valor absoluto, su límite está en el derecho a la tutela judicial efectiva. Sentencia del TS 586/2020, de 20 de mayo», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 4, 2021.

HERRERA MOLINA, P.M.: «Gobernanza fiscal: de las empresas a la Administración», en *Gobernanza fiscal: Una aproximación equilibrada*, Ed. Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2020.

HERRERO de EGAÑA ESPINOSA de los MONTEROS, J.M.: «El interés de demora en las obligaciones tributarias» en *Comentarios a la Ley General Tributaria (Vol. I y II)*, Thomson Reuters Aranzadi, 2008 (versión digital en Westlaw).

LAGO MONTERO, J.M.: «Remedios que sería deseable implementar de inmediato» en *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2018.

LITAGO LLEDÓ, R.: «La creación de derecho tributario por el Tribunal Supremo», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 186, 2020.

«Eficacia práctica del "principio" de buena administración formulado por el Tribunal Supremo», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 133, 2021.

MARCO SANJUÁN, J.A.: «La solución de los problemas históricos de los Tribunales Económico-Administrativos», *Blog Fiscal de Crónica Tributaria*, 6 de octubre de 2021, accesible en la siguiente dirección web: <https://blogfiscal.cronicatributaria.ief.es/>.

MARÍN-BARNUEVO FAVO, D.: «El principio de buena administración en materia tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 186, 2020.

MARTÍN QUERALT, J.: «De los "peajes" en el camino a la tutela judicial efectiva», *Carta Tributaria (versión digital en Smarteca)*, n.º 56, 2019.

«El Supremo sigue fijando lindes a los privilegios administrativos», *Carta Tributaria (versión digital en Smarteca)*, n.º 71, 2021.

«Cuando el Supremo fija doctrina... nada tiene que unificar el TEAC», *Carta Tributaria (versión digital en Smarteca)*, n.º 75, 2021.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa», *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, 2018.

MATA SIERRA, M.T.: «El desajuste de la vía económico-administrativa al Derecho de la Unión Europea en materia de cuestiones prejudiciales», en *Studi Tributari Europei*, Vol. 9 (2019).

«De la independencia de los Tribunales Económico-Administrativos: cuestionamiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y consecuencias», *Crónica Tributaria*, n.º 174, 2020.

MENÉNDEZ MORENO, A.: «La naturaleza jurídica de las costas procesales. A propósito de la STS 760/2019, de 3 de junio», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 14, 2019.

MOCHÓN LÓPEZ, L.: «Nuevas perspectivas de la preclusión del plazo impugnatorio en materia tributaria», *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 83, 1994.

«La Ley 4/1999 de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y el plazo para interponer el correspondiente recurso en los supuestos de silencio administrativo», *La Ley* n.º 4760, 1999.

«El valor real de los inmuebles como valor de referencia tributario y su comprobación mediante la referencia al valor catastral como medio de lucha contra el fraude», *Quincena Fiscal*, n.º 22, 2008.

«La jurisprudencia constitucional y del Tribunal Supremo sobre el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la comprobación de valores: la constatación de un sistema caduco», *Quincena Fiscal*, n.º 21, 2018.

MULEIRO PARADA, L.M.: «Las exigencias europeas del derecho a la tutela judicial efectiva y la modulación de sus garantías procesales en el ámbito tributario. Especial referencia al proceso justo con duración razonable y la obligatoriedad de las vías extrajudiciales», en *Derechos Fundamentales y Tributación*, número monográfico de la revista Nueva Fiscalidad, 2020.

ORÓN MORTAL, G.: «Cómputo del plazo de un mes para recurrir actos de gestión tributaria y plazo para ejecutar las resoluciones de los recursos o reclamaciones» *Tribunal Fiscal*, n.º 207, 2014.

RIBES RIBES, A.: en *La Tutela Judicial Efectiva en el Ámbito Tributario*, Ed-Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2020.

ROVIRA FERRER, I.: «Consecuencias de la incompetencia de los TEA para plantear cuestiones prejudiciales», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 11, 2020.

ROZAS VALDÉS, J.A.: «Comentario a la Sentencia del TJUE, de 21 de enero de 2020. A propósito de "lo" económico-administrativo y de cuestiones prejudiciales», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 129, 2020.

«La administración de la justicia tributaria en España», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 452, 2020.

SANZ CLAVIJO, A.: «Exigencia de intereses de demora y anulación de liquidaciones tributarias: el ámbito de aplicación del art. 26. 5 LGT», *Quincena Fiscal (versión digital en Westlaw)*, n.º 16, 2014.

SESMA SÁNCHEZ, B.: «La tutela judicial en el ámbito tributario», *Diario La Ley (versión digital en Smarteca)*, n.º 8304, 2014.

La Nulidad de las Liquidaciones Tributarias, Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

«Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario», *Crónica Tributaria*, n.º 177, 2020.