

EL RÉGIMEN DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS TRAS LA MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA POR LA LEY 34/2015 DE 21 DE SEPTIEMBRE. ESPECIAL REFERENCIA AL ÁMBITO COMPETENCIAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANARIAS

ADRIANA FABIOLA MARTÍN CÁCERES

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Laguna

SUMARIO

Introducción.

- I. Incidencia de la reforma en el ámbito competencia de la Administración Autónoma Canaria en materia de revisión económico-administrativa. Delimitación.
- II. Configuración general de las reclamaciones económico-administrativas y de los recursos contra las resoluciones dictadas en el seno de las mismas.
 - A) Competencia
 - B) Legitimación para la interposición de reclamaciones económico-administrativas
- III. Examen de las modificaciones más relevantes introducidas por la Ley 34/2015 en la regulación de las REA.
 - A) Disposiciones Generales
 1. Ampliación de las competencias de los TEAC y TEAR en materia de unificación de criterio
 2. Acumulación de recursos y reclamaciones

B) Procedimiento económico-administrativo

1. El procedimiento general económico administrativo
 - a) El procedimiento en única o primera instancia
 - b) Los recursos en la vía económico-administrativa
2. El procedimiento abreviado

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo examina la regulación de las reclamaciones económico-administrativas contenida en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria tras la modificación parcial de la misma operada por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, centrandó el interés en la incidencia de dicha reforma sobre el ámbito competencial de la Comunidad Autónoma Canaria en relación con esta materia. La nueva regulación entró en vigor el 12 de octubre de 2015 aunque en la materia de las reclamaciones económico-administrativas ha de tenerse en cuenta el régimen transitorio establecido en su Disposición Transitoria Única apartado 7.

Como es sabido, la Ley General Tributaria distingue nítidamente, en su artículo 83, las funciones de aplicación de los tributos e imposición de sanciones respecto de la función revisora de los actos administrativos en materia tributaria. Se trata de una separación orgánica y funcional, abarcando la primera las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios, la gestión, inspección y

recaudación de los tributos, así como la imposición de sanciones. La función revisora de los actos administrativos en materia tributaria se encuentra regulada en el Título V de la LGT ("La revisión en vía administrativa"), e integra los procedimientos especiales de revisión (declaración de nulidad de pleno derecho, declaración de lesividad, revocación, rectificación de errores materiales y devolución de ingresos indebidos), el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas (en adelante, REA) regulada en el Capítulo V de dicho Título. Estas últimas son las analizadas en la presente colaboración.

El análisis de la incidencia de la reforma que ahora nos ocupa debe abordarse, a nuestro juicio, desde una triple perspectiva, que tenga en cuenta junto a la función revisora de los tribunales económico-administrativos, la actividad de aplicación de los tributos que desarrolla la Administración así como su condición de interesada o legitimada para instar los recursos pertinentes contra las resoluciones dictadas en el procedimiento de las REA.

La faceta de aplicación de los tributos, debe entenderse, por lo que

aquí interesa, en sentido amplio, comprensiva de las actuaciones desarrolladas por la Administración con ocasión o como consecuencia de la interposición de una reclamación económico-administrativa contra los actos dictados en el seno de los procedimientos de gestión y del procedimiento sancionador. Esta actividad abarca, desde la anulación total o parcial del acto impugnado que puede acordar el órgano administrativo una vez que se presenta la reclamación prevista en el artículo 235.3 de la LGT, hasta la actuación que se desarrolla en ejecución de una resolución estimatoria de la reclamación económica-administrativa cuando comporte la retroacción de actuaciones en el procedimiento de gestión o inspección correspondiente. En relación con esto último, tendremos ocasión de comprobar que la Ley 34/2015 es tan relevante por las modificaciones introducidas como por lo que deja inalterado.

Según el propósito declarado en el preámbulo de la Ley, la finalidad de la

reforma introducida en la materia económico-administrativa es la agilización de la actuación de los tribunales y la reducción de la litigiosidad. Teniendo en cuenta dicha finalidad, la reforma debe analizarse y valorarse, a nuestro juicio, atendiendo tanto a las modificaciones introducidas como a las cuestiones planteadas por la doctrina y la jurisprudencia que deja sin resolver. A algunas de ellas nos referiremos en las páginas que siguen.

I. INCIDENCIA DE LA REFORMA EN EL ÁMBITO COMPETENCIAL DE LA ADMINISTRACIÓN AUTONÓMICA CANARIA EN MATERIA DE REVISIÓN ECON-ADTVA. ELIMITACIÓN

Con carácter previo al examen de la incidencia de la reforma del Capítulo V del Título V de la LGT desde la triple dimensión que proponemos, es preciso efectuar una delimitación del ámbito competencial reconocido a la Administración autonómica canaria en materia de revisión de los actos administrativos en materia tributaria¹. A

¹ Aunque no constituye objeto del presente trabajo, no está de más señalar que en la Administración local, las REA limita su ámbito objetivo a los municipios de gran población, que lo son cuando concurren los presupuestos del artículo 121 de la Ley de Bases de Régimen Local, tras su modificación por la

este respecto ha de señalarse que corresponde a la Administración Tributaria Canaria la aplicación de los tributos propios y los derivados del REF así como la aplicación de los tributos cedidos. La incidencia de la reforma en relación con los tributos cedidos es evidente, ya que el artículo 27 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y las Ciudades con Estatuto de Autonomía,

establece claramente que los tributos cedidos se rigen por la LGT, los reglamentos generales dictados en su desarrollo, las leyes propias de cada uno de ellos y sus reglamentos de desarrollo. En particular, por lo que se refiere al ejercicio de la función revisora en vía administrativa la citada Ley introdujo en su artículo 59 la posibilidad de que las CCAA asumieran las potestades de revisión en la vía económico-administrativa en cualquiera de las dos modalidades referidas en el mismo². Pues bien, en virtud de lo

Ley 57/2003 de 16 de diciembre, de medidas de modernización del gobierno local. En este ámbito, las REA se regulan por reglamento aprobado por el Pleno, de acuerdo en todo caso con la Ley General Tributaria y restante normativa estatal, con las necesarias adaptaciones derivadas de su ámbito de actuación y funcionamiento del órgano. Por tanto, la reforma de la LGT incide de forma directa en la regulación existente. Las REA podrán interponerse contra los actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos, así como los relativos a los ingresos de derecho público que sean de la competencia municipal, pero el conocimiento de las reclamaciones presentadas contra los actos dictados por los órganos centrales del Estado, como los de gestión catastral y censal, son de la competencia de los órganos económico-administrativos estatales. Las resoluciones dictadas por los Tribunales Económico-Administrativos Municipales agotan la vía administrativa. A diferencia de la regla general aplicada en el ámbito local, en estos municipios el recurso de reposición tiene carácter potestativo y podrá interponerse con carácter previo a las reclamaciones económico-administrativas. En Canarias existen en la actualidad cuatro Municipios de Gran Población (Las Palmas de Gran Canaria, Santa Cruz de Tenerife, S. Cristóbal de La Laguna y Telde).

² El citado artículo 59 de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre establece lo siguiente: “1. Las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán asumir la competencia para la revisión de los actos por ellas dictados en relación con los Tributos e Impuestos a los que se refiere el artículo 54.1 de esta Ley.

Esta competencia se extiende a los siguientes procedimientos, recursos y reclamaciones:

- a) Procedimientos regulados en el Capítulo II del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normas de desarrollo.
- b) Recurso de reposición regulado en el Capítulo III del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normas de desarrollo.
- c) Reclamaciones económico-administrativas: procedimiento regulado en la Subsección 1.ª, de la Sección 2.ª y procedimiento regulado en la Sección 3.ª del Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y normas de desarrollo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán optar por asumir la competencia para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en única instancia, a cuyo efecto serán de aplicación los procedimientos citados en el párrafo anterior.

previsto en el artículo 2 de la Ley 26/2010 de 16 de diciembre, de Cesión de Tributos a la Comunidad Autónoma de Canarias se asume por la misma la competencia para la resolución en única instancia de las REA contra los actos de gestión e imposición de sanciones en materia de tributos cedidos (tanto en el procedimiento general como en el ordinario). Sin embargo conforme a la Disposición Transitoria Primera de la citada Ley, esa asunción se condiciona a que se realicen los traspasos de los servicios y funciones adscritos a dicha competencia, lo que no se ha hecho efectivo hasta el momento. Por lo tanto, los órganos económico-administrativos del Estado siguen conociendo en la actualidad las REA relativas a los

tributos cedidos. Ha de precisarse, de otro lado, que la asunción diferida y condicionada de las competencias de revisión impide hacer uso de la posibilidad de participar en los tribunales económico-administrativos del Estado, que se reserva a las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que no hayan asumido la función revisora en vía económico-administrativa de los actos dictados por ellas en relación con los tributos estatales. En suma, puede afirmarse que, tratándose de los tributos cedidos, la incidencia de la reforma sobre el ámbito competencial de la Administración Tributaria Canaria en su función revisora es, en la actualidad, escasa.

En los supuestos en los que se asuma la competencia en los términos expuestos en el párrafo anterior, el órgano competente de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, conocerá el recurso extraordinario de revisión contra actos firmes de su Administración tributaria y contra resoluciones firmes de sus propios órganos económico-administrativos.

2. El ejercicio de la función revisora en vía administrativa delegada deberá ajustarse a lo dispuesto en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía que no asuman la competencia para la revisión de los actos por ellas dictados en relación con los Tributos e Impuestos a los que se refiere el artículo 54.1 de esta Ley, o que la asuman conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de la letra c) del apartado 1, gozarán, en su caso, de legitimación para recurrir en alzada ordinaria las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o locales o de sus órganos Económico-Administrativos, según corresponda, que tengan por objeto actos dictados por ellas”.

En relación con los tributos propios y los derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, la proyección de la reforma viene dada por el ámbito de aplicación de la Ley General Tributaria, ya que, como dispone su artículo primero, esta contiene los principios y normas jurídicas generales del sistema tributario español y es de aplicación a todas las Administraciones públicas en virtud del título competencial del artículo 149.1 CE. En concreto, por lo que aquí interesa, el título competencial se contiene en la regla 14ª y 18ª (Hacienda General, y bases del procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las CCAA). Por su parte, el Estatuto de Autonomía de Canarias, establece en su artículo 32 la competencia de la Comunidad Autónoma de Canarias (en adelante, CAC) para el desarrollo legislativo y la ejecución de las normas de procedimiento administrativo, económico-administrativo y fiscal que se derivan de las especialidades del régimen administrativo, económico y fiscal de Canarias. De acuerdo con ello, la Ley 9/2006 de 11 de diciembre, Tributaria Canaria regula (en adelante, Ley 9/2006) por un lado las especialidades sustantivas y procedimentales del sistema tributario

canario, y de otro, se refiere a determinados aspectos del ordenamiento tributario canario para adaptarlos a la citada Ley; todo ello dentro del marco de la atribución competencial diseñado por el artículo 149.1 14ª y 18ª ya citado. En materia económico-administrativa, la citada Ley regula en su título III el conocimiento y resolución de las reclamaciones económico-administrativas así como los recursos que cabe interponer contra las mismas referidos a los actos de gestión y sancionatorios dictados por la Administración Tributaria Canaria en relación con los tributos propios y los derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante, REF). Materia, al decir del Preámbulo, que se ordena a la luz de la regulación contenida en la LGT. Puede afirmarse por ello que, en el sistema normativo vigente, la incidencia de la reforma de la LGT en materia económico-administrativa sobre la revisión de los actos de gestión de los tributos propios y los derivados del REF viene dada por la remisión que la propia Ley 9/2006 efectúa a aquella.

Partiendo de las anteriores consideraciones, puede afirmarse que el estudio de la reforma de la LGT en materia de reclamaciones económico-administrativa, desde la perspectiva de

la función de aplicación de los tributos desarrollada por la Administración Tributaria Canaria tiene interés en relación con los tributos cedidos y con los tributos propios y los derivados del REFC. Desde la perspectiva de la función revisora desarrollada por dicha Administración tiene interés en relación con los tributos propios y los derivados del REF. Y desde la perspectiva de la Administración Tributaria Canaria como parte interesada o legitimada tiene interés tanto en relación con unos como con otros.

II. CONFIGURACIÓN GENERAL DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS Y DE LOS RECURSOS CONTRA LAS RESOLUCIONES DICTADAS EN EL SENO DE LAS MISMAS

El conocimiento y resolución de las reclamaciones económico-administrativas se encomienda a los Tribunales Económico-Administrativos (en adelante, TEA), lo cual constituye

una peculiaridad del ordenamiento tributario frente al administrativo, en el que la vía normal de revisión es el recurso de alzada ante el superior jerárquico (artículo 121 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas). Las resoluciones económico-administrativas agotan la vía administrativa y abren la posibilidad de recurrir ante la jurisdicción contencioso-administrativa. Los órganos económico-administrativos actúan en el ejercicio de su competencia con independencia funcional, conforme señala el artículo 228 de la LGT).

Son susceptibles de reclamación económico-administrativa los actos de aplicación de los tributos y los de imposición de sanciones así como cualquier otro que se establezca por precepto legal expreso siempre que pongan fin al procedimiento de que se trate o decidan directa o indirectamente sobre el fondo del asunto (artículos 226 y 227 de la LGT)³. También son

³ En particular, son reclamables en la vía económico-administrativa: Las liquidaciones provisionales y definitivas; las comprobaciones de valor de rentas, productos y bienes (cuando la normativa tributaria así lo prevea); los actos que denieguen exenciones o incentivos fiscales; Los actos del procedimiento de recaudación; determinadas

susceptibles de reclamación por esta vía determinadas actuaciones y omisiones de los particulares en materia tributaria, como las relativas a la obligación de repercutir y soportar las repercusiones previstas legalmente, la obligación de practicar y soportar retenciones e ingresos a cuenta o la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a empresarios y profesionales.

A) COMPETENCIA

En el ámbito estatal la competencia se atribuye al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC); los Tribunales Económico-administrativos Regionales (TEAR); los tribunales Económico-Administrativos Locales de las Ciudades con Estatuto de Autonomía (TEAL) y la Sala Especial para la Unificación de Doctrina. Estos órganos funcionan en Pleno, en Sala y mediante órganos unipersonales (artículo 231 de la LGT). Su composición se regula en la Disposición adicional duodécima de la LGT. El Tribunal Económico-Administrativo de Canarias tiene su sede en Las Palmas y

existe una Sala Desconcentrada en Santa Cruz de Tenerife (artículo 28 del RD 520/2005 de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, en adelante, RGREV).

La distribución competencial de los órganos económico-administrativos estatales se regula en el artículo 229 de la LGT. El TEAC es competente para el conocimiento y resolución de las REA, de los recursos extraordinarios de revisión y para la rectificación de los errores en que incurran sus propias resoluciones. En única instancia conocerá las REA que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda, de la AEAT y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado así como, en su caso, los dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

actuaciones y omisiones de los particulares (obligaciones de repercutir y soportar la repercusión, de retener y soportar la retención, la de expedir, entregar y rectificar facturas) y los actos que impongan sanciones.

Conocerá también en única instancia de las reclamaciones en que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado. Por otro lado, de acuerdo con el artículo 229.6 de la LGT, cuando la resolución de una reclamación económico administrativa sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el TEAC, el interesado podrá interponer directamente la reclamación ante este órgano (el denominado recurso *per saltum*), lo que determina la atribución a este de la competencia para el conocimiento en única instancia de las reclamaciones promovidas contra los actos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, la AEAT, las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o, en su caso, los órganos no superiores de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, así como frente a las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, en los supuestos en que el interesado ejercita tal opción. En segunda instancia, el TEAC conocerá de los recursos de alzada ordinario interpuestos contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, como consecuencia de su labor unificadora de

criterio, contra las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y ciudades con estatuto de autonomía (en materia de tributos cedidos). En tercer lugar, es competente para el conocimiento del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio y del recurso extraordinario de revisión.

Por su parte, los TEAR y los TEAL son competentes para conocer en única instancia de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la AEAT y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración general del Estado y, en su caso, de los órganos no superiores de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior a 150.000 euros o bien 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, de acuerdo con lo fijado en el artículo 36 del RGREV. En primera instancia conocerán de las reclamaciones que se interpongan contra los actos dictados por los órganos mencionados anteriormente cuando superen la cuantía también

rectificar los errores en que incurran sus propias resoluciones.

El artículo 229.4 de la LGT establece, por otro lado, la competencia de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía en el ejercicio de la función revisora de los actos dictados en materia de tributos cedidos.

Finalmente, el citado precepto regula también la competencia de los TEAR y los TEAL, así como de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía para el conocimiento de las reclamaciones que se formulen contra actos de los particulares susceptibles de impugnación en esta vía, en primera o única instancia, según que la misma supere o no las cuantías indicadas anteriormente.

En el ámbito de las competencias de la CAC, el órgano de revisión es la Junta Económico-Administrativa de Canarias (en adelante, JEAC), conforme dispone el artículo 30 de la Ley 9/2006, modificada por el artículo 7 la Ley 9/2014 de 6 de noviembre de medidas administrativas, tributarias y sociales de Canarias. La modificación

introducida ha supuesto, con efectos desde el 12 de noviembre de 2014, la sustitución de la estructura anteriormente vigente, que se integraba por la Junta Central Económico-Administrativa General de Canarias y las Juntas Territoriales Económico-Administrativas de Las Palmas y de Santa Cruz de Tenerife. La JEAC tiene su sede en la capital donde radique la de la Consejería competente en materia de Hacienda. Corresponde a la JEAC el conocimiento y la resolución de las reclamaciones económico-administrativas relativas a la aplicación de los tributos y a la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración Tributaria Canaria (en adelante, ATC) y demás órganos de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias respecto de los tributos propios y de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, así como a cualquier otra que se establezca por precepto legal expreso. En este sentido son impugnables en esta vía los actos de reconocimiento y liquidación de obligaciones de la Tesorería de la CAC (artículo 29 y Disposición adicional primera de la ley 9/2006). Habiéndose suprimido por la citada Ley 9/2014 las Juntas Territoriales económico-administrativas, la competencia de la JEAC lo es para el conocimiento en

única instancia de las REA que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos de la consejería competente en materia de Hacienda o de otras consejerías y de las entidades de Derecho público vinculadas o dependientes de la Administración Pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, así como de aquellas en que deba oírse como trámite previo al Consejo Consultivo de Canarias, y contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación económico-administrativa; de los recursos extraordinarios de revisión y para la unificación de doctrina y de la rectificación de los errores materiales, de hecho o aritméticos en los que incurran sus propias resoluciones (artículo 33 de la Ley 9/2006), aunque consideramos que a la luz de lo establecido en la LGT, el ámbito competencial de las JEAC es más amplio, como tendremos ocasión de señalar más adelante.

B) LEGITIMACIÓN PARA LA INTERPOSICIÓN DE RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

La legitimación para la interposición de las reclamaciones y recursos, se regula en el artículo 232 de la LGT con arreglo a un doble criterio de

delimitación. Así, están legitimados para promoverlas los obligados tributarios, los infractores y cualquier persona que ostente un interés legítimo. No lo están Los funcionarios y empleados públicos, con la salvedad prevista en el artículo 232.2 a) de la LGT, los que asuman obligaciones en virtud de pacto o contrato, y los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado así como cualquier otra entidad que sea destinataria de los fondos generados por el tributo. Interesa subrayar que la falta de legitimación de quienes asumen una obligación tributaria en virtud de pacto o contrato constituye una excepción a la regla de su reconocimiento en los supuestos de existencia de un interés legítimo, justificada en la imposibilidad de alterar los elementos de la obligación tributaria por actos o convenios de los particulares y el carácter indisponible de la deuda tributaria, tal como disponen los artículos 17 y 18 de la LGT. Fuera de estos supuestos, la existencia de un interés legítimo, entendido como relación material entre el sujeto y el objeto de la pretensión (acto o disposición impugnados), de tal forma que su anulación produzca automáticamente un efecto positivo (beneficio) o negativo (perjuicio) actual o futuro pero cierto (STC 57/2007) se

ha negado, por ejemplo, a las Juntas de Compensación para impugnar los actos catastrales respecto de las parcelas propiedad de terceros, o a las asociaciones de vecinos para la impugnación de la ponencias de valores (Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 14 de marzo y de 18 de septiembre de 2014). En cambio sí se ha reconocido legitimación al cónyuge del obligado tributario para oponerse a la diligencia de embargo relativa a un bien ganancial (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 2 de junio de 2014 y de 21 de enero de 2015)⁴. Con respecto a la falta de legitimación de los organismos que hayan dictado el acto impugnado o

sean destinatarios de los fondos generados por el tributo, ha de destacarse igualmente que, ello no obstante, se reconoce a las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, legitimación para interponer recursos de alzada en relación con los actos dictados por ellas en relación con los tributos cedidos, en los términos que se analizarán más adelante⁵.

III. EXAMEN DE LAS MODIFICACIONES MÁS RELEVANTES INTRODUCIDAS POR LA LEY 34/2015 EN LA REGULACIÓN DE LAS REA

⁴ En ellas, la Sala se aparta del criterio sostenido por el TEAR en dos resoluciones de 28 de noviembre de 2008, al señalar: “Ahora bien, esta Sala no comparte esa tesis tan restrictiva, que obliga a los propietarios de un bien que se vea afectado por una diligencia de embargo a acudir a un proceso judicial civil (tercería de dominio) cuando puede hacer valer sus derechos ante la propia Administración tributaria impugnando ese acto y consiguiendo su anulación si demuestra que el bien le pertenece. Y ello puede hacerlo por la vía del artículo 170.3 c) de la LGT “.

⁵ Interesa subrayar que sobre la falta de legitimación de los Ayuntamientos para impugnar actos de gestión catastral en el ámbito del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y de gestión censal en el ámbito del Impuesto sobre Actividades Económicas, se ha producido un cambio de criterio en la doctrina de los tribunales, ya que frente a lo sostenido con anterioridad sobre la inexistencia de tal interés legítimo, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 28 de diciembre de 2011 (recurso nº 3037/2007), declaró: “Al Ayuntamiento recurrente debe reconocérsele legitimación para impugnar la fijación de valores catastrales pues de ello depende su posterior recaudación por el concepto de Impuesto sobre Bienes Inmuebles, no siéndole indiferente al Ayuntamiento la valoración de los inmuebles de su término municipal no solo a efectos recaudatorios, sino en general por las repercusiones que esos valores tendrán en la inversión inmobiliaria en el municipio, en los traslados de población, en el propio urbanismo, etc. El Ayuntamiento recurrente ostenta, pues, un interés indirecto, al no participar directamente en la fijación de los valores catastrales, pero legítimo pues le otorga legitimación para impugnar la Ponencia de valores”. En el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 2014.

Siguiendo la estructura del Capítulo IV del Título V de la LGT, nos referimos en los apartados que siguen a las modificaciones más relevantes.

A) DISPOSICIONES GENERALES

En la sección que el mencionado Capítulo IV dedica a las disposiciones generales la modificaciones destacables son las siguientes:

1. Ampliación de las competencias de los TEAC y TEAR en materia de unificación de criterio

La nueva redacción del artículo 229.1 d) de la LGT atribuye ahora al TEAC la competencia para adoptar, por iniciativa propia o a propuesta de los Presidentes de los TEAR -sin el planteamiento previo de una controversia-, una resolución en unificación de criterio que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso de alzada extraordinario para unificación de criterio regulado en el artículo 242 de la LGT, esto es, con respeto a la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida. Está prevista para los casos de resoluciones que revistan especial trascendencia o en aquellos otros en que se aprecie la existencia de resoluciones de los

distintos TEAR que resulten contradictorios. Con carácter previo a la adopción de la resolución, se dará trámite a los Directores del Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la AEAT y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía. En paralelo, el apartado tercero del mismo artículo atribuye a los Presidentes de los TEAR la competencia para promover, por propia iniciativa, la adopción de una resolución para fijación de criterio, en casos de especial trascendencia o cuando existan resoluciones de una Sala desconcentrada contrarias a otra Sala Desconcentrada del mismo TEAR o que no se adecuen a los criterios del TEAR. La resolución no afecta a la situación jurídica particular derivada de la resolución. Los criterios adoptados serán vinculantes para las Salas del TEAR correspondiente y contra la resolución que se dicte podrá interponerse recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio del artículo 242 de la LGT. También se atribuye a los TEAR la tramitación de las REA susceptibles de recurso de alzada que los obligados tributarios decidan presentar directamente ante el TEAC -extremo no previsto en la

anterior redacción del artículo 229.5 de la LGT- salvo que el obligado tributario solicite la tramitación ante este último.

En el ámbito de las competencias de la ATC y desde la perspectiva de su función revisora, la novedad introducida por el artículo 229 de la LGT no tiene incidencia al haberse suprimido por la Ley 7/2014, como hemos señalado, las Juntas Territoriales Económico-administrativas, con lo cual no tiene cabida la promoción, por parte de la JEAC, de una resolución en el ejercicio de la labor unificadora de criterio. Sí la tiene, en cambio desde la perspectiva de la función de aplicación de los tributos cedidos, la competencia atribuida al TEAC y al TEAR para la adopción de resoluciones de unificación y de fijación de criterio.

2. Acumulación de recursos y reclamaciones

Mediante la acumulación se tramitan y resuelven conjuntamente distintas reclamaciones y recursos, siempre que se den las condiciones establecidas en el artículo 230 de la LGT. La ley 34/2015 ha modificado algunos aspectos de los supuestos de acumulación obligatoria, añade otros a los ya existentes e introduce la acumulación facultativa, bien de oficio,

bien a instancia de parte. Esta modificación tiene relevancia para la Administración Tributaria Canaria desde la perspectiva del ejercicio de la función revisora de los actos de aplicación de sus propios tributos y de los derivados del REF, aunque con alcance limitado.

Así, por lo que se refiere a la acumulación obligatoria, la JEAC deberá acordar la acumulación de los siguientes recursos y reclamaciones:

- a. Las interpuestas por un mismo interesado relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo procedimiento. Se restringe el ámbito de la acumulación obligatoria, pues antes era suficiente que la REA se refiriera al mismo tributo, mientras que ahora se exige, además, que deriven de un mismo procedimiento.
- b. Las interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente y planteen idénticas cuestiones. Se limita también aquí el ámbito objetivo de la acumulación, puesto que en la redacción precedente las dos condiciones se formulaban como

alternativas y ahora se exige la concurrencia de ambas.

- c. Las que se hayan interpuesto por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares. Este supuesto de acumulación obligatoria es una novedad introducida por la Ley 34/2015, aplicable, por ejemplo, respecto de las REA presentadas contra la repercusión de un tipo de gravamen del IGIC por parte del sujeto pasivo a varios adquirentes.
- d. La interpuesta contra una sanción, si se hubiera presentado REA contra la deuda tributaria de la que derive.

En cuanto a la acumulación facultativa la JEAC podrá acumular motivadamente, de oficio o a solicitud de las partes, las reclamaciones que consideren que deben ser objeto de resolución unitaria, ya afecten al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. Esta acumulación puede acordarse aun cuando las reclamaciones se presenten por varios interesados y no la hayan solicitado ellos, pero en este caso la

JEAC deberá dar un plazo de 5 días para que manifiesten lo que consideren conveniente sobre la procedencia de la acumulación. Una vez acordada la acumulación –obligatoria o facultativa– la JEAC podrá dejarla sin efecto cuando considere conveniente la resolución separada de las reclamaciones o recursos. Tanto los acuerdos de acumulación como los que la dejan sin efecto son actos de trámite no recurribles.

La nueva regulación merece un juicio favorable, ya que por un lado al restringir el ámbito de la acumulación obligatoria supone la exclusión de las reclamaciones o recursos que se encuentren en distinta fase de tramitación; pero al introducir con la amplitud con que lo hace los supuestos de acumulación facultativa, propicia una agilización notable de los procedimientos en todos los supuestos excluidos de la acumulación obligatoria y permite al órgano económico-administrativo prevenir los problemas que con toda probabilidad se derivarán de la extensión de efectos de las resoluciones a las obligaciones conexas prevista en el artículo 239.7 de la LGT.

El alcance limitado que las reglas de acumulación presenta sobre la Administración Tributaria Canaria como

titular de la función revisora se aprecia en el hecho de que la alteración de la competencia para resolver prevista por el artículo 230.4 de la LGT en los supuestos de las letras a), c) y d) del su apartado 1 no puede darse en el ámbito de las reclamaciones y recursos de que conoce la JEAC, ya que al suprimirse las Juntas Territoriales queda excluido ese efecto de arrastre para que la JEAC conozca de las reclamaciones acumulables. Sí podría derivarse en cambio de la acumulación que las reclamaciones acumuladas se tramiten por el procedimiento ordinario con que solo alguna de las presentadas tenga suficiente cuantía.

El examen de las reglas de acumulación en su proyección sobre la ATC como titular de la función revisora debe completarse con el de su incidencia en la Administración Tributaria Canaria desde la perspectiva de su legitimación para la interposición de recursos, dado que se encuentra legitimada para la interposición del recurso de alzada ordinario ante el TEAC en el caso de los tributos cedidos. Pues bien, en los supuestos de acumulación obligatoria de las letras a),

c) y d) del artículo 230.1 de LGT, si una de las reclamaciones acumuladas tiene, por su cuantía, acceso al recurso de alzada ordinario ante el TEAC, la ATC podrá recurrir en alzada contra todas ellas.

B) PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

Entre los cambios introducidos en el procedimiento económico administrativo cabe referirse al artículo 234 de la LGT, en cuyo apartado 2 establece que se tendrá por acreditada la representación, sin necesidad de aportación de los medios del artículo 46.2 de la LGT –relativo a la representación voluntaria- cuando dicha representación ya hubiera sido admitida por la Administración en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado. La intencionalidad de la medida es razonable, en cuanto se pretende con ello evitar retrasos y molestias en la tramitación, pero como ha advertido SÁNCHEZ PEDROCHE, la medida no es correcta desde el punto de vista de las garantías mínimas que debe reconocerse al contribuyente respecto de su representante⁶. Por ello

⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., “La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley

entendemos con el citado autor que la ampliación a la vía económico-administrativa de la representación otorgada en el procedimiento de gestión debería condicionarse a la autorización expresa del obligado tributario y, en todo caso, añadimos nosotros, a que este no la revoque posteriormente. En segundo lugar, se suprime la notificación mediante el depósito de la resolución en la Secretaría del Tribunal y se sustituye por la notificación por comparecencia. Se introduce el sistema de notificaciones por vía electrónica con carácter obligatorio para aquellos interesados que estén obligados a presentar por esta vía la reclamación; obligación que, conforme al artículo 235.5 de la LGT, incumbe a los obligados a recibir electrónicamente las comunicaciones y notificaciones de la Administración Tributaria conforme al Real Decreto 1363/2010 de 29 de octubre (artículo 4). En tercer lugar, el artículo 234 de la LGT en su nueva redacción amplía el ámbito objetivo y subjetivo de la condena en costas, cuya imposición procederá ahora no solo cuando el recurso o la reclamación sean desestimados sino también cuando sean inadmitidos, siempre que en ambos

casos el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe. Por otro lado, podrán imponerse no solo al reclamante, sino a la persona a la que sea imputable dicha temeridad o mala fe. Es el artículo 51 del REGRE el que concreta el concepto de mala fe o temeridad a estos efectos, refiriéndolo a los supuestos en que se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude de ley o procedimental así como aquellos otros en que el recurso o reclamación se promuevan con una finalidad exclusivamente dilatoria. A este respecto, ha de destacarse que el precepto legal incorpora ahora la exigencia de que el órgano económico administrativo motive expresamente de la temeridad o mala fe apreciada. Asimismo se precisa que la condena en costas dictada en primera instancia, cuando se hubiera interpuesto recurso de alzada ordinario, quedará condicionada en su eficacia a la confirmación de la misma en la resolución del recurso.

La medida ha sido criticada por considerarse que merma el derecho de

34/2015”, Revista de Contabilidad y Tributación nº 391/2015, Centro de Estudios Financieros, p. 71.

defensa y es contradictoria con la proclamación de la gratuidad del procedimiento, ya que esta no puede basarse exclusivamente en la no exigencia de asistencia letrada y de procuradores⁷.

Las REA se tramitan, bien por el procedimiento general económico-administrativo, bien por el procedimiento abreviado. En el procedimiento general económico-administrativo cabe distinguir a su vez el procedimiento en primera o en única instancia y el sistema de recursos. Por el procedimiento abreviado se resuelven en única instancia determinadas REA. En los apartados que siguen expondremos las modificaciones de mayor interés siguiendo la misma delimitación.

1. El procedimiento general económico-administrativo

a) El procedimiento en única o primera instancia

Iniciación del procedimiento

(artículo 235 de la LGT). Sin duda,

una de las modificaciones más importantes introducidas en esta materia por la Ley 34/2015 es la supresión del *dies a quo* del plazo de interposición en la fecha en que se producen los efectos del silencio administrativo, pues con arreglo a la nueva redacción del artículo 235.1 de la LGT, el plazo de un mes para la interposición de la reclamación se cuenta desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, mientras que en los casos de silencio administrativo, la interposición desde el día en que se produzcan sus efectos es optativo para los interesados. De este modo, la reclamación podrá interponerse desde la fecha de la resolución desestimatoria presunta hasta que recaiga resolución expresa, computándose el plazo de interposición solo desde la notificación de esta última. Se da acogida así, en la LGT, a un consolidado cuerpo de doctrina, que se expresa, por ejemplo en la Sentencia del Tribunal constitucional nº 52/2014. En ella

⁷ GARCÍA VERA F.J., “La vía económico-administrativa de ámbito local en la nueva Ley General Tributaria”, El Consultor de los Ayuntamientos, nº 20/2015 p. 12.

se declara que no tienen encaje en el concepto legal de acto presunto los supuestos en los que el ordenamiento jurídico determina el efecto desestimatorio de la solicitud formulada, pues en ellos el ordenamiento excluye expresamente la constitución *ipso iure* de un acto administrativo de contenido denegatorio⁸; es decir, que la desestimación presunta derivada del silencio administrativo constituye una ficción procesal a efectos de evitar la indefensión del interesado pero no puede considerarse un verdadero acto administrativo. El cambio normativo contribuirá, sin

duda, a estimular la actuación administrativa y el cumplimiento del deber de resolución expresa que incumbe a la Administración. El nuevo artículo 235.1 de la LGT regula expresamente los supuestos en que con posterioridad a la interposición de la reclamación pero antes de su resolución se dicta por el órgano de gestión resolución expresa, estableciendo que la resolución debe notificarse al interesado y remitirse al tribunal económico-administrativo. En la notificación expresa debe advertirse al interesado que la misma se considera impugnada en la vía

⁸ La Sentencia citada resume la abundante doctrina sobre la materia declarando: “El silencio administrativo de carácter negativo es una ficción legal que responde a la finalidad de que el ciudadano pueda acceder a la vía judicial, superando los efectos de la inactividad de la Administración”, añadiendo: “La Ley no obliga al ciudadano a recurrir un acto presunto y sí a la Administración a resolver, de forma expresa, la solicitud o el recurso presentado por aquél...Si el silencio negativo es una institución creada para evitar los efectos paralizantes de la inactividad administrativa es evidente que ante una resolución presunta de esta naturaleza el ciudadano no puede estar obligado a recurrir, siempre y en todo caso, so pretexto de convertir su inactividad en consentimiento con el acto presunto, exigiéndosele un deber de diligencia que no le es exigido a la Administración...la Administración no puede verse beneficiada por el incumplimiento de su obligación de resolver expresamente en plazo solicitudes de los ciudadanos, deber éste que entronca con la cláusula del Estado de Derecho (art. 1.1 CE), así como con los valores que proclaman los arts. 24.1, 103.1 y 106.1 CE”. Sobre este particular, véase el interesante análisis de SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., “La reforma parcial...”, op. cit. p. 72 y ss.

económico-administrativa o que causa la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocesal, según su contenido. Dicha satisfacción procesal será declarada por el Tribunal. A partir de la notificación de dicha resolución expresa, el interesado dispone de un mes para formular alegaciones en relación con estas consecuencias. Si no presenta alegaciones, se entenderá que está conforme con ellas.

La nueva regulación ha supuesto la extensión al ámbito económico-administrativo de lo previsto en el artículo 36 de la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, sobre la ampliación del recurso al acto administrativo expreso. Es una medida que ha de valorarse positivamente ante el silencio legal y reglamentario en esta materia, cuya incidencia en el ejercicio de la función revisora por parte de la JEAC resulta evidente.

En cuanto al escrito de interposición con el que se inicia el procedimiento habrá de realizarse, obligatoriamente, a

través de la sede electrónica del órgano que dictó el acto impugnado. La interposición obligatoria mediante la sede electrónica se limita a los casos en que el reclamante esté obligado a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones. Con arreglo al citado RD 1363/2010 de 29 de octubre por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dicha obligación recae sobre las personas enumeradas en su artículo 4, entre ellas las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima y sociedad de responsabilidad limitada así como las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español, las uniones temporales de empresas, Agrupaciones de interés económico y Fondos de Pensiones, entre otros. También lo estarán las personas y entidades en las que concurren

determinadas circunstancias, como la de estar incluido en el registro de grandes empresas. En el ámbito competencial de la CAC, la Orden del Consejero de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 2013 ha desarrollado la previsión del artículo 25 bis la Ley 9/2006 en relación con la notificación obligatoria a determinados obligados tributarios, reproduciendo el tenor del citado artículo 4 aunque en el caso de las personas y entidades que tengan la consideración de gran empresa, se refiere expresamente a los que tengan tal condición a efectos del IGIC. De ello se desprende que en principio, y en los casos señalados, la interposición de las reclamaciones económico-administrativas ante la JEAC por vía electrónica será también obligatoria. Hay que tener en cuenta, no obstante, que el artículo 5.4 de la citada Orden excluye expresamente del ámbito de aplicación de las notificaciones y comunicaciones en la dirección electrónica habilitada las relativas a la tramitación de las reclamaciones económico-administrativas, extremo que

deberá modificarse para su adaptación a la LGT.

Tramitación del procedimiento

(artículos 236 de la LGT). Se introduce en el artículo 236.1 de la LGT la obligación de presentar las alegaciones, pruebas y cualquier otro escrito por medios electrónicos a cargo de quienes lo están a presentar la reclamación por el mismo medio. Los obligados a interponer la reclamación de forma electrónica han de presentar las alegaciones, pruebas y cualquier otro escrito por esta vía. También se refiere la Ley a la posibilidad de que la puesta de manifiesto tenga lugar por medios electrónicos, así como la opción, para quienes no estén obligados, a presentar por esta vía las alegaciones y pruebas. No obstante, en el ámbito estatal, la puesta de manifiesto electrónica no entrará en vigor hasta que así se disponga por Orden Ministerial, que será publicada en la sede electrónica de los TEA (Disposición Transitoria Única 7 d) de la Ley 34/2015). En todo caso, la norma prevé que cuando existan problemas técnicos imputables al tribunal económico-administrativo que impida la puesta de

manifiesto electrónica, deberán adoptarse las medidas alternativas necesarias para evitar perjuicios al interesado, como la ampliación del plazo o la autorización para su realización por otros medios. Por las razones expuestas en la primera parte de la presente colaboración, entendemos que esta obligatoriedad se extiende a las reclamaciones contra actos de aplicación del sistema tributario canario.

En segundo lugar, destaca la introducción, por el artículo 237.3 de la LGT de la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁹, equiparándose así los tribunales económico-administrativos a los órganos judiciales. La cuestión prejudicial podrá plantearse por el propio órgano económico-administrativo o a instancia de los interesados. Cuando su planteamiento sea a

iniciativa del primero, habrá de darse un trámite de alegaciones sobre la oportunidad del mismo. El planteamiento de la cuestión prejudicial determina la suspensión del procedimiento económico-administrativo en el que se suscita la cuestión, pero también la de aquellos otros cuya resolución dependa del resultado de la cuestión planteada. Determina asimismo la suspensión de los plazos de prescripción de los derechos regulados en el artículo 66 de la LGT, que entendemos se extiende tanto a los que se dilucidan en el procedimiento económico-administrativo en el que se plantea la cuestión como en los relacionados con este. Interesa subrayar, por otro lado, que el citado apartado no establece una interrupción de los plazos de prescripción, sino una suspensión, de modo que una vez recibida la resolución de la cuestión prejudicial, se reanuda el cómputo

⁹ Con arreglo al artículo 267 del TFUE, a través de la cuestión prejudicial, el juez nacional que conoce de un asunto consulta al TJUE acerca del sentido o alcance de cualquier disposición de los Tratados o de Derecho Derivado, así como sobre la Jurisprudencia del TJUE (cuestión de interpretación) o bien consulta acerca de la validez de un acto obligatorio de las instituciones de la UE (cuestión de validez).

del plazo que ya discurría con anterioridad a su planteamiento. Además, el efecto suspensivo de los plazos de prescripción se extiende tanto a los derechos de la Administración a liquidar la deuda y a exigir su pago, como a los del obligado tributario a solicitar y obtener las devoluciones referidos en el citado artículo. Desde la perspectiva de la Administración Tributaria Canaria como titular de la función revisora, este cambio normativo no tiene relevancia ya que los tributos cuyos actos de aplicación se impugnan ante la JEAC no son tributos armonizados.

Una cuestión objeto de gran controversia y respecto de la que la Ley 34/2015 destaca por mantener inalterada la regulación preexistente es la relativa a la delimitación de la actividad probatoria que se puede desarrollar en vía económico-administrativa, concretamente la admisibilidad de la documentación aportada en esta vía cuando no lo fue en el procedimiento de

aplicación correspondiente (verificación, comprobación limitada o inspección). En este tema nos encontramos dos líneas de razonamiento contrapuestas: Por un lado la mantenida tanto en sede administrativa como judicial, según el cual no es admisible en el procedimiento de revisión la documentación que pudo aportarse en el procedimiento de gestión, porque ello supone convertir el procedimiento revisor en un procedimiento de aplicación de los tributos y, por tanto, sustraer sobre todo al órgano inspector, la posibilidad de contrastar y analizar toda la información. Además, se señala que tal posibilidad supone dejar al arbitrio del interesado la duración de los procedimientos de aplicación de los tributos y la determinación de los procedimientos en que han de examinarse las pruebas. Ello lleva a restringir la posibilidad de analizar en sede de revisión la documentación aportada a los casos excepcionales de imposibilidad justificada de

aportación en el procedimiento de aplicación de los tributos¹⁰.

En la línea opuesta a este razonamiento, se aboga por modular esta solución en aras del respeto a la tutela judicial efectiva. En el ámbito jurisdiccional existen algunas STS que vienen a precisar el carácter revisor de la jurisdicción contencioso-administrativa, admitiendo la posibilidad de que se examinen en sede jurisdiccional pruebas no aportadas en el procedimiento de gestión o en el económico-administrativo, como la Sentencia de 20 de junio de 2012, aunque a la misma se

emitió voto particular. Tal planteamiento se ha proyectado en el ámbito del procedimiento económico administrativo, pues, como declara la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de octubre de 2014, si no existe obstáculo procesal para incorporar al proceso y valorar los documentos aportados por el actor con la demanda, por idénticas razones tampoco puede oponerse objeción alguna al análisis de los documentos presentados por vez primera ante el TEAR a la hora de resolver las cuestiones de fondo. Así, se ha señalado que no existe limitación en la LGT a la aportación de pruebas en sede de revisión¹¹;

¹⁰ Este es el criterio sostenido por el TEAC, entre otras, en la Resolución de 6 de noviembre de 2014. También existen pronunciamientos judiciales que avalan esta tesis, como la Sentencia del Tribunal Superior de Andalucía de 30 de septiembre de 2013.

¹¹ Sigue razonándose en la citada Sentencia: «... ya que esa aportación documental no pretende convertir al TEAR en órgano de gestión tributaria, sino que tiene por finalidad justificar los hechos en que se basan los motivos de impugnación invocados por el reclamante frente a la liquidación recurrida, lo que tiene perfecto encaje en la revisión planteada a través de la reclamación económico-administrativa. Por otro lado, la argumentación en que se basa el TEAR de Madrid no resulta coherente con el art. 236.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria, ni con el art. 57.1 del Real Decreto 520/2005, preceptos que regulan la prueba en el procedimiento económico administrativo. En efecto, el primero de ellos dispone que "no cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes", mientras que el segundo sólo permite denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas "cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación", supuesto que desde luego no concurre en este caso, en el que los documentos aportados por el

que la limitación de la posibilidad de aportación de documentos se refiere en puridad al procedimiento inspector según dispone el artículo 96.4 Reglamento General de Gestión e Inspección –RD 1065/2007 de 27 de julio- y, en fin, que hay que atender a las circunstancias concurrentes en cada caso. En esta línea es destacable el criterio mantenido por algunos Tribunales Superiores de Justicia como el de Cataluña de 29 de mayo de 2014¹², o el de Canarias, sede en

Las Palmas, de 7 de octubre de 2014, que precisa los términos y condiciones para la admisión de pruebas y documentos en el procedimiento económico-administrativo. Así, se señala que si bien el procedimiento idóneo para el examen de la información y documentación relativa a la obligación tributaria es el procedimiento de comprobación o el de inspección, ello no impide que puedan examinarse en vía de revisión cuando la no aportación de la documentación en el

reclamante pueden tener una indudable trascendencia a la hora de resolver la reclamación». En el mismo sentido, la Sentencia de este mismo Tribunal Superior de 21 de septiembre de 2015 ha declarado: “Como esta Sala ya ha declarado con anterioridad en otras ocasiones, de tales preceptos debe deducirse, que si en vía jurisdiccional pueden alegarse motivos y presentarse documentos aunque no se hubieran formulados ante la Administración, nada impide que por vía de recurso de reposición ante la propia Administración puedan invocarse igualmente motivos y presentarse documentos en relación con tales motivos, aunque fueran diferentes a los presentados en el escrito de alegaciones o en relación con el requerimiento inicial, cuando no existe tampoco limitación alguna en las normas que regulan el recurso de reposición en cuanto a la presentación de documentos que sirvan de base a la pretensión que se formula en el recurso”.

¹² Resulta ilustrativa la citada Sentencia cuando declara: “Por fin, la aportación de documentos y cualesquiera pruebas en vía de recurso administrativo de reposición, vía económico-administrativa y proceso jurisdiccional habrá de enjuiciarse en atención a las circunstancias concurrentes en cada caso. Ha de rechazarse, desde luego, que el interesado no aporte ante la Administración, dolosamente o con grave negligencia, los documentos requeridos o aquellos que, naturalmente, correspondan a cada supuesto, para reservar su aportación a las vías de revisión, económico-administrativa o jurisdiccional. Pero en cualquier otro caso, rige en tales vías de revisión el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa de los derechos e intereses legítimos (art. 24.2 de la Constitución). Por tanto, a juicio de la Sala, la conclusión ha de ser la opuesta a la plasmada en la resolución aquí impugnada del TEARC: sólo en casos de circunstancias excepcionales, como las citadas de dolo o negligencia grave, podrá limitarse la aportación de documentos en las vías de revisión”.

procedimiento de aplicación del tributo no se debe a dolo del interesado, o cuando el requerimiento de la Administración en dicho procedimiento no es específico sino genérico. Compartimos este criterio, que nos parece el más idóneo para contemplar las distintas circunstancias a que puede obedecer la no aportación de documentos en los procedimientos de aplicación de los tributos. Así, por ejemplo, debe tenerse en cuenta que en el procedimiento de comprobación limitada, la Administración no puede requerir la aportación de la contabilidad, aunque, ciertamente, la ley 34/2015 ha venido a matizar tal limitación, tal como se desprende de la nueva redacción del artículo 136 de la LGT. Aun así, cuando en vía de revisión se aporta por el interesado la contabilidad que no aportó en el procedimiento de comprobación limitada, la elección del procedimiento de comprobación limitada por parte de la Administración no puede traducirse en una limitación del derecho defensa del interesado,

debiendo admitirse la aportación de la misma en el procedimiento económico-administrativo. Por otro lado, en no pocas ocasiones los procedimientos de comprobación limitada se inician – con arreglo al artículo 137 de LGT- con la propuesta de liquidación, sin que en la comunicación de inicio se contenga una petición expresa de documentación; de modo que es probable que sea en fase de resolución cuando la Administración, a la vista de los documentos presentados por el interesado, estime que los mismos no acreditan los hechos constitutivos del derecho que invoca. Ello determina que sea en sede de reposición o revisión económico-administrativa cuando el interesado esté en condiciones de aportar una documentación más precisa que la aportada en el procedimiento de gestión, actuación que puede atribuirse a su desconocimiento o falta de pericia, no necesariamente a la intención de sustraer al órgano revisor de su examen. La casuística descrita se da, más propiamente en el procedimiento de comprobación limitada, pero no es descartable que problemas

similares puedan producirse también en el procedimiento de inspección. En todo caso, dado el importante número de litigios que genera la cuestión, la reforma de la LGT debió aprovecharse para precisar el alcance del artículo 236 de la LGT cuando establece que en el escrito de interposición de la reclamación económico administrativa deben acompañarse las alegaciones y aportarse las pruebas oportunas. Se trata de consideraciones perfectamente trasladables al ámbito del ejercicio de la función revisora de la ATC.

Resolución (artículo 239 de la LGT). Las modificaciones en esta materia se proyectan en la Administración Tributaria Canaria desde la perspectiva de sus actuaciones de aplicación de los tributos o de ejecución de las resoluciones económico-administrativas. En primer lugar, hemos de referirnos a la nueva redacción del apartado 3 del artículo 239 de la LGT, relativo a la ejecución de las resoluciones, con la que se clarifica el régimen de la resolución estimatoria en dos aspectos. Por un lado dispone el citado apartado que la

resolución estimatoria puede anular total o parcialmente el acto anulado. Esta anulación puede serlo por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Cuando el tribunal económico-administrativo aprecie que los defectos formales hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se ordenará la retroacción de actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. Solo en el supuesto anterior –y esta es la importante precisión que se añade– los actos de ejecución de la resolución se insertan en el procedimiento de aplicación de tributos en el que se dictó la resolución anulada. En los demás casos, es decir, en los casos de anulación por razones de derecho sustantivo, la ejecución no forma parte del procedimiento en el que se dictó el acto objeto de reclamación. De otro lado, se eleva a rango legal el plazo de un mes para la ejecución de las resoluciones distintas de las que ordenan la retroacción, previsión que se introduce en el último párrafo de este apartado, y que hasta la reforma se contenía en el artículo 66.2 del RD 520/2005.

La nueva redacción de este apartado tiene a nuestro juicio un alcance superior al que pudiera apreciarse a primera vista, relacionado con los plazos para resolver y de prescripción; y es que puede llevar a considerar que ha quedado, cuando menos, cuestionada la doctrina legal expresada en Sentencias del Tribunal Supremo como la de 18 de junio de 2015 según la cual el

plazo de que dispone la Administración para practicar una nueva liquidación en ejecución de una resolución económico-administrativa que anuló la precedente por motivos sustantivos es el previsto en el artículo 150 apartado 7 de la LGT¹³, el equivalente al antiguo apartado 5¹⁴. Resulta

¹³ Según el artículo 150.7 de la LGT: “Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento. La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación”.

¹⁴ La citada Sentencia reitera el criterio de Sentencias anteriores, como la de 4 de abril de 2013, en la que se declara: “Entendemos que el art. 150.5 de la LGT no solo es aplicable cuando la liquidación se anula por razones formales sino también cuando se anula por razones de fondo, aunque un sector de la doctrina entienda que la orden de reposición de actuaciones con el fin de subsanar los vicios en que haya incurrido el procedimiento de inspección tributaria sometido a revisión sólo es posible dictarla cuando la anulación del acto recurrido lo haya sido con causa en defectos de forma advertidos en el proceder del órgano de inspección tributaria y siempre, además, que tales vicios en la forma hayan disminuido las posibilidades de defensa del contribuyente. Aunque solo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, tal

particularmente ilustrativo el razonamiento en que se sustenta dicha doctrina, al declararse en la citada Sentencia, reproduciendo la de 30 de enero del mismo año, lo siguiente: *“Aunque el plazo máximo que señala el artículo 150.5 sólo ha sido previsto para los casos de anulación por razones formales que determinen la retroacción de las actuaciones hay que reconocer que el legislador ha guardado el más absoluto silencio sobre el plazo que se ha de respetar cuando la anulación lo sea por razones sustantivas o de*

fondo. En estos casos, ninguna disposición de la Ley General Tributaria obliga a la Inspección de los Tributos a practicar la liquidación en un plazo máximo, por lo que nos encontramos con una laguna legal que este Tribunal está llamado a integrar mediante una interpretación analógica del artículo 150.5 de la Ley General Tributaria, tarea que no viene impedida por el artículo 14 de la misma, donde la prohibición de la analogía sólo impide extender más allá de sus estrictos términos el hecho imponible, las exenciones y

sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones pues el acto de liquidación y su posterior notificación forman parte del procedimiento inspector pues ya no cabe afirmar que los procedimientos tributarios terminan con la resolución y que las actuaciones de notificación no son "actuaciones inspectoras", tesis que se fundaba en una formalista diferenciación entre validez y eficacia de los actos administrativos". Manteniendo la doctrina anterior, la STS de 12 de junio de 2013 razona del siguiente modo: "Por tanto, ahora, este precepto –se refiere al artículo 150.5 de la LGT en la redacción anterior a la actual- obliga a entender, en relación con el alcance de las actuaciones inspectoras en fase de ejecución, que cuando una resolución judicial o económico administrativa ordena la retroacción de las actuaciones inspectoras, las de su ejecución han de calificarse como actuaciones inspectoras y no como meras actuaciones dictadas en ejecución, estando sujetas al plazo de conclusión fijado expresamente y cuyo incumplimiento determina las consecuencias que se indican. Incluso, aunque sólo se tratase de sustituir la liquidación anulada por otra distinta, como tal sustitución supone ya por sí misma una retroacción de actuaciones, hay que entender aplicable la misma regla".

los demás incentivos o beneficios fiscales. Los supuestos de anulación por razones de fondo o sustantivas no son técnicamente de retroacción de actuaciones, pero no existen motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a los efectos que nos ocupan. Resultaría ilógico que, cuando se produce una estimación por razones de fondo, supuesto en el que la Inspección de los Tributos debe limitarse a liquidar de nuevo sin practicar ninguna diligencia, se entienda que está habilitada para hacerlo en el plazo de prescripción, mientras que cuando el éxito de la impugnación lo es por razones de forma generadoras de indefensión, caso en el que debe practicar nuevas actuaciones, está legalmente obligada a completarlas y aprobar la nueva liquidación en un plazo netamente inferior.

El obstáculo que puede oponerse a la aplicación de tal doctrina tras la Ley 34/2015 se encuentra en los dos últimos párrafos del artículo 239.3 de la LGT, a cuyo tenor: *Con excepción del supuesto al que se refiere el párrafo anterior* –esto es, la retroacción- , *los actos de*

ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.

De esta redacción pudiera inferirse que el legislador desautoriza la aplicación analógica del artículo 150.7 de la LGT en la determinación del plazo con que cuenta la Administración para dictar una liquidación sustitutiva en ejecución de la resolución económico-administrativa por la que se anula la precedente por motivos de derecho sustantivo, al excluirse ahora claramente las primeras del procedimiento origen, esto es, del procedimiento inspector y establecerse el plazo

de un mes para dictar “los actos de ejecución”. Ahora bien, conforme a una consolidada doctrina legal, la práctica de una nueva liquidación tras la anulación -por motivos de fondo- de la precedente como consecuencia de una resolución estimatoria de la reclamación es conforme a Derecho siempre que se respeten determinados límites, entre ellos la prescripción¹⁵. Dicho plazo de prescripción, a falta de previsión expresa en otro sentido, se vuelve a contar de nuevo tras el último acto interruptivo, en este caso la notificación de la resolución económico-administrativa. Se llega así a la situación, nada deseable desde las exigencias del principio de seguridad jurídica, a la situación que la aplicación analógica sostenida en la citada STS de 18 de junio de 2015 antes transcrita pretende corregir esto

es, que la resolución estimatoria de la reclamación por razones de derecho sustantivo resulte más favorable para la Administración que su anulación por defectos formales, ya que en el primer caso contaría con un plazo de prescripción de cuatro años mientras que en el segundo cuenta con un plazo de entre 6 y el general de 18 o 27 meses, añadiéndose a ello que el incumplimiento del mismo comporta la anulación del efecto interruptivo derivado del inicio del procedimiento inspector, con la posible prescripción del derecho a liquidar, como ha precisado la doctrina del Tribunal Supremo en Sentencias como la citada de 12 de junio de 2013. A nuestro juicio, el legislador debió articular una solución al problema planteado acorde con las exigencias del principio de seguridad jurídica.

¹⁵ La STS de 29 de septiembre de 2014 resume dicha doctrina declarando que tras la anulación en la vía económico-administrativa de una liquidación por razones sustantivas, materiales o de fondo, puede la Administración practicar una nueva liquidación siempre que no se haya producido la prescripción y que no se incurra en *reformatio in peius*, precisándose que la facultad de liquidar de nuevo no es absoluta, negándose todo efecto a la liquidación que incurre de nuevo en el mismo error.

Solución que podría consistir en anudar al incumplimiento del plazo del mes para dictar la liquidación sustitutiva derivada de la ejecución de la resolución estimatoria la supresión del efecto interruptivo derivado de la interposición de la reclamación, en paralelo a lo previsto por el artículo 150.6 de la LGT¹⁶.

En segundo lugar destacamos la nueva redacción del apartado 5 del citado artículo 239, que establece el carácter vinculante que para la Administración tienen las resoluciones económico-administrativas dictadas en las reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares enumeradas en el artículo 227.4 de la LGT, de especial relevancia, por ejemplo,

en materia de IGIC (obligaciones de repercutir y soportar la repercusión, de expedir, entregar y rectificar facturas).

En tercer lugar, ha de subrayarse la importante novedad introducida en el artículo 239, con un nuevo apartado 7, en el que se establece: *En ejecución de una resolución que estime total o parcialmente la reclamación contra la liquidación de una obligación tributaria conexa a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 de esta Ley, se regularizará la obligación conexa distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación.*

¹⁶ Conviene señalar que este problema se reproduce en los supuestos en que la retroacción de actuaciones se inscribe en un procedimiento de comprobación limitada o de verificación de datos, respecto de los cuales, ante el silencio de la LGT, que se mantiene tras su modificación parcial por la Ley 34/2015, se ha venido sosteniendo por algunos Tribunales Superiores de Justicia la aplicación del artículo 150.7 – 150.5 antes de la reforma- de la Ley General Tributaria. En este sentido, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 17 de junio de 2015. La solución que proponemos es trasladable a los supuestos en que la nueva liquidación sustitutiva de la anulada por motivos de derecho sustantivo se inserta en uno de estos procedimientos.

Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto por el Tribunal, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.5 de esta Ley.

En el ámbito del ejercicio de la función revisora, la introducción del régimen de las obligaciones conexas para la extensión de los efectos de una resolución estimatoria parece responder a una doble finalidad. Se trataría, por un lado, de reducir la litigiosidad, dado que permite al obligado tributario obtener la modificación a su favor de una liquidación en la que la Administración ha empleado los mismos criterios que los utilizados en la liquidación que ha de anularse –total o parcialmente– como consecuencia de la resolución estimatoria obtenida. De otro, permite a la Administración evitar la devolución de ingresos indebidos derivada de una resolución estimatoria cuando los criterios empleados en la liquidación que se anula se han aplicado también

en otra resolución o liquidación que ha favorecido al obligado tributario, pero que deviene improcedente como consecuencia de la revisión efectuada por el órgano económico-administrativo; circunstancia que puede darse, por ejemplo, como consecuencia de la utilización por parte de la Administración de criterios de imputación temporal incorrectos.

Para la comprensión del régimen introducido en el artículo 239.7 de la LGT ha de partirse del concepto de obligación conexas así como de los presupuestos para la extensión de efectos que se ordena y del alcance de dicha extensión. Por obligación conexas ha de entenderse, de acuerdo con la remisión efectuada al artículo 68.9 de la LGT, aquella en la que alguno de sus elementos resulte afectado o se determine en función de los correspondientes a otra obligación o período distintos.

Los presupuestos necesarios para que opere la extensión son: 1) Que la resolución que haya de ejecutarse estime total o parcialmente la reclamación, lo que entendemos se refiere tanto a la anulación de la liquidación por

razones de derecho sustantivo como por defectos formales. La norma no especifica si la resolución ha de ser firme; 2) Que la obligación respecto de la que se ha dictado dicha resolución esté conectada con otra del mismo obligado tributario, ya se trate del mismo concepto impositivo de otro período, ya lo sea de obligaciones tributarias distintas; 3) Que sobre la obligación conexa distinta de la reclamada se haya producido un pronunciamiento previo de la Administración, de oficio o a instancia del interesado (por ejemplo, una solicitud de rectificación de liquidación). En otro caso, la extensión de los efectos de la resolución habrá de articularse a través de los correspondientes procedimientos de aplicación de los tributos, teniendo en cuenta que la interposición de reclamaciones y recursos interrumpe el plazo de prescripción de las obligaciones tributarias conexas; 4) Que en dicho pronunciamiento, la Administración haya aplicado los mismos criterios o elementos que sustentan la liquidación objeto de la resolución estimatoria.

No especifica la norma si la extensión de efectos a las obligaciones conexas tiene lugar solo respecto de las obligaciones conexas cuya acreedora sea la misma Administración o por el contrario alcanza también a aquellas cuya posición acreedora la ostentan distintas Administraciones. Por otro lado, una interpretación literal de la norma puede llevar a pensar que corresponde a la Administración la valoración de la existencia de la conexión, al señalarse que en ejecución de la resolución "se regularizará la obligación conexa". No nos parece esta la mejor solución, ya que, a nuestro juicio, debería ser el propio órgano económico-administrativo el que, previa solicitud motivada de la Administración o de la persona reclamante, delimitara el ámbito de la extensión.

En cuanto a los efectos que –valga la redundancia– se derivan de la extensión de los efectos de la resolución estimatoria a las obligaciones conexas, estos son: 1) La regularización de la obligación conexa que resulte de la extensión de efectos puede ser favorable o adversa al obligado

tributario; 2) Si como consecuencia de la extensión de los efectos a la obligación conexas hubiera de practicarse por esta última una liquidación sustitutiva de la anterior, se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo previsto en el artículo 26.5 de la LGT; 3) Sin perjuicio de lo anterior, se producirá la compensación de oficio del derecho a la devolución derivado de la resolución estimatoria con la deuda que en su caso se derive de la liquidación de la obligación conexas, conforme previene el artículo 73.1 de la LGT también modificado por la Ley 34/2015.

Por último ha de subrayarse la modificación introducida en el artículo 240 de la LGT relativa al plazo de resolución, que, en paralelo a lo previsto en el artículo 235.1 de la LGT, altera sustancialmente el plazo para la impugnación de las resoluciones dictadas en primera o única instancia en los casos de silencio administrativo. De acuerdo con la nueva regulación, el plazo para la resolución de las REA es de un año contado desde su interposición. Cumplido ese plazo sin que recaiga resolución

expresa, el interesado podrá entenderla desestimada al objeto de interponer el recurso pertinente, pero, y esta es la novedad, los plazos para la interposición de los correspondientes recursos solo comenzarán a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

b) Los recursos en la vía económico-administrativa

Recurso de alzada ordinario

(artículo 241 de la LGT). La novedad reseñable es que se introduce la posibilidad de que cuando el recurso se interponga por los órganos de la Administración tributaria contra una resolución económico-administrativa total o parcialmente estimatoria, podrá solicitarse, con la interposición del recurso, la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada. La solicitud va a suponer automáticamente la suspensión cautelar hasta que el TEAC decida sobre la procedencia de la petición de la suspensión. La suspensión procederá, dice la norma, cuando existan indicios racionales, debidamente

motivados, de que el cobro de la deuda, si finalmente se estima el recurso de alzada, podría verse frustrado. La suspensión cautelar o definitiva va a impedir que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado como consecuencia de la liquidación impugnada –si no hubo suspensión- o que se liberen las garantías constituidas en la primera instancia para obtener la suspensión, o que se levante la traba de los bienes embargados en el procedimiento recaudatorio. Como excepción a lo anterior se establece que cuando la resolución estimatoria determine el reconocimiento del derecho a una devolución, procederá la ejecución y la devolución se realizará siempre que el obligado tributario aporte garantía (depósito de dinero, aval o fianza solidaria de entidad de crédito así como fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia).

En el ámbito de las competencias de la ATC como titular de la función revisora esta novedad no tiene relevancia, dada la supresión de las Juntas Territoriales Económico-

Administrativas y por tanto de la primera instancia. En cambio, sí la tiene desde la perspectiva de su legitimación para para la interposición del recurso de alzada ordinario en relación con los tributos cedidos, ya que esta podrá pedir la suspensión cautelar de la resolución estimatoria, con los efectos que hemos señalado.

La introducción de la posibilidad de suspensión de las resoluciones dictadas en primera instancia ha merecido un juicio desfavorable por parte de la doctrina, llegándose a calificar como un reforzamiento de los privilegios administrativos en los recursos de alzada interpuestos por los directores generales del Ministerio o directores de departamento de la AEAT. Así, se señala que no es solo que la legitimación concedida a la Administración dilate la potestad revisora de una reclamación ya estimada en la instancia, con lo que ello supone de dificultad para el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa; es que con la nueva regulación se resiente el principio de presunción de legalidad, pues la resolución del TEAR debería operar plenamente contra el Director

recurrente, siendo por otro lado, que la Administración tiene expeditas otras vías para reaccionar contra una doctrina administrativa que considere errónea, como el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, o el procedimiento de declaración de lesividad¹⁷.

Recurso de anulación (artículo 241 bis de la LGT). No es un recurso nuevo, pues ya estaba regulado en el artículo 239.6 del texto legal. Las novedades introducidas son que no cabe interponerse frente a la resolución del recurso extraordinario de revisión, ni contra la del propio recurso de anulación, aunque en

¹⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., “La reforma parcial de la Ley General Tributaria...”, op. cit. p. 78. En el mismo sentido, el Consejo para la Defensa del Contribuyente ya expresaba, en su propuesta normativa nº 1/2000 (LEGITIMACIÓN DE LOS DIRECTORES GENERALES O DE DEPARTAMENTO EN EL RECURSO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO DE ALZADA) la preocupación que suscita a los contribuyentes no solo la existencia del recurso, sino “el hecho de que una vez obtenida la resolución favorable en primera instancia deben seguir garantizando el acto recurrido en la segunda, con los costes que esto conlleva. Pues bien, entiende este Consejo que esta solución no es admisible, aún cuando se opte por el mantenimiento de la existencia del recurso de alzada ordinario a favor de los Directores. Efectivamente, si la inmediata ejecutividad del acto administrativo es consecuencia de la presunción de legalidad de que goza (artículo 57 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), de manera que sólo puede impedirse esa ejecutividad a través de la suspensión del acto impugnado, nos parece evidente que cuando esta presunción de legalidad ha sido destruida, aunque sea en primera instancia, 2/2000 Propuestas Normativas no debe exigirse al interesado la carga de seguir manteniendo un aval o una garantía”. Sin embargo, la propuesta normativa del Consejo no se aleja tanto como en principio pueda parecer de la opción del legislador en la reforma aquí analizada. Así cabe considerarlo cuando se afirma: “En este sentido, y como solución en este caso, el Consejo propone que cuando el contribuyente obtenga una resolución favorable en primera instancia, total o parcialmente, se proceda, en principio, a su inmediata ejecución, devolviéndose en su caso el aval o la garantía que se hubiera presentado o sustituyéndose por otra, si éste fuera el caso. No obstante, y con la finalidad de garantizar el adecuado equilibrio entre la defensa de los intereses de los contribuyentes y la de los intereses generales, este Consejo considera que, paralelamente, debe también admitirse la posibilidad de que si se interpone un recurso de alzada ordinario por un Director General o de Departamento, se pueda solicitar por éste ante el Tribunal Central la adopción de aquellas medidas cautelares que impidan que la inmediata ejecución de la resolución recurrida puedan producir daños o perjuicios irreparables para los intereses generales”.

el recurso que proceda con posterioridad podrá impugnarse tanto esta como la dictada antes por el Tribunal Económico-administrativo que fue objeto del recurso de anulación. La interposición de este recurso suspende el plazo para la interposición del recurso de alzada. Llama la atención que, contrariamente a lo establecido en los demás supuestos de silencio administrativo, en este se mantenga el criterio de que el plazo para interponer dicho recurso de alzada se cuenta a partir de la resolución expresa o presunta del recurso de anulación. En el ámbito de la función revisora de la Administración Tributaria Canaria, dicho recurso podrá interponerse contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas presentadas ante la JEAC en los supuestos tasados previstos en el citado artículo 241 bis, estos son: 1) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación 2) Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico administrativa y 3) Cuando se alegue la existencia de

incongruencia completa y manifiesta de la resolución.

Recurso contra la ejecución

(artículo 241.ter de la LGT). Se regula ahora en forma de recurso lo que antes se tramitaba como incidente de ejecución, regulado en el artículo 68 del RGREV. El plazo de interposición del recurso es de un mes, y se excluye la suspensión del acto ejecutivo recurrido, salvo que se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa objeto de ejecución. Ahora bien, el recurso no es admisible cuando se planteen cuestiones que ya lo fueron en la reclamación económico-administrativa, o que pudieron plantearse en ella, así como en los supuestos previstos en el artículo 239.4 de la LGT (supuestos de inadmisibilidad de la reclamación económico-administrativa). La norma dispone expresamente que no cabe interponer recurso de reposición previo al recurso contra la ejecución. Por lo demás el recurso se tramitará, por regla general, por el procedimiento abreviado. La excepción viene constituida por los supuestos en que la resolución

que se ejecuta ordene la retroacción de actuaciones, en cuyo caso el recurso se tramitará por el procedimiento general o el abreviado que proceda en función de la cuantía de la inicial reclamación económico-administrativa.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (artículo 242 de la LGT).

La novedad consiste en reducir de 6 a 3 meses la tramitación del recurso. No tiene relevancia desde el punto de vista de la ATC en su función revisora tras la supresión de las Juntas Territoriales. Pero sí la tiene como legitimada para interponer este recurso ante el TEAC en relación con los actos dictados por ella en materia de tributos cedidos.

Recurso extraordinario de revisión (artículo 244 de la LGT).

En relación con este recurso, la novedad ha consistido en la reducción del plazo de resolución de un año a 6 meses. Además, aunque la norma no lo dispone expresamente, creemos que resulta aplicable el régimen previsto para la interposición del recurso que corresponda en los

casos de silencio administrativo. Así cabe deducirlo cuando en su apartado 6 dispone: *La resolución del recurso extraordinario de revisión se dictará en el plazo de seis meses. Transcurrido ese plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso.*

La omisión de toda referencia a la desestimación por silencio administrativo, que sí se contiene en el recurso de anulación, nos lleva a considerar que el interesado podrá optar entre interponerlo transcurrido dicho plazo o esperar a la resolución expresa.

La modificación de este precepto comporta importantes consecuencias en el ejercicio de la función revisora de la ATC. Hay que tener en cuenta que la Ley 9/2006, en la regulación del recurso extraordinario de revisión, remite al artículo 240 de la LGT, al que igualmente se refería el artículo 244.6 LGT, lo que significaba que la duración del plazo de tramitación de este era de un año. En la nueva redacción se suprime esa remisión, al establecerse, como hemos dicho, un plazo de 6 meses para la

resolución. Por tanto, entendemos que el recurso extraordinario de revisión ante la JEAC deberá resolverse en el plazo de 6 meses, lo que aconseja una reforma al respecto.

2. El procedimiento abreviado

Este procedimiento, regulado en los artículos 245 y siguientes de la LGT se configura como un procedimiento simplificado en el que no existen más trámites que la propia interposición de la reclamación y la resolución, y en el que el plazo para resolver se reduce. Las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, que se proyectan en el ámbito de la función revisora de la ATC son las siguientes:

Ámbito objetivo: A partir de ahora se tramitan por el procedimiento abreviado las reclamaciones económico-administrativas cuya cuantía sea inferior a 6.000€ (de cuota) o 72.000€ de base (artículo 64 del RGREV). Desaparecen, por tanto los otros motivos previstos en la regulación anterior (ilegalidad de las normas y falta o defecto de notificación, entre otras).

Forma de actuación: El órgano económico-administrativo puede decidir

si tramitar el procedimiento en Pleno, en Sala o de forma unipersonal (Anteriormente, la actuación mediante órgano unipersonal era obligatoria).

Alegaciones: Se resalta su carácter facultativo, aunque si se presentan, ha de hacerse junto con el escrito de interposición de la reclamación. Se reproducen aquí las exigencias de interposición de la reclamación a través de la sede electrónica en los términos previstos en el artículo 235 de la LGT. La puesta de manifiesto del expediente que el reclamante precise se hará mediante comparecencia ante el órgano que dictó el acto impugnado y dentro del plazo de presentación de la REA.

Vista oral: Se suprime.

Silencio administrativo: Se suprime el plazo para interponer el recurso que proceda en los supuestos de silencio administrativo. Es decir, que una vez transcurridos los 6 meses que tiene el órgano económico-administrativo para resolver, el reclamante podrá bien esperar a la resolución expresa para interponer el recurso que proceda o bien darlo por desestimado, pero en este segundo caso no hay plazo, sino que podrá interponerlo en cualquier momento anterior a la notificación de la resolución expresa.