

En torno al plazo para interponer la reclamación económico-administrativa y sus consecuencias en materia de prescripción¹

Sumario: RESUMEN.—I. CONSIDERACIONES GENERALES.—II. LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO.—III. A VUELTAS CON EL PLAZO PARA INTERPONER LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA Y SUS CONSECUENCIAS EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN.

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar, dentro del procedimiento económico-administrativo, las distintas cuestiones conflictivas que suscita el inicio del mismo y, en particular, la cuestión relativa a la interrupción de la prescripción por la presentación de una reclamación económico-administrativa, debiendo tenerse presente a tal efecto que, con carácter general, produciéndose dicha interposición, y teniendo lugar la paralización del procedimiento en vía económico-administrativa durante más de cuatro años, se producirá la prescripción. Y ello con independencia de que si, habiéndose dictado una liquidación fruto de un procedimiento de comprobación, fuese anulada la misma en vía económico-administrativa por concurrencia de causa de anulabilidad, se interrumpa el plazo de prescripción tanto del procedimiento económico-administrativo como de las

* Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

¹ El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación “La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento de régimen común” (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

actuaciones del procedimiento de comprobación en cuyo seno se hubiera dictado dicha liquidación.

PALABRAS CLAVE: Procedimiento económico-administrativo, recurso de reposición, reclamación económico-administrativa, inicio, prescripción, interrupción.

I. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sabido son los arts. 235 a 240 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) los encargados de regular el procedimiento en primera o única instancia, abordándose a continuación en los siguientes el recurso ordinario de alzada y los extraordinarios y, en sus arts. 245 a 248, el llamado procedimiento abreviado ante órganos unipersonales. No obstante con carácter previo al estudio del procedimiento económico-administrativo en única o primera instancia hemos de aludir a la existencia de un conjunto de reglas generales que integran el procedimiento económico-administrativo, a las que se refiere el artículo 234 de la LGT.

En primer lugar, y en cualquiera de sus modalidades, el procedimiento consta de tres fases: iniciación, tramitación y terminación. El procedimiento ha de ser impulsado siempre de oficio, con sujeción a los plazos establecidos en su normativa reguladora, y sin posibilidad de prórroga de sus plazos.

Los actos y resoluciones que afecten a los interesados o pongan término en cualquier instancia a la reclamación deben ser notificados a aquéllos en el domicilio señalado por los mismos o, en su defecto, si no consta alguno, en el domicilio fiscal o por comparecencia en la secretaría del tribunal correspondiente, si dicho domicilio resultase desconocido o no pudiera practicarse la notificación por causa no imputable al Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 50 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA).

Los citados actos y resoluciones han de expresar si los mismos tienen o no carácter definitivo en vía económico-administrativa, así como los recursos que contra los mismos procedan, el órgano ante el que hubieran de presentarse y el plazo para su interposición. En el supuesto de que constara la existencia de varios domicilios, dicha notificación se efectuaría al último de ellos de que se tuviera conocimiento.

¿Qué consideraciones cabe efectuar en relación con el empleo del sistema de notificación por edictos en la vía económico-administrativa? Tal y como afirmó a este respecto el Tribunal Supremo (TS) mediante Sentencia de 28 de junio de 2010 la posibilidad de acudir a la notificación por edictos no constituye una opción para el Tribunal Económico-Administrativo sino que, por el contrario, se configura como un último recurso al que cabe acudir cuando fracasan las notificaciones en el domicilio elegido por el recurrente. En este sentido parece claro que la existencia de una única tentativa frustrada de notificación postal no debe conducir sin más alternativa a aquella que se efectúa a través de anuncios constando además el domicilio

del interesado. Como es sabido el propio Tribunal Constitucional (TC) se ha situado en la misma línea, afirmando que la notificación realizada a través de edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser calificada como el último recurso. Únicamente resulta compatible con el artículo 24 de la Constitución (CE) si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable, de la imposibilidad de localizar al demandado.

Conviene tener presente además que el procedimiento económico-administrativo no requiere de abogado ni procurador. No obstante, el artículo 232.4 de la LGT contempla la actuación mediante representante, especificando que se exigirá acompañar su acreditación al primer escrito no firmado por el interesado. Y dado que, de conformidad con lo señalado en el artículo 46.2 LGT, la interposición de reclamaciones y su desistimiento tienen la consideración de actuaciones que exigen acreditar la representación, ésta no podrá presumirse. Ahora bien, el acto se tendrá por realizado si se subsana la falta de acreditación en el plazo que, a estos efectos, debe otorgar el Tribunal tras advertir el defecto, estimando la jurisprudencia que procederá la nulidad si se archivan las actuaciones sin advertir el Tribunal del defecto y conceder el plazo de subsanación, el cual queda fijado por el artículo 3.2 del RGRVA en diez días a contar desde el requerimiento.

El procedimiento económico-administrativo constituye además un procedimiento gratuito, salvo que la reclamación o el recurso resulten desestimados y el órgano económico-administrativo aprecie temeridad o mala fe, en cuyo caso podría exigirse al reclamante el pago de las costas del procedimiento, de conformidad con lo previsto en el artículo 51 del Reglamento de Revisión.

La principal característica configuradora del procedimiento en este tipo de recursos tributarios es, sin lugar a dudas, la celeridad en sus actuaciones, así como la extensión de la legitimación, la facilidad y flexibilidad existente a la hora de la constitución de garantías que permitan la suspensión de la ejecución del acto recurrido y la extensión de la actividad revisora.

La celeridad constituye un criterio presente en el conjunto de los procedimientos administrativos, más aún en el ámbito de los recursos tributarios, dado que el conocimiento de la doctrina de los Tribunales Económico-Administrativos puede adquirir un particular interés a la luz de la repetibilidad de numerosos hechos impositivos y de situaciones jurídicas que pueden presentar un concreto interés fiscal. En este sentido todo lo que contribuya a limitar figuras y actuaciones específicamente jurisdiccionales sin merma alguna de las garantías de los interesados favorece el desarrollo del citado criterio de celeridad. La celeridad en la resolución de las reclamaciones contribuye además a atenuar importantes tensiones tales como las derivadas de la suspensión del acto, presentándose como un servicio estimable al principio de eficacia administrativa.

El Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa no contiene requisitos, elementos o figuras que obstaculicen dicha celeridad, habiéndose suprimido de hecho la celebración de la vista pública y señalándose diversos plazos que no pueden considerarse excesivos.

¿Cuál puede ser en consecuencia la principal causa del retraso actualmente existente en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas? A nuestro juicio la razón de dicho retraso debe buscarse en la complejidad legislativa existente, así como en el inmovilismo de determinadas normas y preceptos que se presentan como un foco constante de divergencias y de insuficiencias administrativas. La falta de celeridad respondería por tanto a razones de carácter político-organizativas y normativas, no procedimentales.

La extensión de la legitimación adquiere un particular interés en estos recursos, dado los intereses contrapuestos que pueden llegar a plantearse en relación con un determinado acto tributario (piénsese por ejemplo en el caso de la concesión de una exención a un competidor del reclamante), los intereses yuxtapuestos eventualmente existentes (por ejemplo, una revisión catastral interesa por igual al propietario de una finca y a determinados arrendatarios de la misma) e incluso los conflictos existentes entre las distintas Administraciones Públicas.

La amplitud del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA) en este punto posibilitaba atender cualquier situación compleja que pueda llegar a plantearse. Así su artículo 30, después de considerar legitimados a los sujetos pasivos, responsables y a los interventores de la Administración del Estado, extendía esta legitimación a “cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo de gestión”.

Desde nuestro punto de vista este planteamiento hace posible una recepción amplia de situaciones subjetivo-tributarias. De hecho el propio artículo 31 del RPREA permitía la intervención en el procedimiento a interesados que no hubiesen interpuesto la reclamación pero que fuesen “*titulares de derechos u ostenten intereses legítimos y personales que puedan resultar directamente afectados por la resolución que hubiera de dictarse, entendiéndose con ellos la subsiguiente tramitación*”. Incluso se establecía la carga sobre los tribunales de dar traslado de las actuaciones a tales tribunales si se advirtiese su existencia y no hubiesen comparecido para que aleguen lo que estimen procedente en defensa de sus intereses.

Conviene no obstante precisar que, en la actualidad, la Ley 58/2003 delimita la legitimación de manera tal que resulta derogado lo dispuesto en el RPREA. En efecto, dispone el artículo 232 de la citada Ley que “*estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:*

- a) *Los obligados tributarios y los sujetos infractores.*
- b) *Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria”.*

En cambio, y al igual que sucede con el recurso de reposición, precisa el apartado segundo del citado precepto que no están legitimados los funcionarios, salvo en aquellos casos en los que inmediata y directamente se vul-

neren un derecho que, en particular, les esté reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos. Y tampoco se hallan legitimados: los particulares que obren por delegación de la Administración o como agentes o mandatarios de ella; los denunciantes; los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato; los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado; y cualquier otra entidad, por el mero hecho de ser destinataria de los fondos gestionados mediante dicho acto.

Ciertamente las dos primeras exclusiones resultan obvias, en aplicación del principio de que la Administración no puede ir contra sus propios actos, salvo en los casos que autorizan a los procedimientos especiales de revisión e incluso, al no poder apreciarse la concurrencia de un interés legítimo, en cuanto personal, en el funcionario o mandatario de la Administración, ya que ni siquiera ésta lo tiene, al no ser la titular privativa del tributo. Más discutible puede resultar, en cambio, el último supuesto, en la medida en que la gestión del tributo puede quedar encomendada a una Administración distinta de su titular o de la destinataria de sus rendimientos, la cual habría de padecer pasivamente las incorrectas actuaciones del gestor del tributo.

Pues bien, a pesar de que en el presente caso parece que la noción de interés legítimo podría concurrir en la Administración afectada por el acto, por contraposición con aquella que se dicta, la LGT hace primar el criterio de unidad de actuación pública frente a los particulares, remitiendo implícitamente a las relaciones entre Administraciones los posibles perjuicios que se causen. A nuestro juicio esta opción legal no está exenta de la posible alegación en su contra de la tutela judicial.

Por otra parte la exclusión de la legitimación de quien asumió obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato ha constituido, tradicionalmente, una consecuencia del principio actualmente recogido en el artículo 17.4 LGT, que impide los efectos ante la Administración de los acuerdos entre particulares relativos a los tributos. Sin embargo ya desde la aparición en su día de la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1987 se ha venido considerando la aplicación directa del artículo 24 CE frente a esta restricción de legitimación, manteniéndose la posible apreciación del interés legítimo en quien hace frente al tributo en virtud de la existencia de pacto o contrato, el cual se vería desprotegido si no pudiese reaccionar contra un tributo que va a soportar, y del que puede desentenderse el designado legalmente como obligado, ya que no recaerá de manera definitiva sobre él.

Obsérvese por tanto como, con carácter general, se admite la legitimación de todos los intervinientes o afectados por la aplicación del tributo, y no sólo de los sujetos pasivos o de los sujetos principales de las distintas prestaciones que lo integran. Y, dada la amplitud con la que el artículo 35 de la LGT confiere la cualidad de “obligado tributario”, cualquier sujeto afectado por un deber u obligación o, en su caso, por un derecho, dimanantes todos ellos del tributo, tendrá acceso a la vía económico-administrativa.

A mayor abundamiento, y como criterio genérico que alcanza a quien no goce de ninguna de dichas posiciones subjetivas o a otras que eventual-

mente pudieran llegar a configurar las normas, la letra b) del artículo 232.1 de la LGT reconoce la legitimación a cualquiera que se vea afectado en sus intereses legítimos. A través de esta mención se adscribe la Ley 58/2003 a una corriente flexibilizadora existente en torno a la legitimación que fue impulsada por el TC a partir del artículo 24 CE. Afirmaba concretamente el intérprete supremo de nuestra Constitución, entre otras, en sus Sentencias 60/1982, de 11 de octubre, y 62/1983, de 11 de julio, que el interés legítimo, aun suponiendo una vinculación personal con el acto o resultado de la reclamación, es más amplio que el interés directo que exigido en el seno de la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. De este modo se procedió a reformular el concepto de “interés legítimo” como aquél que puede verse beneficiado o perjudicado por el ejercicio de la acción o el recurso (STS de 15 de diciembre de 1986), pero manteniéndose como personal y actual, no bastando la concurrencia de un mero interés objetivo a la legalidad ni frente a potenciales o futuros agravios supuestos (STS de 24 de mayo de 1988).

La LGT reconoce además la legitimación a favor de los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y de los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) para la interposición del recurso ordinario de alzada (art. 241.3), para el recurso extraordinario de revisión (art. 244.2), para el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio (art. 242.1), así como a favor del Director General de Tributos en relación con el recurso extraordinario para unificación de doctrina (art. 243.1). Los dos últimos se dirigen a salvar la coherencia de las decisiones de los Tribunales Económico-Administrativos, debiendo respetar su resolución la situación jurídica particular que derive de la resolución recurrida por estas vías. En cambio, la decisión resultante de los dos primeros recursos será plenamente aplicable a los interesados que hubieran obtenido una resolución favorable en primera instancia. Y, al igual que sucede también en el caso de los tributos cedidos, las Comunidades Autónomas (CC.AA.) se hallan legitimadas para recurrir en alzada las resoluciones contrarias en primera instancia sobre tributos cedidos y recargos sobre tributos estatales, tal y como precisa el artículo 241 de la LGT.

A la vista de esta regulación cabe apreciar la existencia de un desequilibrio entre el particular y la Administración en defensa de sus respectivas posiciones. Y es que a la ya inicial presunción de legalidad y de ejecutividad del acto, que impone al particular afectado la carga del recurso y de postular su suspensión, se añade el hecho de que debe interponerlo preceptivamente ante la propia Administración, por mucha independencia funcional que pueda predicarse de los Tribunales Económico-Administrativos. E incluso, si resultase favorecido por la resolución de éstos, su pretensión volvería a ser combatida por los Directores Generales o por las Comunidades Autónomas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). Y todo ello sin que el particular tenga aún acceso a ejercer su derecho constitucional a la tutela judicial efectiva. De ahí que, para admitir la alzada interpuesta por un Director General, deba exigirse un especial rigor en el control de los

plazos, debiendo probarse el momento de notificación a éste de la resolución dictada en primera instancia, y sin que pueda estarse meramente a lo manifestado en el recurso, tal y como declaró el TS en su Sentencia de 26 de abril de 2004.

Finalmente, los apartados tercero y cuarto de la Disposición Adicional 11.^a de la LGT otorgan también legitimación, respecto a las materias contempladas por el precepto, al Interventor General y a sus delegados, en los ámbitos a que se extienda el ejercicio de su función fiscalizadora. Y, habida cuenta de que la Intervención tiene facultades de fiscalización del reconocimiento y la liquidación de créditos y obligaciones de todo tipo, prácticamente cualquier acto de ingreso o de gasto de los recogidos en la citada Disposición Adicional podrá, en su caso, ser reclamado a través de esta vía por la Intervención. Por su parte, sus apartados 5, 6 y 7 también la reconocen los Directores Generales en términos idénticos a los ya indicados.

Tras regular la legitimación, el apartado tercero del artículo 232 LGT aborda la cuestión relativa a la comparecencia de otros interesados, disponiendo que estos podrán personarse en los procedimientos ya iniciados, sin que se retrotraigan estos en ningún caso. Ordena además el citado precepto que, si el Tribunal advirtiese la existencia de interesados distintos del recurrente, deberá ponerlo en su conocimiento, dándoles traslado de las actuaciones y otorgándoles un plazo de quince días para comparecer y formular alegaciones si bien, aunque no lo hicieran, resultarían afectados por la resolución que se dicte, tal y como dispone el artículo 239.5 LGT. Por otra parte, y con dudoso respaldo legal en cuanto al plazo, señala el artículo 38 del RGRVA que, cuando no resulte evidente la legitimación de un posible interesado, se abrirá pieza separada y se darán diez días para alegaciones, tras lo cual resolverá el Tribunal, sin ulterior recurso en esta vía.

Refiriéndose a esta cuestión el Tribunal Constitucional se encargó de precisar, entre otras, en sus Sentencias 68/1985, de 27 de mayo, y 175/1987, de 4 de diciembre, que la falta de audiencia a los interesados adquiere dimensión constitucional y provoca la nulidad de actuaciones por vulneración de lo establecido en el artículo 105.c) CE, si bien no supone la indefensión vetada por el artículo 24 CE, ya que es recurrible en vía judicial. Debido a ello estimamos que no resulta posible alegar contra aquélla en amparo. Asimismo matizó el intérprete supremo de la Constitución en sus Sentencias 141/1987, de 23 de julio, y 150/1986, de 27 de noviembre, que la exigencia de advertencia a los interesados por parte del órgano conocedor del recurso no puede llevarse hasta el extremo de prescindir de la actitud del propio sujeto de manera que, una vez cumplidos los requisitos ordinarios de las notificaciones y emplazamientos, no puede exigirse al órgano una diligencia extraordinaria para conseguir la comparecencia. Debido a ello quien se inhibe en un procedimiento administrativo del que ha sido advertido con total pasividad como medida dilatoria no puede posteriormente postular en el contencioso su nulidad por falta de audiencia, ya que ello perjudicaría la tutela judicial de quien sí ha cumplido con el procedimiento y confía en su resolución.

Especialmente significativa resulta la facilidad y flexibilidad en la constitución de garantías que permitan la suspensión de la ejecución del acto tributario. Téngase presente la constante tensión existente entre la garantía que el recurso supone y su carácter de presupuesto necesario para obtener la tutela judicial efectiva, así como su utilización abusiva para retrasar el pago de la obligación tributaria.

La mera interposición de la reclamación económico-administrativa no suspende la ejecución del acto administrativo impugnado, salvo que se haya interpuesto previamente un recurso de reposición en el que se haya acordado la suspensión, con aportación de garantías cuyos efectos alcancen a la vía económico-administrativa. Y es que, al amparo de lo establecido en la LGT y en el RGRVA, el principio general es que la reclamación carece de efectos suspensivos. Téngase presente no obstante que hay garantías que suspenden automáticamente la ejecución y otras que deben ser admitidas por el órgano de recaudación correspondiente.

La suspensión automática se producirá si el interesado constituye determinadas garantías, a saber, depósito en dinero efectivo o en valores públicos, aval o fianza de carácter solidario prestada por una entidad financiera o sociedad de garantía recíproca o fianza provisional y solidaria prestada por dos contribuyentes del municipio para débitos de pequeña cuantía (art. 233.2 de la LGT). En suma, estas garantías del apartado segundo del artículo 233 de la Ley 58/2003 son las mismas que las previstas en el artículo 224 de la citada Ley General para el recurso de reposición.

En los dos primeros supuestos (depósito y aval) nos hallamos ante garantías líquidas y de ejecución poco laboriosa, cuyo principal déficit reside en la dificultad que entraña su constitución en caso de iliquidez o su coste, en el supuesto específico del aval. Por su parte en la fianza de dos contribuyentes las ventajas para la Administración desaparecen, razón por la cual se limita dicha garantía a las deudas tributarias de carácter reducido.

La garantía cubrirá el importe del acto en cuestión (es decir, la deuda impugnada), así como los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que pudieran proceder, en los términos que establece el artículo 41 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR).

Como segunda posibilidad se sitúa la aceptación por la Administración de otras garantías tales como hipoteca inmobiliaria o mobiliaria, prenda con o sin desplazamiento, compromiso de créditos futuros, etc. En este sentido precisa el apartado tercero del artículo 233 de la LGT que *“cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión a que se refiere el apartado anterior, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes”*.

Para la aceptación de estas garantías son necesarios varios requisitos. En primer lugar, que el interesado no pueda aportar las garantías denominadas líquidas. En segundo término, que la ejecución cause perjuicios de imposible o difícil reparación, requisito este de difícil justificación que podría permitir lograr una dispensa total o parcial de aquéllas. Finalmente,

debe solicitarse por escrito con la oferta concreta de garantía de que se trate.

Otra posibilidad susceptible de llegar a plantearse es la de la suspensión sin aportación de garantía alguna cuando no pueda ofrecerse y se justifique la probabilidad de perjuicios de imposible o difícil reparación en caso de ejecución de acto. Señala a este respecto el apartado cuatro del artículo 233 LGT que *“podrá suspenderse el acto, con dispensa total o parcial de garantías, cuando su ejecución cause perjuicios de imposible o difícil reparación”*. A nuestro juicio se trata de una solución plausible que se sitúa en la línea del principio de tutela judicial efectiva².

Tanto en el supuesto contemplado en el apartado tercero del artículo 233 LGT como en el contenido en su apartado cuarto, en los que no existe suspensión automática, debe justificarse la no aportación de las garantías que la permiten, pudiendo revisarse la suspensión concedida en el supuesto de que se resultasen alteradas las circunstancias en que se decidió, o bien si perdiesen su valor o efectividad las garantías aportadas o se conociesen bienes o derechos del interesado susceptibles de garantizar el acto y que resultasen desconocidos al tiempo de otorgarse la suspensión.

Son los arts. 39 a 47 del RGRVA los encargados de desarrollar estos extremos, precisando dichos preceptos reglamentarios que los acuerdos sobre suspensión competen al órgano de recaudación, salvo en el supuesto de solicitarse si garantías, que corresponden al tribunal. En este último caso, a la vista de todos estos datos, el tribunal competente para el fondo del asunto resolvería motivadamente. En el supuesto de que se acordase aquélla se entenderá concedida desde la solicitud, siempre y cuando se constituya la garantía ofrecida en el plazo de dos meses a contar desde la concesión de la suspensión; y si se denegase por el órgano recaudador, se plantearía incidente ante el tribunal. En todo caso no se admitirá recurso en vía administrativa contra la resolución, arbitrándose directamente el contencioso. Sin embargo, a nuestro juicio, es discutible que así sea cuando se den los presupuestos necesarios para recurrir sobre el fondo al TEAC. Y es que la discrecionalidad (que en realidad no es tal, a pesar de que lo parezca), no excluye la recurribilidad.

La suspensión de la ejecución del acto impugnado podrá producirse además, sin necesidad de aportar garantía, cuando el tribunal que haya de resolver la reclamación aprecie que, al dictarlo, se ha podido incurrir en un error

² Acerca del alcance de la suspensión pueden consultarse, entre otras, las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Murcia de 28 de diciembre de 1995 y de 27 de septiembre de 1995 (esta última en relación con la obligación de resolver por el Tribunal Económico-Administrativo Regional en relación con las garantías no automáticas), del TSJ. de Madrid de 20 de octubre de 1995 y del TSJ. de Navarra de 31 de octubre de 1995, así como las Resoluciones del TEAC de 26 de junio y de 22 de mayo de 1996, con invocación en esta última del principio de tutela judicial efectiva cuando resulte imposible para el interesado obtener garantías suficientes. Por su parte, las SSTs de 28 de mayo y 29 de junio de 2004 declararon la procedencia de la suspensión sin garantías en aquellos casos en los que se recurra una liquidación que haya sido anulada por decisión administrativa previa o por el TEAR en primera instancia, dado que resulta imposible ejecutar un acto que se ha expulsado del mundo jurídico.

aritmético, material o de hecho (apartado quinto del art. 233 LGT). E igualmente cuando se trate de actos que no tengan por objeto una deuda tributaria o una cantidad líquida, siempre y cuando el Tribunal que conozca de la reclamación contra el acto considere también que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. A este respecto será necesario que lo solicite el interesado y que se justifique que su ejecución podría causar daños de imposible o difícil reparación (apartado décimo del art. 233 LGT).

Sin necesidad de prestar garantías, la suspensión de la ejecución del acto impugnado podrá tener lugar cuando se trate de sanciones, y hasta que las mismas resulten firmes en vía administrativa (apartado primero del art. 233 LGT). Y tratándose de un recurso extraordinario de revisión, nunca procederá la suspensión (apartado 11 del art. 233 LGT). Lógicamente, si se recurriese una parte de la deuda tributaria, la suspensión se referiría solo a ella, debiendo ingresarse el resto de la misma (apartado sexto del art. 233 LGT).

En todo caso lo que parece claro es que el perfeccionamiento de este sistema de garantías tiene que venir facilitando el automatismo de las garantías llamadas discrecionales, reduciendo el coste de algunas de ellas y buscando la máxima simplificación en la más importante de todas ellas (la hipoteca), suprimiendo al efecto el impuesto que grava su constitución. Incluso consideramos factible la posibilidad de adoptar fórmulas de compromiso de créditos futuros (caso por ejemplo de salarios, pensiones, sueldos o indemnizaciones) que, sin merma alguna de garantías y de agilidad para la Administración, permitan a los interesados efectuar la reclamación sin el coste y la laboriosidad actualmente exigidos.

Debería asimismo considerarse la posibilidad de suprimir la exigencia de garantías en el ámbito del recurso de reposición. No estimamos suficiente el reembolso por parte de la Administración del coste de las garantías, sin perjuicio de que constituya un paso significativo que debe encuadrarse en la línea de lograr una mejor justicia tributaria.

Por lo que respecta a los requisitos subjetivos necesarios para obtener la suspensión con garantía no líquida (que la ejecución cause perjuicios de imposible o difícil reparación) o sin garantía, creemos que deben mantenerse durante todo el procedimiento. Y lo mismo en relación con la suficiencia de garantía. Piénsese que en caso contrario podría llegar a alzarse la suspensión ya acordada, pudiendo exigirse asimismo el complemento de la cobertura debida.

La no exigencia de garantía cuando se recurran las sanciones se proyecta hasta que se adopte la decisión judicial. Y en aquellos casos en los que la deuda tributaria sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa se procederá al reembolso del coste de las garantías. Téngase presente además que, en los casos de improcedencia parcial, el reembolso alcanzará a la parte correspondiente del coste. En nuestra opinión nos hallamos ante una disposición de carácter desafortunado, ya que un acto jurídico no puede ser susceptible de parcelación jurídica. El rechazo, aunque sea parcial, obliga a la interposición del recurso al administrado y el reembolso debe ser total.

En relación con la duración de la suspensión cabe precisar que, tanto si se hubiese obtenido en la reposición previa como si se acuerda en la vía económico-administrativa, se mantendrá mientras dure la reclamación en todas sus instancias y, en caso de comunicarse a la Administración la interposición de recurso contencioso solicitando la suspensión, se prolongará la misma hasta que el órgano judicial decida sobre ella.

Si por desestimarse la pretensión en todo o en parte hubiera que proceder al ingreso de cantidades, se devengarían intereses de demora por todo el tiempo de la suspensión, salvo por aquellos períodos en los que el órgano administrativo hubiera incurrido en retraso al dictar la resolución más allá de los plazos señalados para adoptarla. Por el contrario, si se anulara total o parcialmente el acto impugnado, procedería el reembolso del coste de las garantías prestadas para obtener la suspensión. Se trata de un derecho formulado por el artículo 33 de la LGT y que se halla ligado de manera indisoluble a la estimación total o parcial de la pretensión anulatoria, por lo que la declaración de improcedencia del acto impugnado debe conllevar la declaración de este derecho, así como del de abono de intereses legales sobre las cantidades a reembolsar fijado por el artículo 33.2 LGT.

El Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa de 13 de mayo de 2005 determina el coste de las garantías objeto de reembolso y el procedimiento que debe seguirse al efecto para obtener dicho reintegro en sus arts. 72 a 79. Tal y como dispone el artículo 72 del citado texto reglamentario el ámbito de este procedimiento se extiende al reembolso derivado de cualquier decisión administrativa o judicial anulatoria en todo o en parte del acto revisado. Por su parte los arts. 73 y 74 concretan las garantías cuyo coste ha de reembolsarse, así como los conceptos que lo integran.

Lo cierto es que, al regularse el procedimiento, los arts. 75, 78.2 y 79 del RGRVA lo configuran claramente como declarativo del derecho al reembolso, y no meramente de ejecución del mismo, reservando la competencia para acordarlo al órgano que hubiese dictado el acto anulado. Llama no obstante la atención el hecho de que, tratándose de un derecho directamente asociado por el artículo 33 LGT a la anulación del acto, se imponga al interesado la carga de instar un procedimiento administrativo declarativo del derecho, cuando tanto la resolución administrativa como la judicial pueden y deben declararlo como consecuencia inescindible de la anulación, lo que permitiría además concretar el importe en trámite de ejecución. Y ello máxime cuando, al amparo de lo dispuesto en el citado artículo 33 de la Ley 58/2003, el *petitum* del recurso o de la demanda ya puede postularlo, debiendo pronunciarse el órgano revisor para no incurrir en incongruencia omisiva.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 76 del RGRVA el procedimiento se iniciará a instancia del interesado, que aportará los datos necesarios para determinar los costes, dándosele traslado de la propuesta de resolución para alegaciones, salvo que se base en los propios hechos y datos aportados por el interesado. La resolución ha de adoptarse en el plazo de seis meses a contar desde la solicitud, transcurridos los cuales sin haberse

dictado podrá entenderse desestimada, siendo recurrible por los cauces ordinarios de impugnación.

II. LA INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO

Con carácter general las distintas fases que integran el procedimiento son las de iniciación, instrucción y resolución. La iniciación puede tener lugar de dos formas diferentes. En primer lugar, mediante un escrito de interposición de la reclamación aislado de cualquier motivación jurídica y en el que es suficiente con hacer constar la identificación subjetiva del recurrente y del acto que se pretende recurrir.

La segunda forma de iniciación consiste en incorporar al escrito de interposición las alegaciones en que el interesado funde su reclamación. En ambos casos, el escrito ha de ser presentado en el plazo improrrogable de un mes hábil a contar desde el siguiente a la notificación del acto impugnado o al día en que se entienda producido el silencio administrativo (art. 235 LGT), si bien en el primer supuesto planteado el plazo para presentar el escrito de alegaciones separado de la interposición debe contarse a partir de la puesta de manifiesto del expediente.

En los supuestos de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva o, más precisamente, cuando el acto recurrible tiene relación con deudas tributarias de cobro por recibo, el plazo se computa a partir del día siguiente al de la finalización del período voluntario de cobranza, pudiendo presentarse los escritos en cualquiera de las formas previstas en el artículo 38 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP-PAC)³. Y en aquellos otros casos en los que se haya presentado recurso de reposición previo a la reclamación que analizamos, deberemos distinguir dos situaciones: si el recurso de reposición hubiese finalizado con una resolución denegatoria expresa, en cuyo caso el plazo será de un mes, tal y como se ha indicado; y si la denegación hubiese sido presunta por transcurrir treinta días sin resolverse, siendo entonces el plazo el mismo a contar desde el momento en que haya que estimar producida ésta, es decir, desde el día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo. Por último, el plazo de un mes podrá contarse también desde el día en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión que motive la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

³ Así, por ejemplo, en la STSJ de Murcia de 5 de marzo de 1997 se admitió la interposición de la reclamación mediante escrito presentado en oficina de correos pese a no haberse presentado la documentación principal en sobre abierto y de no haberse estampado en la misma el sello de fechas, estimándose suficiente la entrega del recurso para certificación en una oficina de correos, aunque se presente en sobre cerrado.

En todo caso la fijación de las pretensiones administrativas se realiza con el informe de la oficina administrativa de gestión o con los motivos o fundamentos que hubiesen determinado el acto administrativo, remitiendo una cosa u otra con el expediente.

Tal y como establece el artículo 235 de la LGT el escrito de interposición de la reclamación ha de dirigirse, con carácter general, al órgano administrativo que haya dictado el acto, el cual lo remitirá al Tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente. Por tanto, salvo en el caso de obligaciones entre particulares (en que el escrito se dirigirá al tribunal competente) el mismo habrá de dirigirse al órgano que dictó el acto, pudiendo presentarse, de acuerdo con lo previsto por la legislación administrativa, en la sede de éste y en cualquier otro de los lugares autorizados.

Tradicionalmente la jurisprudencia (caso, entre otras, de las SSTs de 26 de septiembre de 1988 y de 2 de julio de 2002) ha venido subrayando el espíritu antiformalista con que deben apreciarse estos requisitos procesales, interpretándolos en el sentido que resulte más favorable al acceso del recurso. Así, se ha abandonado el rigor que se exigía en relación con la presentación en las oficinas postales admitiéndose que, aun no realizándose en sobre abierto para poder ser sellado el escrito por el funcionario, resulta suficiente el resguardo del certificado dirigido al órgano al objeto de acreditar la presentación. Este mismo espíritu *pro actione* flexibiliza la interpretación del plazo de interposición del recurso en los supuestos de silencio administrativo, o la acreditación y la subsanación de la representación.

De cualquier manera volvemos a insistir en que, tras la presentación del escrito ante el órgano que hubiese dictado el acto, éste lo remitirá al tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, al que podrá incorporar un informe si lo considera conveniente. Y, en caso de no remisión del escrito, bastará que el reclamante presente copia sellada del mismo ante el tribunal para que pueda tramitarse la reclamación. Por otra parte, tratándose de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligaciones de expedir y entregar facturas y relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito habrá de dirigirse directamente al Tribunal competente para resolver la reclamación.

En el mismo escrito de interposición, después de identificar con precisión el acto que se pretende impugnar, se ha de pedir que se tenga por interpuesta la reclamación acompañando, siempre que ello resulte posible, fotocopia del documento en que se haya dado traslado del acto administrativo que se impugna o, cuando menos, indicación del expediente en que haya recaído dicho acto. En todo caso identificará al reclamante, el acto recurrido, el tribunal ante el que se interpone y el domicilio para notificaciones. Tratándose de obligaciones entre particulares debe identificarse además a la persona recurrida y su domicilio, adjuntando los antecedentes a disposición del reclamante o en registros públicos. Recuérdese que cualquier defecto u omisión ha de advertirse al interesado para su subsanación.

Asimismo, y como ya se ha precisado, cabe la posibilidad de formular en el mismo escrito las alegaciones que interesen, con aportación de aquellos documentos probatorios o complementarios que se consideren convenientes o, en su caso, proponiendo las pruebas que se estimen oportunas. En tal caso el órgano administrativo que hubiese dictado el acto podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al Tribunal, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición. En efecto, prevé el artículo 235 de la LGT la posibilidad de que, en el supuesto de que el escrito de interposición contuviera alegaciones, el órgano que lo recibe pueda, en el plazo del mes de que dispone para remitir dicho expediente al tribunal, anular total o parcialmente el acto recurrido, siempre y cuando no se hubiera interpuesto la reposición previa, remitiendo al tribunal el nuevo acto dictado junto con el expediente y el escrito de interposición. En cierta medida podría estimarse que nos hallamos ante una especie de “reposición impropia” cuya regulación legal suscita numerosas dudas.

Dicha previsión legal es objeto de desarrollo por el artículo 52 del RGRVA, que obliga a remitir también el acuerdo de anulación total o parcial. Dispone el citado precepto que, si el órgano anulase el acto y no dictara otro, habría de notificarlo al interesado, que dispondría de un plazo de quince días para manifestar al tribunal su conformidad o disconformidad, considerándose en este último caso impugnados el acto originario y el de anulación. En cambio, si el órgano anulara el acto y dictase otro sustitutivo, la reclamación se extendería a todos, la cual proseguiría salvo desistimiento expreso. Finalmente, en el supuesto de que el órgano anulara parcialmente el acto, la reclamación abarcaría el acuerdo de anulación y el contenido subsiguiente del acto originario.

En todo caso tendrá lugar la continuación de la reclamación en los términos expuestos, a salvo de lo que resulte de las posteriores alegaciones del reclamante. Nótese sin embargo que ni siquiera se prevé la notificación al interesado en los dos últimos supuestos indicados. Y tampoco se señala de manera expresa que haya de concederse la puesta de manifiesto del expediente que, al amparo de lo previsto en el artículo 236.1 LGT, no procederá si el escrito de interposición contuviese ya alegaciones y no se hubiera efectuado reserva del trámite; y, justamente, la formulación de alegaciones en el escrito inicial constituye el requisito que exige el artículo 235.3 LGT para que el órgano que hubiese dictado el acto pueda actuar de alguna de las formas descritas.

Desde nuestro punto de vista, tanto la competencia del propio órgano que dictó el acto como la identidad del plazo de resolución permiten entender que lo que el legislador ha pretendido ha sido imponer indirectamente el escrito de reposición como previo al económico-administrativo, dando así al órgano gestor la posibilidad de reconsiderar su posición, aunque el sujeto hubiera prescindido de la reposición potestativa para acudir directamente a la vía económico-administrativa. Y es que parece lógico pensar que, si el reclamante modificó el acto de acuerdo con lo que establecen los principios procesales generales, lo que se produce es el surgimiento de una cuestión nueva, al variar el acto recurrido, debiendo entonces notificarse siempre al recurrente y entender preceptivo en estos casos el trámite

de puesta de manifiesto del expediente, con el nuevo acto dictado. En caso contrario se estaría resolviendo un recurso interpuesto por el sujeto sobre un acto distinto del que él recurrió, o incluso sin objeto, si se anuló totalmente, lo que representa un contrasentido jurídico.

Por lo que respecta a la solicitud de suspensión, ésta sigue un curso o procedimiento distinto de la interposición del recurso propiamente dicho, aunque se halle temporalmente vinculada a ella, como es lógico. Así, sólo se podrá presentar en el momento de interponer el recurso o posteriormente, solicitándose en escrito separado ante el Tribunal que conozca de la reclamación, con las alegaciones oportunas y con la descripción física, económica y jurídica de la garantía. Previo informe sobre la suficiencia de ésta por el órgano de recaudación, el Tribunal resolverá motivadamente agotando la vía administrativa. En la actualidad el RGRVA precisa la documentación que debe aportarse con la petición de suspensión.

III. AVUELTAS CON EL PLAZO PARA INTERPONER LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA Y SUS CONSECUENCIAS EN MATERIA DE PRESCRIPCIÓN

Tal y como se ha señalado con anterioridad establece el artículo 235 de la LGT que la reclamación económico-administrativa ha de interponerse en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado. Respecto del cómputo de dicho plazo ha de tenerse presente lo dispuesto en el artículo 48 de la LRJAP-PAC. Y la interpretación de dicho precepto, a tenor de la doctrina elaborada por el propio TS, conduce a entender que los plazos señalados por meses o por años han de computarse de fecha a fecha, lo que significa que el plazo de un mes habrá de computarse desde el día siguiente a la notificación, finalizando el mismo día que el ordinal en que tiene lugar la misma. En efecto, tratándose de plazos de meses el cómputo debe realizarse de fecha a fecha, iniciándose aquél al día siguiente de la notificación del acto y concluyendo el día correlativo a tal notificación en el mes de que se trate. La regla consistente en excluir el primer día únicamente puede aplicarse al plazo señalado por días⁴.

¿Cómo ha de interpretarse la condición de “interesado” a efectos de la interposición de la reclamación económico-administrativa? Habiéndose producido la apertura de la pieza separada prevista al efecto en el artículo 38 del RGRVA para aquellos casos en los que en un procedimiento iniciado se plantee la personación de un interesado⁵ cabría estimar que, por

⁴ Así se encargó de precisarlo, por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 1 de diciembre de 2010 y la Resolución del TEAC de 3 de diciembre de 2009.

⁵ Como es sabido señala este precepto reglamentario que “Cuando en el procedimiento se plantee la personación de un posible interesado en virtud de lo previsto en el artículo 232.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y no resulte evidente su derecho, su interés legítimo o que pudiese resultar afectado por la resolución que se dicte, se actuará conforme a lo dispuesto en este artículo mediante la apertura de la correspondiente pieza separada.

ejemplo, el destinatario o repercutido en unas operaciones declaradas sujetas y no exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a consecuencia de una actuación de comprobación inspectora que culminase en una liquidación reclamada en vía económico-administrativa carecería de dicha condición de “interesado” en el procedimiento ya que, desde la perspectiva de la relación jurídico-tributaria deducida del citado artículo 38 del Real Decreto 520/2005 en conexión con el artículo 232.2 de la Ley 58/2003, el sujeto pasivo de dicha relación jurídica es únicamente el sujeto pasivo de IVA, relación que presenta un carácter independiente de la mantenida con el repercutido el cual, cuando dicha repercusión se practique (al amparo de lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto) podrá hacer valer, con total autonomía, sus derechos mediante la impugnación oportuna del acto de repercusión. Y ello debido a que el artículo 88.6 de la LIVA permite entablar controversias, tanto sobre la procedencia como sobre la cuantía de la repercusión⁶.

Con carácter general el inicio del cómputo del plazo de un mes para la interposición de la reclamación económico-administrativa se producirá desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, concluyendo el mismo el día cuyo ordinal coincida con el de la notificación. Y, tratándose de la interposición de una reclamación económico-administrativa contra un acto presunto (caso, por ejemplo, de la desestimación presunta de una solicitud de reembolso de coste de avales) el plazo para la interposición de ésta contra la citada desestimación presunta sería de un mes a contar desde el día siguiente a aquél en el que se estimasen producidos los efectos derivados del silencio administrativo los cuales, en el ejemplo planteado (solicitud de reembolso del coste de avales) tendrían lugar por el transcurso de un plazo de seis meses a contar desde la formulación de la solicitud.

Como es sabido los plazos para la interposición de recursos, en aquellos supuestos de desestimación presunta por silencio administrativo, no empiezan a correr si al interesado no se le han notificado los recursos procedentes, así como los plazos y los órganos. Significa ello, por ejemplo, que no podría calificarse como extemporánea la interposición de un recurso ordinario de alzada ante el TEAC contra una desestimación presunta por silencio admi-

Se abrirá un plazo común de alegaciones de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, respecto de todos los interesados en el procedimiento y respecto de aquel del que no resulta evidente tal condición.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, el tribunal resolverá lo que proceda en atención a lo alegado y a la documentación que pueda obrar en el expediente.

La resolución que se dicte podrá ser objeto de recurso contencioso-administrativo”.

⁶ A esta cuestión se refirió ya en su día la Resolución del TEAC de 13 de junio de 2007, concluyendo el citado Tribunal que la figura del destinatario o repercutido del IVA no puede tener encaje dentro del concepto de interesado en la reclamación formulada por el sujeto pasivo del Impuesto contra la liquidación que considera sujetas al mismo determinadas operaciones. En opinión del citado Tribunal el destinatario o repercutido en unas operaciones declaradas como sujetas y no exentas de IVA por la Inspección de los Tributos al dictar la oportuna liquidación al sujeto pasivo, que es el que ha reclamado en vía económico-administrativa, no puede personarse como interesado en la reclamación, de acuerdo con lo dispuesto en los citados arts. 232.2 de la LGT y 38 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa.

nistrativo de una reclamación cuya interposición se hubiese realizado con posterioridad al transcurso del plazo de un mes a contar desde que hubiese finalizado el plazo para resolver de forma expresa, al no haber existido una previa notificación al reclamante de la existencia de dicho plazo para reclamar.

En consecuencia a la hora de determinar la fecha de inicio del plazo para la interposición de reclamaciones y recursos en supuestos de desestimación presunta por silencio administrativo ha de tenerse presente que los plazos para la interposición de recursos, en aquellos supuestos de desestimación presunta por silencio administrativo, no empiezan a correr si al interesado no se le han notificado los recursos procedentes, así como tampoco los plazos y los órganos ante los cuales pueden ser interpuestos. De este modo si se reclama ante el TEAC pudiendo hacerlo ante el TEAR contra una desestimación por silencio en un recurso de reposición pasado el plazo de un mes no creemos que pueda defenderse la existencia de extemporaneidad, al no haberse notificado el plazo para impugnar por silencio. Resulta pues necesaria la notificación de los recursos procedentes⁷.

Dicho plazo para interponer reclamación económica-administrativa no se entiende prorrogado de manera automática hasta el lunes siguiente por el hecho de que Correos no preste servicio de recepción de documentos los sábados por la tarde. Así se encarga de precisarlo el TEAC en su Resolución de 20 de marzo de 2014. A través de esta Resolución analizó el citado Tribunal un concreto supuesto planteado en el que el sábado 13 de agosto de 2011 constituía un día hábil a efectos de la presentación de recursos, defendiendo el TEAC que el *dies ad quem* para la presentación del recurso de reposición en las concretas actuaciones desarrolladas se situaba en el citado sábado 13 de agosto de 2011 y que, en consecuencia, el mismo (el recurso de reposición) resultaba extemporáneo, como acertadamente calificó la Administración Tributaria competente, al haberse presentado tal medio de impugnación en fecha 19 de agosto de 2011⁸. De este modo el TEAC vino a confirmar la declaración de extemporaneidad efectuada por la Administración Tributaria competente y, por ende, a desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por la entidad, al entenderse que el recurso de reposición presentado por la misma se dirigía contra un

⁷ Véase a este respecto, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 18 de abril de 2013, en la que se afirma además que, en caso de impugnación de la desestimación presunta del recurso de reposición, el cómputo del plazo para la interposición de la reclamación económico-administrativa no empezará a correr si al interesado no se le ha notificado los recursos procedentes, plazos y los órganos ante los cuales puedan ser interpuestos, no pudiendo hablarse entonces de la existencia de extemporaneidad.

⁸ El TEAC vino a resolver una reclamación económico-administrativa contra un acuerdo del Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT que inadmitió por extemporaneidad el recurso de reposición interpuesto contra un acuerdo de imposición de una sanción en materia de contrabando, desestimando la reclamación formulada y señalándose a tal efecto que, cuando el día del vencimiento del plazo para interponer una reclamación económico administrativa o un recurso sea sábado no festivo y por tanto hábil, el plazo no se entiende prorrogado automáticamente hasta el lunes siguiente por el hecho de que Correos no preste servicio de recepción de documentos los sábados por la tarde.

acto firme y consentido y, por tanto, no susceptible de revisión a través de los cauces ordinarios.

Al objeto de fundamentar su decisión el TEAC se remitió además a lo declarado en su día por la AN mediante Sentencia de 14 de enero de 2009, relativa a un supuesto muy similar, y en la que se concluyó que la limitación horaria de los sábados en las oficinas de Correos no impide ni dificulta, por un lado, el ejercicio de la acción en ese día, y, por otro, que la previsión legal de prórroga del artículo 48.3 de la Ley 30/1992, aplicable también en el ámbito tributario, sólo contempla el supuesto de días inhábiles y el sábado no lo es.

Cabe recordar además a este respecto que la Ley 58/2003 amplió de quince días a un mes los plazos de los distintos recursos y reclamaciones, siendo ese plazo más que suficiente para que los interesados hagan valer sus derechos. A resultas de lo anterior, el hecho de que el último día de ese plazo las oficinas de Correos estén abiertas únicamente en horario de mañana no impide ni dificulta el ejercicio de la acción. Siendo los plazos muy breves la flexibilidad en la interpretación ha de ser mayor de acuerdo con el principio constitucional de defensa. Sin embargo, en un plazo de un mes, tal flexibilidad sería contraria al principio de seguridad jurídica, al tratarse de un plazo suficiente para presentar el recurso correspondiente, aun con la limitación horaria de Correos en los sábados.

En aquellos casos de reclamaciones extemporáneas, ¿qué criterio habría que adoptar habiéndose producido una inadmisión improcedente de una reclamación por extemporaneidad en la misma, motivada por el error del órgano económico-administrativo acerca de la fecha de interposición de dicha reclamación? En nuestra opinión, si se hubiese producido un error de hecho susceptible de ser apreciado de los datos obrantes en el expediente administrativo y cuya corrección obligara a modificar de manera sustancial el contenido del acto administrativo dicha rectificación habría de estimarse procedente, aun cuando el recurso de anulación contra la inadmisión se hubiese interpuesto extemporáneamente⁹.

Por otra parte, y por lo que interesa al objeto de nuestro análisis (la interrupción de la prescripción por la presentación de una reclamación económico-administrativa) cabe estimar que, produciéndose dicha interposición, y teniendo lugar la paralización del procedimiento en vía económico-administrativa durante más de cuatro años, se producirá la prescripción, no obstando al efecto la falta de coincidencia de la Administración acreedora del tributo y de la resolutoria de la reclamación económico-administrativa. En este sentido se pronunció la Sentencia del TSJ de Madrid de 2 de noviembre de 2010.

Cuestión distinta será que si, habiéndose dictado una liquidación fruto de un procedimiento de comprobación, resulte anulada la misma en vía económico-administrativa por concurrencia de causa de anulabilidad, se interrumpa el plazo de prescripción tanto del procedimiento económico-

⁹ Véase a tal efecto lo declarado por el TSJ de Cataluña en su Sentencia de 7 de octubre de 2009.

administrativo como de las actuaciones del procedimiento de comprobación en cuyo seno se hubiese dictado la liquidación¹⁰.

Con carácter adicional estimamos que el escrito de ampliación de alegaciones del obligado tributario presentado en el seno de una reclamación económico-administrativa no tendrá efectos interruptivos de la prescripción para determinar la deuda tributaria¹¹. Ciertamente la presentación del escrito de alegaciones en la vía económico administrativa, tras el trámite de puesta de manifiesto, produce el efecto interruptivo del plazo de prescripción iniciado con el escrito de interposición, al integrar la pretensión del recurrente en dicha vía impugnatoria, tratándose además de un acto principal e indispensable de desarrollo de la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Ahora bien, ¿ha de atribuirse el mismo valor a un escrito de ampliación de esas alegaciones que se limita a reproducir, esencialmente, los argumentos esgrimidos en el primero de ellos? Desde nuestro punto de vista parece claro que no debido, no ya solo al hecho de que no tiene encaje en el procedimiento económico-administrativo (lo que podría determinar incluso que se tuviese por no presentado), sino también al hecho de que lo fundamental es que se trate de un acto claramente dirigido a hacer avanzar o impulsar el procedimiento y a producir el cese de la inactividad procedimental. Y ello no sucedería tratándose, por ejemplo, de la presentación de un escrito ampliatorio que no tuviese otra finalidad que la de exponer una serie de resoluciones judiciales presuntamente favorables al recurrente. No cabría por tanto apreciar la concurrencia del efecto interruptivo de la prescripción en dicho escrito ampliatorio de manera que si, en dicho caso, hubiese transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años a contar desde la fecha de presentación del escrito de alegaciones hasta la fecha de notificación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo habría que estimar producida la prescripción tributaria.

¹⁰ Así se encargó de reconocerlo el TEAC mediante Resolución de 20 de diciembre de 2010.

¹¹ En este sentido se pronunció el TS mediante Sentencia de 23 de febrero de 2012 al confirmar la validez de un pronunciamiento que había declarado la nulidad de una Resolución del TEAC que declaraba responsable subsidiario al demandante en la instancia de las deudas tributarias de la sociedad de la que había sido administrador, por considerar que había prescrito tanto el derecho para determinar la deuda tributaria como la acción para exigirla. En el concreto supuesto de autos planteado el Abogado del Estado argumentó la eficacia interruptiva de la prescripción del escrito de "ampliación de alegaciones" presentado por el obligado tributario en el seno de la reclamación económico-administrativa. Sin embargo el Alto Tribunal concluyó, acertadamente a nuestro juicio, que no puede atribuírsele tal efecto al escrito presentado, ya que no hace sino reafirmar los argumentos originariamente expuestos, no habiendo proyectado además el TEAR dicho escrito incorporándolo al procedimiento.