

## LA GACETA

DE LOS NEGOCIOS

# DOCUMENTOS

se debe  
para un me  
miento de l  
guía ntr  
plazo de entrega del docu  
ento en todo o en parte de  
jurisprudencia ordinaria s

### DOSSIER

ENTREGA 1 / 2

## ALGUNAS CUESTIONES SOBRE EL REGLAMENTO DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

F & J MARTÍN  
ABOGADOS

## El autor

**J**avier Martín Fernández, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense, es autor de numerosas monografías sobre la disciplina. Forma parte, como vocal, del Consejo para la Defensa del Contribuyente y ha colaborado con las Comisiones de Expertos constituidas por el Ministerio de Hacienda para la elaboración de la nueva Ley General Tributaria, así como para la financiación autonómica y local. Javier Martín es socio-director de F&J Martín Abogados, uno de los despachos de abogados especializados en Derecho Financiero y Tributario más reconocidos de nuestro país, que cuenta con oficinas en Madrid, Córdoba y Málaga. Cada uno de los profesionales que lo integran son especialistas en los sectores en que puede subdividirse esta rama del Derecho, tales como procedimientos tributarios, imposición directa, imposición indirecta o tributación internacional. Este alto grado de especialización se combina, además, con un trabajo de equipo coordinado, de manera que se ofrezca al cliente un tratamiento global y completo de sus problemas tributarios.

## Resumen

El Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, aprueba el Reglamento General de Revisión en vía administrativa. Esta disposición reglamentaria desarrolla el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria dedicado a esta materia. Su importancia es innegable, ya que contiene las reglas a aplicar por los contribuyentes en sus conflictos con la Hacienda Pública, ya sea estatal, autonómica o local. El presente trabajo comenta los preceptos de más relevancia práctica de la disposición reglamentaria. En especial, los relativos a la revocación, introducida en el ámbito tributario por la Ley 58/2003, el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas, con mención detallada a la suspensión de la ejecución de los actos tributarios, así como los recursos que resultan pertinentes.

## Sumario

### ENTREGA I

1. CUESTIONES GENERALES.
  - 1.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN.
  - 1.2. CONTENIDO DE LA SOLICITUD O DEL ESCRITO DE INICIACIÓN.
  - 1.3. REPRESENTACIÓN.
2. LOS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN: LA REVOCACIÓN
  - 2.1. INICIACIÓN.
  - 2.2. TRAMITACIÓN.
  - 2.3. RESOLUCIÓN.
3. EL RECURSO DE REPOSICIÓN.
  - 3.1. CUESTIONES GENERALES.
  - 3.2. PROCEDIMIENTO.

### ENTREGA II

4. LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS.
  - 4.1. CUESTIONES GENERALES.
  - 4.2. SUSPENSIÓN DEL ACTO IMPUGNADO.
  - 4.3. EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO.
  - 4.4. RECURSOS.

## 1. Cuestiones generales.

### 1.1. Ámbito de aplicación.

El Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, aprueba el Reglamento General de Revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA). Esta disposición reglamentaria desarrolla el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) dedicado a esta materia.

Por lo que respecta a su ámbito de aplicación, su art. 1 se ocupa, en primer lugar, de precisar el ámbito objetivo al que se extiende la norma reglamentaria. Su contenido es doble. De un lado, se desarrolla el Título V de la LGT, dedicado a la Revisión en vía administrativa: normas comunes, procedimientos especiales de revisión, recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas. De otro, también se desarrolla el procedimiento para hacer efectivo el derecho consagrado en el art. 33 de la LGT, consistente en el reembolso de los costes de las garantías aportadas para obtener la suspensión en los casos en que el recurso o reclamación es estimado, total o parcialmente.

En segundo lugar, el precepto contiene una referencia al ámbito territorial del RGRVA. En esta materia, la norma reglamentaria ha optado por la prudencia, remitiéndose a lo dispuesto en el art. 1 de la LGT que presenta una redacción muy ambigua, pues dispone que "será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1ª, 8ª, 14ª y 18ª de la Constitución".

Tal vez resulte conveniente, ante esta indefinición, realizar alguna reflexión, aunque escueta, a la aplicación de estas normas a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) de régimen común y a las Haciendas Locales. En cuanto a las primeras, no todos los preceptos del Título V de la LGT, les resultan de aplicación. Por tanto, tampoco todos los de su desarrollo reglamentario. Entendemos que los títulos competenciales recogidos en las reglas 1ª y 18ª de la Constitución (en adelante, CE) sólo habilitan al Estado para que regule aquellos aspectos de los procedimientos de revisión que sean necesarios para garantizar la igualdad de los españoles en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir. Conseguido dicho objetivo, las CCAA tienen un ámbito normativo, allí donde finaliza la competencia del Estado para dictar la legislación básica. Dicho ámbito se refiere, claro está, a los actos de aplicación de sus tributos propios. En tal caso, como sabemos, las reclamaciones económico-administrativas deben interponerse ante el órgano establecido por la Comunidad Autónoma.

Por lo que se respecta a las Haciendas Locales, los medios de revisión son los previstos en su normativa específica, es decir, la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LBRL) y el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales (en adelante, LRHL). Las

mayores especialidades se producen en los casos de revisión previo recurso, debiendo distinguirse, como es bien conocido, entre municipios de gran población y los demás. Por lo que se refiere a los primeros, los medios de revisión son muy similares a los estatales: recurso de reposición potestativo -regulado en el art. 14.2 de la LRHL- y reclamación económico-administrativa ante el órgano propio del Ayuntamiento, cuya normativa es la estatal, a salvo de las adaptaciones que puedan realizarse a través de la correspondiente Ordenanza (art. 137 de la LBRL). En los segundos, no existe la vía económico-administrativa, existiendo, como único medio de revisión ordinario, el recurso de reposición, preceptivo en este caso, regulado en el art. 14.2 de la LRHL.

### 1.2. Contenido de la solicitud o del escrito de iniciación.

El art. 2 del RGRVA contiene una disposición general aplicable en aquellos casos en que el procedimiento de revisión, sea cual sea, se inicie a instancia del interesado y no de oficio. En concreto, se establece cuál es el contenido mínimo necesario de dicho escrito y el modo de subsanación de sus defectos. Debe resaltarse que nos encontramos ante una norma supletoria, que sólo entra en juego en aquellos casos en que no exista una previsión específica sobre esta materia.

Su apartado primero incluye, como es lógico, aquellas menciones que permiten identificar al administrado, al órgano de la Administración al que se dirige el escrito y al acto administrativo objeto de solicitud o recurso. Sorprende, sin embargo, que se pretenda obligar a los interesados a que señalen, en todo caso, un domicilio a efectos de notificaciones. A nuestro juicio, esta previsión no puede entenderse como preceptiva. Así se desprende del art. 110 de la LGT -aplicable en materia de revisión por disposición expresa del art. 214-, dedicado al lugar de práctica de las notificaciones. Dicho precepto dispone que éstas se realizarán en el domicilio señalado por el interesado o, en su defecto, en su domicilio fiscal. Por tanto, la ausencia de la indicación del domicilio a efectos de notificaciones no debe producir ningún otro efecto que la práctica de las mismas en el domicilio fiscal.

De presentarse un escrito con ausencia de alguna de las menciones preceptivas, el art. 2.2 contiene una solución idéntica a la que se desprende de la legislación administrativa general: se concede un plazo de subsanación de diez días y, transcurrido el mismo sin que se haya completado o subsanado el escrito, éste se tendrá por no presentado, con archivo de actuaciones. Es preciso resaltar dos aspectos en esta materia. En primer lugar, el plazo de diez días no comienza a computarse desde la presentación del escrito defectuoso, sino desde que se reciba la notificación del requerimiento por el órgano administrativo. En segundo lugar, el archivo de actuaciones puede provocar el transcurso del plazo para la interposición del recurso o reclamación y, por tanto, la firmeza del acto. Así, se considera que el escrito inicial nunca fue presentado, de manera que el período transcurrido desde entonces corre como plazo de interposición del recurso.

### 1.3. Representación.

El art. 3 del RGRVA ha de relacionarse con el art. 46.2 de la LGT, que viene a exigir, para todos los procedimientos regulados en el Título V, que la representación conste por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fidedigna o mediante declaración en comparecencia personal del interesado ante el órgano administrativo competente. Es necesario, por tanto, que la representación se otorgue en documento público, en documento privado con la firma legitimada notarialmente o apud acta.

La falta o insuficiencia de poder puede subsanarse en el plazo de diez días (art. 46.7 de la LGT), que deberá conceder en todo caso el órgano administrativo. Por ello, el art. 3 del RGRVA distingue dos situaciones. De un lado, aquéllas en las que existía un poder con fecha previa a la realización de las actuaciones por el representante, pero que no se aportó o presentaba alguna deficiencia. De otro, las que el representante ha realizado actuaciones sin poder alguno. En ambas, cabe la subsanación en un plazo de diez días, si bien en el segundo el representado deberá ratificar las actuaciones previas desarrolladas por el representante.

## 2. Los procedimientos especiales de revisión: la revocación

El Título II del RGRVA se ocupa de los procedimientos especiales de revisión: de revisión de actos nulos de pleno derecho, declaración de lesividad de los actos anulables, revocación, rectificación de errores y devolución de ingresos tributarios indebidos. De todos ellos sólo nos vamos a ocupar, por su actualidad, del de revocación.

### 2.1. Iniciación.

El art. 1 del RGRVA diferencia entre la iniciación del procedimiento, que será siempre de oficio y su promoción, que puede ser a instancia del particular. Es decir, viene a considerar que este último carece de una acción para poder impulsar la revocación, atribuyéndole la mera posibilidad de formular una solicitud. Es más, aclara, expresamente, que ésta sólo obliga a la Administración a acusar recibo del escrito.

Pese a lo anterior y en nuestra opinión, pensamos que el particular no goza, sin más, de un derecho de petición. Por el contrario, una vez que ha puesto en conocimiento de la Administración la existencia de una infracción grave del ordenamiento -que son, a la postre, las que permiten la revocación-, ésta se encuentra jurídicamente obligada a iniciar dicho procedimiento y, en caso de verificar esta circunstancia, a revocar el acto administrativo. No existe una auténtica acción, que no se le reconoce al particular, pero su solicitud sitúa a la Administración en el deber de actuar una vez constatada la grave ilegalidad. Cualquier solución diferente se aviene mal con el sometimiento de la Administración a la ley y al

Derecho que proclama el art. 103.1 de la CE. Dicha necesidad es especialmente intensa en la mayoría de los casos -que nosotros hemos propuesto como un nuevo motivo de nulidad- en que la franca ilegalidad del acto provoca, además, una cuota tributaria diferente -normalmente superior si el que impulsa el procedimiento es el obligado- a la debida. Así lo exige, ineludiblemente, el respeto al art. 31.1 de la CE.

Esta idea se refuerza si tenemos en cuenta la jurisprudencia del Tribunal Supremo, a cuyo tenor, incluso para el período en que dicho órgano judicial consideraba que el particular carecía de una acción de anulabilidad al amparo del art. 154 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT/1963) -es decir, para los supuestos anteriores a la entrada en vigor del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria (en adelante, RDII)-, la Administración no podía, sin más, archivar una solicitud de revisión de un acto manifiestamente ilegal. Por el contrario, se le obliga a realizar, como mínimo, un examen previo de las razones jurídicas formuladas para denegar o admitir a trámite la revisión instada. En caso de que dichas razones sean fundadas, añadimos nosotros, la Administración debe proceder a la revocación del acto administrativo.

Esta posición viene respaldada por la misma LGT. Es el caso del art. 221.3, que admite que, en los supuestos de firmeza del acto tributario, el obligado pueda solicitar la devolución de un ingreso indebido "instando o promoviendo" su revisión mediante, entre otros procedimientos, el de revocación. Es preciso tener en cuenta, además, que nos encontramos frente a una situación muy similar a la provocada por la entrada en vigor del RDII. Así, su disposición segunda disponía que "los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que ingriesen manifiestamente la Ley o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos 153, 154 y 171 de la Ley General Tributaria y en leyes o disposiciones especiales". Y lo cierto es que esta norma reglamentaria fue interpretada por nuestra jurisprudencia como la concesión al particular de una acción para poner en marcha el procedimiento del anterior art. 154 de la LGT/1963, a pesar de que la Ley guardaba silencio sobre la materia.

Podemos concluir afirmando que, a nuestro juicio, siempre existirá un deber jurídico de la Administración tributaria de poner en marcha el procedimiento de revocación regulado en el art. 219 de la LGT a solicitud del particular. Todo ello, con independencia de la mención contenida en la norma reglamentaria, que siempre deberá entenderse como subordinada a las prescripciones legales.

En otro orden de cosas, el precepto aclara que el inicio debe notificarse al interesado, en todo caso. A partir de entonces, se cuentan el plazo máximo de resolución de seis meses. Su transcurso provoca la caducidad, lo que carece de sentido en un procedi-

miento como éste, dirigido a producir efectos favorables a los interesados. Esta solución, plasmada en la Ley, no puede siempre admitirse. Al menos, debe excluirse para los supuestos en que sea el particular quien insta la revisión. Así, a la Administración le bastaría con poner en marcha el procedimiento y dejarlo caducar para frustrar sus expectativas. No decimos que esta situación vaya a producirse, pero el ordenamiento no puede favorecer o permitir que ocurra. Por ello, puede aplicarse, analógicamente, la prevista para tal caso en el art. 104.3 de la LGT, que no es otra que el silencio negativo. Es la única forma de tutelar el derecho de los obligados, permitiéndoles así la interposición de recursos.

También aclara el art. 10.2 del RGRVA el órgano competente para acordar el inicio del procedimiento: el superior jerárquico del que lo dictó. No obstante y esto será lo normal, se prevé, de nuevo, un trámite informal en el que el órgano que dictó el acto o cualquier otro de la misma Administración propone a su superior el inicio del procedimiento.

Para finalizar, el art. 10.3 del RGRVA contiene varias disposiciones de la máxima importancia, algunas de ellas muy discutibles. En primer lugar, afirma la compatibilidad entre la interposición de una reclamación económico-administrativa y el procedimiento de revocación. Esto no significa innovación alguna, toda vez que el art. 213 de la LGT sólo excluye la revocación en los casos en que existe una reclamación económico-administrativa firme. Por tanto, no puede dudarse de que cabe la revocación en tanto no haya recaído aún la resolución.

Sin embargo, hemos de detenernos también a examinar qué sucede cuando existe tal resolución. Para estos supuestos, el art. 231.2 de la LGT afirma, textualmente, que "las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa". Como puede observarse, la norma distingue entre la misma resolución y los actos objeto de la misma. Por lo que se refiere a la primera, no cabe duda de que las limitaciones a la revisión sólo aparecen desde el momento en que aquélla sea firme, es decir, cuando no haya sido recurrida en plazo o, siéndolo, haya recaído ya sentencia firme (art. 231.3). Por tanto, cabe la revocación de una resolución dictada en primera instancia y recurrida o de una resolución dictada en única o segunda instancia y también recurrida, pero ahora ante el órgano judicial. Ninguna otra cosa cabe interpretar del término "firmes" que emplea la Ley.

Por lo que se refiere a los actos objeto de la reclamación, la Ley no añade el requisito de la firmeza de ésta, pero debe sobreentenderse. Y ello ya que la única finalidad de esta norma es aclarar que la imposibilidad de revisión no sólo se predica de la resolución, en sí misma, sino del "asunto" decidido, en definitiva del acto administrativo objeto de recurso. Por tanto, los requisitos deben ser idénticos.

El RGRVA, sin embargo, ha obviado incluir la referencia a la firmeza de la resolución al desarrollar la

“ El artículo 10.3 ve compatible la interposición de una reclamación económico-administrativa y el procedimiento de revocación ”

“ Las limitaciones a la revisión sólo aparecen desde el momento en que sea firme: cuando no haya sido recurrida en plazo, ni haya sentencia firme ”

“ Por lo que se refiere a los actos objeto de la reclamación, la Ley no añade el requisito de la firmeza de ésta, pero debe sobreentenderse ”

“ Nos encontramos  
ante una extralimitación  
de la norma  
reglamentaria  
que debe tenerse  
por no puesta ”

“ Pensamos que  
en la revocación es  
posible que el órgano  
administrativo acuerde la  
suspensión del acto  
tributario ”

“ El artículo 219 de  
la Ley General  
Tributaria impide  
que la revocación sea  
contraria al principio de  
igualdad ”

prohibición de la revocación. A nuestro juicio, esta omisión debe subsanarse acudiendo al precepto legal, al que, por otra parte, se remite expresamente el precepto reglamentario. Por tanto, no es posible que este último introduzca alguna novedad en esta materia.

Por último, el art. 10.3 ha deslizado una referencia que, a diferencia de lo anterior, supone crear un añadido respecto de lo previsto en la Ley. Así, no sólo se refiere a las resoluciones económico-administrativas, sino también a los acuerdos de terminación. Estos últimos son los que declaren la renuncia, el desestimiento, la caducidad de la instancia o la satisfacción extraprocesal. Tales circunstancias provocan el archivo de actuaciones, que el Tribunal debe acordar motivadamente (art. 238.2 de la LGT).

Nos encontramos, como puede observarse, ante una extralimitación de la norma reglamentaria, que debe tenerse por no puesta. A lo sumo, será de aplicación en los supuestos de satisfacción extraprocesal pero, precisamente, porque ésta se producirá, normalmente, como consecuencia de la revocación. En los demás carece de sentido la previsión reglamentaria, toda vez que no existe ningún pronunciamiento acerca del fondo del asunto.

## 2.2. Tramitación.

La tramitación de este procedimiento es muy sencilla y similar a la del resto de procedimientos especiales de revisión. Son dos los aspectos a destacar. De un lado, la concesión de un trámite de audiencia y alegaciones a los interesados de quince días. De otro lado, la necesidad de que el órgano con funciones de asesoramiento jurídico emita un informe -no vinculante- con carácter previo a la formulación de la propuesta de resolución.

Pensamos que en la revocación es posible que el órgano administrativo acuerde la suspensión del acto tributario mientras se sustancia el procedimiento por aplicación del art. 104 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LRJ-PAC), toda vez que nos encontramos ante un procedimiento que sólo puede producir efectos favorables para los interesados.

## 2.3. Resolución.

El art. 219 de la LGT impide que la revocación sea contraria al principio de igualdad. Esta previsión debe entenderse en el sentido de que sólo impide una revocación acordada para un administrado y que no se hiciese extensiva a otros actos idénticos que afectan a distintos contribuyentes. Pues bien, para hacer viable esta extensión de la revocación a otros obligados se hace necesario introducir algún mecanismo de publicidad de las resoluciones. A título de ejemplo, la norma reglamentaria debería prever su publicación en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda para el Estado. Lamentablemente, el art. 12 del RGRVA no ha incluido ninguna previsión en este sentido.

El art. 12 del RGRVA atribuye la competencia para dictar la resolución, en el ámbito estatal, al Director General competente -normalmente, el Director General de Tributos- o, para el caso de actos dictados por la AEAT, al Director del Departamento del que dependa el órgano que dictó el acto. Si este último fue dictado por estos sujetos, la competencia corresponde a su superior jerárquico. A título de ejemplo, en el caso del Director General de Tributos, la competencia correspondería al Secretario de Estado de Hacienda.

## 3. El recurso de reposición.

### 3.1. Cuestiones generales.

El art. 21 del RGRVA contiene la regla clásica en materia de simultaneidad. De un lado, si se interpone recurso de reposición existiendo una reclamación económico-administrativa previa, se declarará la inadmisión del primero, remitiendo el expediente al Tribunal. De otro, si se interpone reclamación cuando todavía no se ha resuelto el recurso de reposición, también se produce la inadmisión de aquélla.

Es preciso tener en cuenta, no obstante, que el competente para declarar la inadmisión, en este último caso, es el propio Tribunal. Si tenemos en cuenta que el art. 235.3 de la LGT ordena que las reclamaciones se dirijan al órgano que dictó el acto reclamado, puede entenderse la previsión contenida en el último párrafo del precepto que comentamos. Así, señala que dicho órgano debe remitir al Tribunal copia del escrito con una diligencia en la que se haga constar la existencia de un recurso de reposición no resuelto y, por tanto, la no remisión del expediente. A la vista de esta documentación el Tribunal adoptará la resolución que corresponda, pudiendo solicitar la documentación complementaria que estime necesaria.

El art. 22 del RGRVA soluciona la conexión entre el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas. Sin embargo, no sería necesario si el art. 235 de la LGT se encontrara bien redactado, ya que esta norma sólo computa el plazo para interponer reclamación desde la notificación del acto impugnado o desde el silencio positivo. Por ello, parece preferible modificar el art. 235 de la LGT, para incluir el cómputo del mes desde la resolución del recurso de reposición. En caso contrario, puede afirmarse que el art. 22 del RGRVA modifica, de facto, el art. 235 de la LGT, lo que es difícilmente admisible desde el respeto a la legalidad.

Por otra parte es preciso resaltar la solución que prevén tanto el art. 235 de la LGT como el art. 22 del RGRVA para los supuestos de silencio negativo. En los mismos, la reclamación económico-administrativa ha de interponerse en el plazo de un mes desde la desestimación presunta. Esto es, contado a partir del transcurso de un mes desde que se formuló el recurso de reposición. Como puede observarse, se trata de una regla de muy difícil cómputo para los obligados, que pueden incurrir en errores. Por ello, debería haberse previsto un plazo especial, más amplio, tal y como y sucede en el recurso contencioso-administrativo (seis

meses, en lugar de dos). Pero esto no es un defecto achacable al Reglamento, sino a la propia Ley.

### 3.2. Procedimiento.

#### 3.2.1. Iniciación y puesta de manifiesto del expediente.

De conformidad con el art. 23 del RGRVA no sólo debe formularse un escrito de interposición, sino que, también, han de incluirse las alegaciones y aportarse los documentos probatorios oportunos. Por tanto, desde que se notifica el acto administrativo hasta que se interpone el recurso, el interesado tiene que consultar el expediente, hacerse con aquellos documentos que sirvan a la defensa de su derecho y elaborar las correspondientes alegaciones. Además, si solicita simultáneamente la suspensión, como es normal, tendrá que aportar el documento en que se formalice la garantía (art. 23.2 del RGRVA). Con todo, la situación es ahora mejor que bajo la LGT/1963, donde el plazo de interposición se limitaba a quince días.

El expediente puede consultarse durante todo el plazo de interposición del recurso, cosa que no ocurrirá una vez finalizado (art. 24).

#### 3.2.2. Suspensión del acto impugnado.

El art. 25.1 del RGRVA contempla la suspensión sólo en tres casos tasados. En primer lugar, mediante aportación de garantías consistentes en depósito de dinero o valores públicos; aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución y fianza personal y solidaria de otros contribuyentes para los casos en que así se señale. Este tipo de suspensión es automática.

En segundo lugar, sin garantía en los supuestos de error aritmético, material o de hecho. Por último, sin garantía cuando se trate de sanciones.

Todo ello significa que, según la interpretación reglamentaria, no cabe obtener la suspensión, en el recurso de reposición, con garantías distintas de las que acabamos de señalar o sin garantías, previa acreditación de la existencia de perjuicios de difícil o imposible reparación.

Esta previsión constituye, en nuestra opinión, una extralimitación del precepto reglamentario. Así, el art. 224 de la LGT se limita a especificar cuáles son las únicas garantías admisibles para obtener la suspensión automática, que son las que acabamos de indicar. Por tanto, supone excluir la suspensión prevista en el art. 233.3, que, como veremos, es automática y con constitución de garantías diferentes a aquéllas. Pero, en absoluto, negar la posibilidad de que se obtenga la suspensión, con o sin garantías, alegando la existencia de perjuicios de imposible o difícil reparación. Para llegar a esta conclusión basta con atender al quebranto que puede producirse al derecho de defensa de los obligados que, pudiendo sufrir tal clase de perjuicios, no puedan acceder al listado cerrado de garantías que antes hemos reseñado. Por ello, debe aplicarse analógicamente al recurso de reposición la

norma contenida en el art. 233.4 de la LGT para las reclamaciones económico-administrativas. En su defecto, incluso, es ésta la solución que también se deriva de la normativa administrativa general.

Centrándonos ya en la suspensión automática, la mera presentación de la solicitud con aportación de las garantías tiene efectos suspensivos (apartado segundo). En sentido contrario, el art. 25.5 del RGRVA considera irrelevantes las solicitudes de suspensión que no acompañen la garantía. Hasta tal punto es así, que su presentación no produce ningún efecto, siendo rechazadas de plano, lo que provoca que el obligado pueda incurrir en período ejecutivo de modo involuntario. Por eso, creemos necesario dar a este supuesto el tratamiento general previsto para las solicitudes incompletas en el art. 71.1 de la LRJ-PAC, otorgando al interesado un plazo de diez días para que subsane la solicitud. Es más, resulta muy dudoso que la norma reglamentaria pueda contradecir abiertamente lo dispuesto en este precepto legal que, a nuestro juicio, tiene la consideración elemento integrante del régimen jurídico de las Administraciones Públicas.

La cuestión es distinta cuando se acompaña la garantía pero ésta adolece de algún defecto. En tal caso, se aplica la regla general del art. 2.2 del RGRVA, concediéndole al interesado un plazo de subsanación de diez días. A partir de aquí, podemos encontrarnos ante tres situaciones. En primer lugar, puede ocurrir que los defectos se subsanen, en cuyo caso la suspensión se entiende concedida desde su solicitud (art. 25.7). En segundo lugar, si el interesado no contesta al requerimiento de subsanación, se producirá el archivo del expediente, teniéndose por no presentada la solicitud (art. 2.2). Esto significa que, en la generalidad de los casos, se incurrirá en período ejecutivo. Por último, es posible que el recurrente conteste al requerimiento pero, aun así, no llegue a subsanar los defectos de la garantía. En tal caso, se producirá la denegación de la solicitud (art. 25.7). Si así sucede, las consecuencias dependen de que aquella hubiese sido presentada en período voluntario o en período ejecutivo. En el primero, se concederá al interesado un nuevo período voluntario, contado a partir de la notificación de la denegación. En el segundo, se iniciará el procedimiento de apremio o se reanudará si ya se hubiese iniciado (art. 25.10).

La denegación de la solicitud, que da lugar a la apertura de un nuevo período voluntario, conlleva el devengo de intereses de demora (art. 25.10). Ello es lógico, ya que se produce una situación de suspensión del ingreso durante el plazo que va desde la finalización del período voluntario original hasta el ingreso o la finalización del segundo. No obstante, dicho plazo será más o menos extenso dependiendo de cuánto tarde el órgano competente en dictar y notificar la resolución denegatoria. Por ello, sería deseable que se hubiera establecido un plazo máximo, limitándose el devengo de los intereses en caso de su inobservancia. A estos efectos, tal vez pueda acudir al plazo máximo de seis meses previsto en el art. 104 de la LGT. Debe tenerse en cuenta que el art. 25 de la LGT sólo excluye de la regla de limitación de los intereses los

supuestos de solicitud de aplazamientos o fraccionamientos, pero no de suspensión.

El verdadero problema que se plantea con la denegación de la suspensión automática es el de precisar qué se entiende por contestar al requerimiento de subsanación. Así, podemos preguntarnos, ¿cabe cualquier tipo de contestación aunque sea formal para evitar el archivo y provocar la denegación? La literalidad del art. 25.7 parece abonar esta conclusión. Pero no puede descartarse que los obligados utilicen esta posibilidad con fines dilatorios y la Administración reaccione interpretando la norma de manera restrictiva.

Por lo que se refiere a los efectos temporales de la suspensión, éstos dependen de la voluntad del recurrente. Así, el art. 25.2 le ofrece tres posibilidades: limitarla al recurso de reposición, extenderla también a la vía económico-administrativa e, incluso, a la judicial.

La garantía debe cubrir el importe del acto impugnado, los intereses ocasionados por la suspensión y los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud. En este punto, el art. 25.3 ha incluido una previsión que puede parecer lógica. Si se opta por el depósito de dinero o valores públicos, éste debe cubrir el importe concreto de los intereses. Por ello, la norma ha decidido aclarar que dicha cuantía será la que se desprenda del plazo máximo de resolución, en cada caso. Puede replicarse que, de esta forma, se presupone que siempre se va a agotar dicho plazo máximo, cuando puede no suceder así. Sin embargo, la experiencia nos muestra que, por el momento, ésta es la regla general.

La previsión que acabamos de describir puede plantear un problema en aquellos casos en que la aplicación de los plazos máximos determina que deban calcularse intereses de ejercicios distintos. En tal situación resulta imposible depositar la cuantía exacta de la obligación accesoria, ya que no se conoce el tipo aplicable en el futuro. Por ello, el obligado ha de realizar el cálculo aplicando el tipo vigente en el momento de la constitución de la garantías.