

---

# Procedimientos de revisión tributaria

---

PID\_00258579

Ana María Delgado García  
Rafael Oliver Cuello

---

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 6 horas

---



**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en ESERP Business & Law School.



# Índice

<b>Introducción.....</b>	<b>5</b>
<b>Objetivos.....</b>	<b>7</b>
<b>1. La revisión de los actos de naturaleza tributaria.....</b>	<b>9</b>
1.1. Formas de revisión .....	9
1.2. Aspectos generales .....	10
<b>2. Procedimientos especiales de revisión.....</b>	<b>13</b>
2.1. La declaración de nulidad de pleno derecho .....	14
2.2. La declaración de lesividad .....	17
2.3. La revocación .....	20
2.4. La rectificación de errores .....	23
2.5. La devolución de ingresos indebidos .....	25
<b>3. El recurso de reposición.....</b>	<b>32</b>
3.1. Objeto y naturaleza del recurso .....	32
3.2. Iniciación y tramitación del recurso .....	34
3.3. Resolución del recurso .....	37
<b>4. Las reclamaciones económico-administrativas.....</b>	<b>39</b>
4.1. Ámbito de las reclamaciones .....	39
4.2. Órganos competentes .....	42
4.3. Sujetos legitimados para su interposición .....	46
4.4. Iniciación y tramitación del procedimiento .....	48
4.5. Terminación del procedimiento y suspensión de la ejecución del acto impugnado .....	52
4.6. Recursos de anulación, alzada, contra la ejecución y extraordinarios .....	56
4.7. Procedimiento abreviado .....	61
<b>5. El recurso contencioso-administrativo en materia     tributaria.....</b>	<b>63</b>
<b>Actividades.....</b>	<b>65</b>
<b>Ejercicios de autoevaluación.....</b>	<b>66</b>
<b>Solucionario.....</b>	<b>68</b>



## Introducción

La revisión de actos tributarios puede articularse mediante distintas vías: de un lado, la revisión mediante una serie de procedimientos especiales que, en su mayoría, se inician de oficio; por otro lado, mediante el recurso de reposición, y, finalmente, por medio de las reclamaciones económico-administrativas. El esquema de recursos y reclamaciones que pueden plantearse contra los actos de naturaleza tributaria diverge especialmente del ámbito administrativo por la existencia de la vía económico-administrativa.

En el caso de los procedimientos especiales, la revisión de los actos de naturaleza tributaria puede ser efectuada por la Administración para corregir ciertos vicios de los que adolecen sus actos. El alcance de la revisión y los plazos para instarla varían en función del tipo de vicio de que se trate (vicio que provoca la nulidad de pleno derecho, error aritmético, material o de hecho, etc.).

Mención aparte merece el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, que, a pesar de que la LGT sigue encuadrándola entre los procedimientos especiales de revisión, se trata, en realidad, de un procedimiento de gestión en sentido estricto, o declarativo del derecho, ya que su finalidad no consiste en anular, modificar o rectificar ningún acto administrativo.

Por otra parte, el recurso de reposición en el ámbito tributario está concebido como un recurso previo a la reclamación económico-administrativa, cuando se puede acudir a esta última vía. El carácter preceptivo o facultativo de este recurso está en función de si se plantea en la esfera local o en la estatal. En efecto, este recurso, en el ámbito estatal, posee un carácter potestativo, mientras que en la esfera local, como norma general, es preceptivo, excepto en los municipios de gran población. Al ser resuelto por el mismo órgano que dictó el acto objeto de controversia, en la práctica suele ser un recurso poco efectivo.

A su vez, las reclamaciones económico-administrativas ponen fin a la vía administrativa en el ámbito estatal (no existen en la esfera local por su incompatibilidad con las exigencias de la autonomía local, salvo en los municipios de gran población en los que hay tribunales económico-administrativos municipales). La tramitación y resolución de este tipo de recurso corresponde al órgano económico-administrativo competente, en primera o única instancia, en función del tipo de acto impugnado (cuantía, órgano que lo dictó). El órgano económico-administrativo puede actuar también de forma unipersonal en determinados supuestos para dotar de mayor agilidad a la resolución de las reclamaciones.

Una vez agotada la vía administrativa, procede acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, que se desarrolla conforme a su normativa reguladora. En función del tipo de acto tributario impugnado, procede un recurso u otro y varía el órgano ante el que interponerse.

## Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de este módulo son los siguientes:

1. Identificar los distintos recursos y reclamaciones que pueden interponer los obligados contra actos tributarios.
2. Comprender el régimen de la declaración de nulidad.
3. Conocer los supuestos de revocación de los actos tributarios.
4. Entender la mecánica de la declaración de lesividad de actos anulables.
5. Delimitar el ámbito de aplicación de la rectificación de errores materiales, aritméticos y de hecho.
6. Determinar el funcionamiento de la devolución de ingresos indebidos.
7. Conocer las características del recurso de reposición.
8. Dominar el régimen jurídico de la vía económico-administrativa.
9. Comprender el recurso contencioso-administrativo contra actos de naturaleza tributaria.





# 1. La revisión de los actos de naturaleza tributaria

## 1.1. Formas de revisión

Los actos administrativos de naturaleza tributaria pueden ser objeto de revisión mediante dos vías bien diferenciadas: la **administrativa** o la **jurisdiccional**.

La revisión de los actos tributarios en vía **administrativa** constituye una potestad de la Administración reconocida como **principio general en el Derecho público**, que establece esta vía como paso previo a la impugnación en sede jurisdiccional, dando de esta forma oportunidad a la Administración para reexaminar su actuación.

En cuanto a la vía administrativa en materia tributaria, existen tres formas de revisión de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos<sup>1</sup> y de imposición de sanciones:

1) Los **procedimientos especiales de revisión**, que forman parte de la revisión de oficio. Se dan en supuestos tasados por motivos de legalidad y de interés público. Se trata de la nulidad de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables, la revocación y la rectificación de errores materiales. Además, debe incluirse la devolución de ingresos indebidos, si bien su naturaleza se identifica más con la gestión que con los procedimientos especiales de revisión.

2) El **recurso de reposición** previo al económico-administrativo. Este recurso, en el ámbito estatal, posee un carácter potestativo, mientras que en la esfera local, como norma general, es preceptivo, excepto en los municipios de gran población.

3) Las **reclamaciones económico-administrativas**, que constituyen una vía de revisión específica en materia tributaria, previa a la vía judicial, que pone fin a la vía administrativa (tienen carácter preceptivo en el ámbito estatal). Por consiguiente, en el ámbito estatal hay que acudir a tales reclamaciones para agotar la vía administrativa, y en el local, solo en materia de gestión censal o catastral (ante los tribunales económico-administrativos estatales), así como en los municipios de gran población (ante los tribunales económico-administrativos municipales).

### Especialidades tributarias

En relación con la vía administrativa, existen especialidades respecto a la materia tributaria, a diferencia de lo que sucede en la jurisdicción contencioso-administrativa, que se desarrolla para el Derecho tributario de manera equivalente al resto del Derecho público.

<sup>(1)</sup>Artículo 213.1 LGT

### Lectura recomendada

C. Checa González (1997). *Reclamaciones y recursos tributarios*. Pamplona: Aranzadi.

## Los medios de revisión en vía administrativa

<sup>(2)</sup>Artículo 213.2 LGT

Tanto las resoluciones firmes de los tribunales económico-administrativos como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que haya recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno de derecho, rectificación de errores y recurso extraordinario de revisión<sup>2</sup>.

<sup>(3)</sup>Artículo 213.3 LGT

Por otra parte, las resoluciones de los órganos económico-administrativos también podrán ser declaradas lesivas con arreglo al procedimiento previsto en el artículo 218 LGT.

Finalmente, los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas no podrán ser revisados, en ningún caso, cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme<sup>3</sup>.

En cuanto a las **fuentes normativas** en materia de revisión, hay que mencionar las siguientes:

1) En primer lugar, la LGT, que dedica sus artículos 213 a 249 a esta cuestión. En concreto, la regulación de los procedimientos especiales la efectúa en sus artículos 216 a 221, la del recurso de reposición en los artículos 222 a 225 y la de las reclamaciones económico-administrativas en sus artículos 226 a 248. Por último, dedica el artículo 249 al recurso contencioso-administrativo.

2) Las previsiones de la LGT en este punto han sido desarrolladas por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa. Norma que, además, regula el reembolso por la Administración del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto, si dicho acto es declarado improcedente en virtud de sentencia o resolución administrativa firmes.

### 1.2. Aspectos generales

Cuando los procedimientos de revisión se inicien a instancia del interesado, el contenido de la solicitud o el escrito de iniciación<sup>4</sup> será el siguiente: nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del interesado; órgano ante el que se formula el recurso o reclamación o se solicita el inicio del procedimiento; acto administrativo o actuación que se impugna o que es objeto del expediente, fecha en que se dictó, número de expediente y pretensión del interesado; domicilio que el interesado señala a los efectos de notificaciones, y, finalmente, lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud.

<sup>(4)</sup>Artículo 2 RGRVA

#### Plazo de subsanación

Si la solicitud o el escrito de iniciación no reúnen tales condiciones, se requerirá al interesado para que en un plazo de diez días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, proceda a la subsanación de estas.

#### Procedimientos amistosos

<sup>(5)</sup>Artículo 2.bis RGRVA

En caso de que el inicio de un procedimiento amistoso<sup>5</sup> previsto en los convenios o tratados internacionales para solucionar conflictos con otras administraciones se simultanee con un procedimiento de revisión en vía administrativa, la Dirección General de Tributos o, en su caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará al órgano encargado de la revisión en vía administrativa los recursos interpuestos por el solicitante en la solicitud de inicio del procedimiento amistoso para que proceda a su suspensión. También comunicará la terminación del procedimiento remitiendo copia del acuerdo de terminación para alzar la suspensión del procedimiento de revisión y de su resolución.

Respecto a la **capacidad, representación, prueba y notificación**, se aplican las disposiciones generales contenidas en la LGT teniendo en cuenta las especialidades propias de la materia reguladas también en la LGT<sup>6</sup>.

<sup>(6)</sup>Artículo 214.1 LGT

### La representación

En particular, el representante deberá acreditar representación<sup>7</sup> bastante. A estos efectos, el órgano competente concederá un plazo de diez días, contados desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento, para realizar la aportación o subsanación del documento acreditativo de la representación. En dicho plazo, el interesado puede ratificar la actuación realizada por el representante en su nombre y aportar el documento acreditativo de la representación para actuaciones posteriores.

<sup>(7)</sup>Artículo 3 RGRVA

En cuanto al cómputo de los **plazos de resolución**<sup>8</sup>, se tendrán en cuenta las previsiones del artículo 104.2 LGT; es decir, no se computarán ni las dilaciones imputables al contribuyente ni los periodos de interrupción justificada por parte de la Inspección.

<sup>(8)</sup>Artículo 214.3 LGT

#### Cómputo de los plazos

De acuerdo con lo previsto en el artículo 30 LPACAP, siempre que no se exprese lo contrario, cuando los plazos se señalen por días, estos se entenderán hábiles (no naturales) y quedarán excluidos como tales los sábados, que se consideran inhábiles.

Por otro lado, la LGT se ocupa del tema de la **motivación de las resoluciones**<sup>9</sup>, estableciendo la necesidad de motivación, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho, de las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones.

<sup>(9)</sup>Artículo 215 LGT

### El deber de motivación en el ámbito de la revisión

Asimismo, se extiende la obligación de motivación a los actos dictados en el seno de estos procedimientos cuando se trate de:

- La inadmisión de escritos de cualquier clase presentados por los interesados.
- La suspensión de la ejecución de los actos impugnados, la denegación de la suspensión y la inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión.
- La abstención de oficio para conocer o seguir conociendo del asunto por razón de la materia.
- La procedencia o improcedencia de la recusación, la denegación del recibimiento a prueba o de cualquier diligencia de ella y la caducidad de la instancia.
- Las que limiten derechos subjetivos de los interesados en el procedimiento.
- La suspensión del procedimiento o las causas que impidan la continuación del mismo.

Por último, respecto al **contenido de la solicitud o del escrito de iniciación**, se prevé que cuando los procedimientos se inicien a instancia del interesado, la solicitud o el escrito de iniciación deben contener una serie de datos, especificados en el RGRVA<sup>10</sup>.

<sup>(10)</sup>Artículo 3 RGRVA

### Informaciones contenidas en la solicitud o escrito de iniciación

La solicitud o el escrito de iniciación, en concreto, deben contener los siguientes datos:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del interesado o de su representante.
- Órgano ante el que se formula el recurso o reclamación o se solicita el inicio del procedimiento.
- Acto administrativo o actuación que se impugna o que es objeto del expediente, fecha en que se dictó, número del expediente o clave alfanumérica que identifique el acto administrativo objeto de impugnación y demás datos relativos a este que se consideren convenientes, así como la pretensión del interesado.
- Domicilio que el interesado señala a los efectos de notificaciones.
- Lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud.
- Cualquier otro establecido en la normativa aplicable.

Cuando no reúnan tales requisitos, se requerirá al interesado para que en un plazo de diez días (desde el día siguiente al de la notificación del requerimiento) subsane la falta o acompañe los documentos preceptivos. A estos efectos, se indicará de forma expresa que la falta de atención a dicho requerimiento determinará el archivo de las actuaciones y se tendrá por no presentada la solicitud o el escrito.

## 2. Procedimientos especiales de revisión

Los **procedimientos especiales de revisión** se denominan de forma común *procedimientos de revisión oficio*, si bien en algún caso pueden iniciarse a instancia del interesado y representan una manifestación del principio de autotutela administrativa.

Permiten a la Administración, de oficio, volver sobre sus actos, subsanando los defectos de que adolezcan o anulándolos, sin necesidad de acudir a los tribunales y sin que sea preciso que los interesados los impugnen. No obstante, debe ponerse de relieve que esta potestad es excepcional, ya que solo proceden en los supuestos tasados previstos en la ley (generalmente, se trata de vicios graves provocadores de nulidad o anulabilidad).

Pueden recaer sobre actos firmes y, como norma general, el plazo para iniciarlos es muy amplio, coincidiendo con el de prescripción en ocasiones, o incluso puede superarlo.

Estos procedimientos, que se enumeran en el artículo 216 LGT y se regulan en los artículos 217 a 221 LGT y 4 a 20 RGRVA, son los siguientes:

- declaración de nulidad del pleno derecho
- declaración de lesividad de actos anulables
- revocación
- rectificación de errores materiales, aritméticos y de hecho
- devolución de ingresos indebidos

Todos ellos responden al mismo esquema de la regulación que de esta materia contiene la LRJPAC, salvo el de devolución de ingresos indebidos, que constituye una especialidad tributaria.

### Fundamento de los procedimientos especiales de revisión

El fundamento de estos procedimientos es el respeto al principio de legalidad, esto es, la exigencia de que todos los actos administrativos se ajusten a lo previsto en la ley, y el respeto al interés público, de forma que aquellos actos contrarios al ordenamiento jurídico deberían eliminarse. Ahora bien, es preciso conjugar las exigencias derivadas del principio de legalidad con las del principio de seguridad jurídica y de la presunción de legalidad de que gozan los actos administrativos firmes, ya que mediante ellos se altera la posición jurídica de los interesados.

Por ello, solamente proceden en casos tasados en cada uno de los procedimientos. En este sentido, la LGT señala que fuera de los casos previstos en la nulidad de pleno derecho y en la rectificación de errores, la Administración

#### Lectura recomendada

C. Checa González (2004). "Procedimientos especiales de revisión". En: Varios autores. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson-Aranzadi.

#### Revisión administrativa y tributaria de oficio

La SAN de 13 de noviembre de 2008 señala que la revisión de oficio en el ámbito tributario se asienta sobre los mismos pilares dogmáticos que la General del Derecho Administrativo (básicamente, la autotutela y la defensa de la legalidad).

<sup>(11)</sup> Artículo 218.1 LGT

no podrá anular sus propios actos y resoluciones en perjuicio de terceros. Para ello, deberá acudir a la declaración de lesividad del acto<sup>11</sup>, para proceder posteriormente a la impugnación en vía contenciosa.

En esta misma línea se restringe la revocación a determinados vicios graves<sup>12</sup>, no pudiendo ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

(12) Artículo 219.1 LGT

Además, en aplicación de la eficacia de la cosa juzgada, no pueden revisarse los actos de aplicación de los tributos, los de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme.

Las resoluciones adoptadas en el seno de estos procedimientos están sometidas al control jurisdiccional. En ocasiones, de forma directa, cuando ponen fin a la vía administrativa (declaración de nulidad y revocación); en otras ocasiones se puede interponer recurso de reposición y reclamación económico-administrativa, como paso previo a la vía contenciosa (rectificación de errores y devolución de ingresos indebidos).

## 2.1. La declaración de nulidad de pleno derecho

Este procedimiento es de aplicación en aquellos actos que adolecen de vicios determinantes de nulidad y que han ganado firmeza en vía administrativa. La finalidad del mismo es, pues, declarar la nulidad de actos que vulneran de forma manifiesta la legalidad.

En consecuencia, su **objeto**<sup>13</sup> son los actos dictados en materia tributaria y las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo.

(13) Artículo 217.1 LGT

### El objeto de la declaración de nulidad de pleno derecho

Algún autor considera que también son revisables por esta vía otro tipo de actuaciones resolutorias de recursos o de procedimientos de revisión. Además, opinan que la LGT no exige que los actos sean firmes en vía administrativa, al admitir la revisión de los actos que hayan puesto fin a la vía administrativa, sin mencionar si cabe contra ellos recurso judicial por parte del interesado. Por lo tanto, el sentido del requisito estriba en que se trate de actos que la propia Administración ya no puede modificar por los cauces y procedimientos ordinarios, habilitándose para ello esa vía excepcional para los vicios más graves, en vez de acudir a la declaración de lesividad y posterior contencioso.

Los **motivos de nulidad** de pleno derecho por los cuales se pueden revisar los actos tributarios son motivos **tasados**, por lo que para conseguir la declaración de nulidad de cualquier otra causa de nulidad no contemplada en este precepto, la Administración deberá acudir a la declaración de lesividad para posteriormente impugnar en vía contenciosa.

#### Los motivos de nulidad

Se encuentran detallados en el artículo 217.1 LGT, que se adecua a las previsiones del artículo 62 LRJPAC.

La relación de supuestos de declaración de nulidad de pleno derecho es la siguiente:

1) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional<sup>14</sup>. Se trata exclusivamente de aquellos derechos y libertades consagrados en los artículos 14 a 29 y 30.2 CE.

<sup>(14)</sup>Artículo 41 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

2) Que el acto haya sido dictado por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio<sup>15</sup>. La incompetencia jerárquica o de grado no se tiene en cuenta, al ser susceptible de convalidación por el órgano superior jerárquico (en los términos del artículo 52 LPACAP). En consecuencia, no es suficiente con que la incompetencia lo sea por razón de la materia o del territorio, sino que, además, ha de ser manifiesta; es decir, ha de ser clara, incontrovertible y notoria, y sin que exija un esfuerzo interpretativo (la valoración de esta circunstancia debe realizarse de forma necesaria en relación con el caso concreto).

<sup>(15)</sup>SAN de 14 de diciembre de 2010.

3) Los que tengan un contenido imposible.

#### Clases de imposibilidad

La imposibilidad puede derivar de tres tipos de contenidos de los actos administrativos:

1) **Contenido imposible** propiamente dicho, por imposibilidad física o material. En este punto, la jurisprudencia excluye la imposibilidad jurídica por equivaler prácticamente a ilegalidad del acto, que suele comportar anulabilidad (SSTS de 27 de marzo de 1984 y 19 de mayo de 2000, entre otras).

2) **Contenido contradictorio** o carente de lógica; esto es, contenido absurdo o con contradicciones en su motivación o con decisiones contradictorias (STS de 27 de marzo de 2002).

3) **Contenido indeterminado**, ambiguo o ininteligible, que no permite concretar los efectos del acto.

A estos efectos, se requiere que la imposibilidad debe ser originaria, pues una imposibilidad sobrevenida solamente provoca la ineficacia del acto.

4) Que el acto sea constitutivo de infracción penal o se dicte como consecuencia de esta. Se refiere a delitos o faltas cometidos por la autoridad o funcionario con ocasión de la producción del acto administrativo (como el cohecho o la prevaricación). Es preciso que la infracción penal tenga relación directa con el acto administrativo posterior.

5) Que el acto haya sido dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados. A este respecto, se considera que se prescinde totalmente del procedimiento no solo cuando se produce una ausencia total de trámites (STS de 17 de octubre de 2000), sino también por la tramitación del acto con arreglo a un procedimiento distinto del correspondiente (STS de 18 de octubre de 1994) y también por la vulneración de un trámite absolutamente esencial del procedimiento (STS de 20 de abril de 1983), resultando necesario ponderar en cada caso las consecuencias producidas por tal omisión a la parte interesada.

La jurisprudencia exige que el vicio procedimental no sea subsanable y que haya causado indefensión (en este sentido, se pronuncia, entre otras, la STSJ de Valencia de 7 de julio de 1994). Además, no es alegable esta causa si, al subsanarse el vicio, el acto resultante es sustancialmente idéntico al que se pretende revisar (STS de 31 de mayo de 2000).

### **Ejemplo**

**A la Sra. Martínez se le practica una liquidación en concepto de impuesto sobre transmisiones patrimoniales sin que se haya atendido su petición de tasación pericial contradictoria.**

En este caso, estaríamos en presencia de una omisión de un trámite esencial del procedimiento que provoca indefensión e inseguridad jurídica, por lo que sería causa de nulidad de pleno derecho, de acuerdo con lo previsto en el artículo 217.1.e) LGT.

6) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando falten los requisitos esenciales para su adquisición.

7) Cualquier otro establecido legalmente.

### **Interpretación jurisprudencial de los motivos de nulidad**

La jurisprudencia efectúa una interpretación restrictiva de los motivos de nulidad, por la estabilidad y seguridad jurídica de los actos administrativos. Por otro lado, los tribunales suelen examinar los vicios de nulidad preferentemente sobre cualquier otra cuestión alegada.

El **inicio del procedimiento**<sup>16</sup> corresponde al propio órgano que dictó el acto o a su superior jerárquico (en cuyo caso debe notificarse el inicio del procedimiento al interesado), o bien al propio interesado (que deberá dirigir el escrito al órgano que dictó el acto cuya revisión se pretende). Si bien, en este último caso, la Administración puede acordar la inadmisión, sin necesidad de

#### **Lectura recomendada**

Ved, entre otras, STS de 24 de abril de 1994.

<sup>(16)</sup>Artículo 217.3 LGT y 4 RGRVA



recabar el dictamen del Consejo de Estado, cuando el acto no sea firme en vía administrativa, la solicitud del interesado no se base en ninguna de las causas contempladas legalmente o carezca manifiestamente de fundamento, o cuando se hayan desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

El acto declarado nulo de pleno derecho se considera que nunca ha existido. Por ello, el inicio del procedimiento de declaración de nulidad puede realizarse en cualquier momento; esto es, no está sometido a **plazo** alguno, dado que se trata de una nulidad no subsanable e imprescriptible, tal como prevé expresamente el artículo 102.1 LRJPAC.

En relación con la **tramitación del procedimiento**<sup>17</sup>, que corresponde al órgano que establezca la norma de organización específica, debe concederse audiencia al interesado por un plazo de quince días y a aquellas personas afectadas por el acto cuya anulación se pretende. Por otra parte, se precisa un dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, que tiene carácter vinculante.

(17) Artículos 217.4 LGT y 5 y 6 RGRVA

Finalmente, en cuanto a la **resolución**, corresponde al ministro de Hacienda, en el ámbito del Estado. El plazo máximo para notificar la resolución es de un año contado a partir de la presentación de la solicitud por el interesado o desde la notificación del acuerdo de inicio. Por consiguiente, el plazo es de un año, tanto para la tramitación como para la resolución.

Los efectos del incumplimiento<sup>18</sup> de dicho plazo son los siguientes:

(18) Artículo 217.6 LGT

- Caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin perjuicio de que se inicie de nuevo un procedimiento posteriormente.
- La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si se hubiera iniciado por solicitud del interesado el procedimiento.

Como advierte el artículo 217.7 LGT, no cabe recurso en vía administrativa contra la resolución expresa o presunta o contra el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes. En consecuencia, ponen fin a la vía administrativa.

## 2.2. La declaración de lesividad

Al margen de los casos de declaración de nulidad de pleno derecho y de rectificación de errores, está vedado para la Administración Tributaria anular sus propios actos y resoluciones firmes en vía administrativa en perjuicio de los interesados. En este sentido, como norma general, la firmeza del acto produce la imposibilidad de revisión en perjuicio de terceros, aunque vulneren el ordenamiento jurídico.

Ahora bien, se articula una vía excepcional, la declaración de lesividad, para habilitar a la Administración a impugnar el acto en vía jurisdiccional si incurre en cualquier infracción del ordenamiento jurídico.

La **declaración de lesividad** constituye el procedimiento puesto a disposición de la Administración Tributaria para poder acceder a la impugnación ante la vía contencioso-administrativa de los actos que pretenda modificar en perjuicio de los interesados por razones diferentes a las de nulidad y a errores materiales, aritméticos o de hecho.

Por lo tanto, el resultado de este procedimiento no es la declaración de nulidad de los actos administrativos ni se trata propiamente de un procedimiento de revisión, sino de una vía previa a la revisión, que tendrá lugar en el ámbito judicial.

En cuanto al **objeto**<sup>19</sup> de este procedimiento, está constituido por los actos y resoluciones favorables a los interesados que supongan cualquier infracción del ordenamiento jurídico. Por lo tanto, también podrán ser declaradas lesivas las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, en conexión con lo dispuesto expresamente en el artículo 213.2 LGT.

(19) Artículo 218.1 LGT

#### **Los requisitos de la declaración de lesividad**

En este contexto, los requisitos para que los actos y resoluciones sean declarados lesivos para el interés público son los siguientes: que sean constitutivos de cualquier infracción del ordenamiento jurídico (requisito de formulación muy amplia) y que sean favorables a los interesados.

Este último requisito no debe apreciarse en su sentido técnico, sino que también puede acudir a la declaración de lesividad para modificar un acto que ya inicialmente era gravoso o desfavorable, pero se pretende revisar en perjuicio del interesado.

Del tenor del artículo 218.1 LGT, se deduce que el **procedimiento se inicia de oficio**<sup>20</sup>, mediante acuerdo del órgano que establezca la norma de organización correspondiente, a propuesta del órgano que dictó el acto o de cualquier otro de la misma Administración pública. Si bien, debe aclararse que la decisión de iniciar el procedimiento es facultativa para la Administración (a diferencia de la declaración de nulidad, que constituye un deber), ya que se trata de modificar un acto favorable al interesado en perjuicio suyo.

(20) Artículo 7 RGRVA

El **plazo** para adoptarla es de cuatro años a partir de la notificación del acto o resolución; es decir, que se trata de un plazo de inicio y de resolución del procedimiento. Plazo que, por otra parte, a pesar de coincidir con el de prescripción, es de caducidad y, en consecuencia, no admite interrupciones ni reinicios. A diferencia del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, sí que existe un plazo para desarrollar el procedimiento de lesividad, ya que el acto existe y vulneraría el principio de seguridad jurídica el hecho de que se permitiera a la Administración Tributaria declarar la lesividad de sus actos.

### Ejemplo

La Sra. Rodríguez recibe una liquidación el día 23 de febrero correspondiente al impuesto sobre sucesiones por un importe de mil doscientos euros. Posteriormente, la Administración se da cuenta de que la liquidación no era correcta por cuanto no procedía la aplicación de la deducción practicada por el contribuyente de cien euros en concepto de donativos.

La Administración podrá declarar la lesividad de la liquidación practicada a la Sra. Rodríguez desde el día 24 de febrero y durante un plazo de cuatro años.

Respecto a la **tramitación del procedimiento**<sup>21</sup>, se exige la previa audiencia de todos los interesados que aparezcan en el procedimiento por un plazo de quince días.

### Órgano competente para la tramitación

En particular, según el artículo único de la resolución de la AEAT de 3 de julio de 2006, son competentes para tramitar el procedimiento de declaración de lesividad, en relación con los actos dictados por órganos de la AEAT en el ámbito de funciones de su respectivo departamento:

- En el Departamento de Gestión Tributaria, la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa.
- En el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica.
- En el Departamento de Recaudación, la Subdirección General de Procedimientos Especiales.
- En el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, la Subdirección General de Gestión Aduanera.

Finalmente, en cuanto a la **resolución**<sup>22</sup>, la competencia en materia de declaración de lesividad en el ámbito estatal corresponde al ministro de Hacienda, que puede delegarla. La resolución parte de la propuesta emitida por el órgano encargado de la tramitación y del informe de la Abogacía del Estado (u órgano equivalente).

El plazo de resolución máximo del procedimiento es de tres meses desde el inicio del procedimiento. Si se excede dicho plazo, la consecuencia que se produce es la caducidad del procedimiento. Si la resolución adoptada es positiva, se abre la vía para la impugnación por parte de la Administración del acto declarado lesivo en la vía judicial.

#### Comunicación del inicio del procedimiento

El inicio del procedimiento debe, en cualquier caso, notificarse y comunicarse al interesado, así como al órgano proponente, al competente para tramitar y al que dictó el acto objeto del procedimiento (que debe remitir una copia del expediente, además de un informe, en el plazo de diez días).

<sup>(21)</sup> Artículos 218.2 LGT y 8 RGRVA

<sup>(22)</sup> Artículo 218.3 y 4 LGT y 9 RGRVA

A estos efectos, el órgano competente para la resolución la remitirá junto con la copia cotejada del expediente administrativo al órgano encargado de la defensa y representación en juicio de la Administración autora del acto, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

### 2.3. La revocación

La redacción está prevista como una forma de revisar por parte de la propia Administración los actos administrativos en beneficio de los interesados en determinadas circunstancias.

El **objeto de la revocación**<sup>23</sup> son los actos de aplicación de los tributos y de imposición de las sanciones en beneficio de los interesados cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

<sup>(23)</sup> Artículo 219.1 LGT

1) Cuando infrinjan manifiestamente la ley. Se trata de supuestos de error de derecho en la aplicación del Derecho material. La jurisprudencia exige que dicha infracción sea manifiesta; esto es, que pueda ser advertida por el mero contraste del acto con la ley.

2) Cuando se ponga de manifiesto la improcedencia del acto por una causa sobrevenida que afecte a una situación jurídica particular. Se refiere esta circunstancia a los errores de hecho (incluidos los errores de hecho puestos de manifiesto como consecuencia de la aportación de nuevas pruebas de ignorados por la Administración Tributaria al dictar el acto objeto de la revisión).

3) Finalmente, cuando en la tramitación del procedimiento tributario se provoque indefensión a los interesados. Si existe una pluralidad de interesados en un mismo procedimiento, no resulta admisible la revocación cuando produzca un efecto beneficioso para uno o alguno de ellos, pero perjudique al resto.

#### Sobre la indefensión

La jurisprudencia exige que la indefensión suponga realmente la privación del derecho a la defensa, con el consecuente perjuicio para el interesado. Según la STS de 11 de julio de 2003, será preciso que "se acredite que el defecto de forma le ha privado irremediabilmente de la posibilidad de defenderse y que ello haya tenido repercusión en la decisión final".

#### Ejemplo

**Finalizado el procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria seguido respecto del Sr. Pérez, por haber ayudado al Sr. Martínez en la comisión de una infracción tributaria, no se le concede audiencia.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 219.1 LGT, se estaría en presencia de una de las circunstancias habilitantes de la revocación, siempre que se pueda acreditar que la no concesión del trámite de audiencia al Sr. Pérez le provoca indefensión.

<sup>(24)</sup> Artículo 218 LGT

La revocación procede en el caso de actos favorables en beneficio del interesado, siempre que el resultado tras la revocación suponga una mejora de su situación y no un empeoramiento (a diferencia del artículo 109 LPACAP, que limita la revocación a "actos de gravamen o desfavorables"). En cambio, si la Administración Tributaria pretende anular sus propios actos en perjuicio del

<sup>(25)</sup> Artículo 217 LGT

<sup>(26)</sup> Artículo 220 LGT

interesado, las opciones de que dispone son la declaración previa de lesividad e impugnación en la vía contencioso-administrativa<sup>24</sup> o la declaración de nulidad de pleno derecho<sup>25</sup> o la rectificación de errores<sup>26</sup>.

De la redacción de este precepto parece deducirse que se excluyen de esta vía de revisión a las resoluciones económico-administrativas, ya que solo se refiere a "actos". Asimismo, el artículo 213.2 LGT, al enumerar los procedimientos que permiten la revisión de las resoluciones económico-administrativas, omite toda referencia a la revocación, y de forma expresa así lo establece el artículo 10.3 RGRVA. Además, también se excluyen los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, dado que solamente pueden ser revisados en los supuestos de nulidad de pleno derecho, rectificación de errores y recurso extraordinario de revisión. Por último, tampoco pueden revocarse los actos o resoluciones si han sido confirmados por sentencia judicial<sup>27</sup>.

(27) Artículo 213.3 LGT

Procede tanto respecto de actos firmes como de actos no firmes, ya que en la normativa no se exige que se trate de actos firmes. Ahora bien, la revocación procede, aunque los actos hayan sido objeto de impugnación en vía económico-administrativa<sup>28</sup>, en tanto no se haya dictado una resolución o un acuerdo de terminación por el tribunal económico-administrativo.

(28) Artículo 10.3 RGRVA

Por otro lado, como no se limita la revocación a actos resolutorios, también sería posible la revocación de actos de trámite.

No obstante, el artículo 219.1 LGT señala, como **límites a la revocación**, que no puede constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público ni al ordenamiento jurídico.

### Sobre el objeto de la revocación

En opinión de algún autor, lo que se admite es la revocación basada en criterios de legalidad, no según un principio de oportunidad. En cambio, otros consideran que la revocación se admite tanto por cuestiones de legalidad como de oportunidad; de ahí el establecimiento de este límite que evita utilizar arbitrariamente esta potestad o como medida de trato particular favorable discriminatorio.

En relación con el inicio del procedimiento, el ejercicio de la revocación es posible en tanto no haya transcurrido el **plazo de prescripción**. Como la LGT<sup>29</sup> no especifica a qué prescripción se refiere, hay que considerar el plazo relativo a cada acto concreto objeto de la revisión.

### Mejora de la situación del interesado

No hay que olvidar que la mejora de la situación del interesado va referida, en todo caso, al acto administrativo revisado, y no respecto a otros actos administrativos distintos que producen sus efectos independientemente del revisado y que pudieran posteriormente dictarse (RTEAC de 26 de abril de 2002).

(29) Artículo 219.2 LGT

El **inicio** de este tipo de procedimiento corresponde siempre a la propia Administración, es decir, el procedimiento se inicia siempre de oficio (debiendo ser notificado al interesado). La competencia para iniciar el procedimiento corresponde al superior jerárquico del órgano que dictó el correspondiente acto, aunque puede ser este órgano u otro distinto quienes propongan su inicio.

Si bien, el RGRVA<sup>30</sup> permite que los interesados promuevan su iniciación por la Administración competente mediante un escrito dirigido al órgano que dictó el acto (estando la Administración únicamente obligada a acusar recibo del escrito).

<sup>(30)</sup>Artículo 10.1 RGRVA

Ahora bien, a tenor del artículo 221.3 LGT, cuando gane firmeza el acto en virtud del cual se realizó un ingreso indebido, solo podrá solicitarse la devolución del mismo promoviendo la revisión del acto mediante unos procedimientos de revisión determinados, entre los que figura la revocación. De manera que la solicitud del obligado, en estos casos, no inicia el procedimiento de revocación de forma directa, pero obliga a la Administración a hacerlo.

Respecto a la **tramitación del procedimiento**<sup>31</sup> (que corresponde al órgano establecido en la norma de organización específica), se concederá audiencia a los interesados por un plazo de quince días. Además, el órgano que dictó el acto debe remitir al órgano encargado de la tramitación una copia del expediente o bien un informe, en el plazo de diez días a partir de la recepción de la comunicación.

<sup>(31)</sup>Artículos 219.3 LGT y 11 RGRVA

Una vez finalizado el trámite de audiencia, el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución. Tras la formulación de la propuesta, dicho órgano solicitará un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación.

### **Órgano competente para tramitar**

En particular, según el artículo único de la resolución de la AEAT de 3 de julio de 2006, son competentes para tramitar el procedimiento de revocación, en relación con los actos dictados por órganos de la AEAT en el ámbito de funciones de su respectivo departamento:

- En el Departamento de Gestión Tributaria, la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa.
- En el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica.
- En el Departamento de Recaudación, la Subdirección General de Procedimientos Especiales.
- En el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, la Subdirección General de Gestión Aduanera.

Finalmente, el órgano con competencia para dictar la **resolución** es aquel determinado reglamentariamente, debiendo ser, en todo caso, diferente del que dictó el acto, esto es, deberá ser un órgano de igual o superior rango jerárquico.

### **Órgano competente para resolver**

<sup>(32)</sup>Artículo 12 RGRVA

En el ámbito de competencias del Estado<sup>32</sup>, el acuerdo sobre la revocación se adopta por el director general competente, o bien por el director del departamento de la AEAT competente del que dependa el órgano que dictó el acto. Pero si la revocación se refiere a un acto dictado por un director general o un director de departamento de la AEAT, será competente su superior jerárquico inmediato.

El plazo para notificar la resolución expresa<sup>33</sup>, una vez iniciado el procedimiento, es de seis meses a partir de la notificación del correspondiente acuerdo de iniciación. La superación de este plazo sin resolución expresa determina la caducidad del procedimiento. Las resoluciones ponen fin a la vía administrativa, de forma que solo pueden recurrirse, pues, en vía contencioso-administrativa.

<sup>(33)</sup>Artículo 219.3, 4 y 5 LGT y 12 RGRVA

## 2.4. La rectificación de errores

A través del procedimiento de **rectificación de errores** (artículo 220 LGT), la Administración puede corregir los posibles errores aritméticos o formales que afecten a sus actos, pero sin cuestionar su subsistencia en relación con el fondo de los mismos. Por ello, este procedimiento no determina la nulidad del acto, solo su modificación.

El **objeto de la rectificación** está constituido por los errores materiales, de hecho o aritméticos, concepto sobre el que existe una abundante jurisprudencia, de que adolezcan tanto actos como resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas (de acuerdo con el artículo 220.1 LGT, en conexión con lo dispuesto en el artículo 213.2 LGT).

### Error de hecho y de derecho

La jurisprudencia es muy restrictiva a la hora de apreciar la existencia de un error de hecho y en la distinción entre error de hecho y de derecho. Cuando se trata de errores derivados de las diversas interpretaciones posibles de una situación, se trata de errores de derecho; en los restantes casos, los errores son materiales, de hecho o aritméticos.

En este sentido, la jurisprudencia considera que no son errores de hecho las equivocaciones en el tipo de gravamen, la procedencia o cuantía de deducciones, bonificaciones o exenciones, ya que para apreciarlos es preciso atender a una norma jurídica.

En particular, se rectificarán los actos y resoluciones en los que se haya incurrido en error de hecho en el propio acto o cuando resulte de los documentos obrantes en el expediente. En consecuencia, no se aplicaría para los documentos no incorporados en el expediente, por lo que si aparecen posteriormente nuevos documentos, habría que acudir al procedimiento extraordinario de revisión del artículo 244 LGT.

La rectificación del error puede alterar la cuantía del acto o resolución (con efectos económicos favorables para el obligado tributario o para la Administración), o cualquier otro elemento, como señala expresamente el artículo 220.1,

### Los requisitos del error de hecho

Sobre los requisitos del error de hecho (que se trate de equivocaciones elementales que versen sobre hechos, sucesos o cosas de la realidad, que se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente, que sea patente y claro, que sea independiente de toda apreciación, opinión y calificación jurídica, etc.) pueden verse, entre otras, las SSTs de 28 de septiembre de 1992 y de 26 de julio de 2002.

Asimismo, el TC ha señalado que es ostensible, manifiesto, indiscutible, implicando por sí solo la coincidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos y exteriorizándose *prima facie* por su sola contemplación" (S. de 23 de diciembre de 1991, entre otras).

*in fine*, LGT, acabando de esta manera con las tesis que negaban la posibilidad de alterar la cuantía de una liquidación en estos casos por no cuestionarse en esta vía la subsistencia del acto en cuanto al fondo.

Por otra parte, es importante destacar que debe de tratarse de errores cometidos por la propia Administración. Por lo tanto, mediante esta vía no pueden revisarse los errores materiales cometidos por el propio obligado tributario.

### **Errores cometidos por el obligado al pago**

Los errores cometidos por el obligado al pago se tendrán que resolver de la siguiente forma:

- La solicitud de rectificación de la autoliquidación, si todavía no ha finalizado el periodo de pago voluntario, y el error es a favor del contribuyente.
- La presentación de una declaración complementaria con o sin ingreso de la deuda adicional, si todavía no ha finalizado el periodo de pago voluntario y el error es a favor de la Administración.
- La solicitud de devolución de ingresos indebidos, si ya ha finalizado el periodo de pago voluntario y el error es a favor del contribuyente.
- La presentación de una declaración complementaria con o sin ingreso de la deuda adicional, si ya ha finalizado el periodo de pago voluntario y el error es a favor de la Administración.

El procedimiento se **inicia** de oficio por el órgano que hubiera dictado el acto o resolución, o bien a instancia del interesado. El ejercicio de la rectificación debe realizarse en cualquier momento, pero siempre dentro del plazo de prescripción. En este procedimiento, la normativa tributaria<sup>34</sup>, a diferencia de los examinados anteriormente, no indica el órgano competente de su inicio ni de su tramitación, por lo que puede interpretarse que es el mismo órgano a quien compete la resolución.

<sup>(34)</sup>Artículo 220.1 LGT

### **Ejemplo**

**La Sra. Gutiérrez, recibe la notificación de una liquidación correspondiente al IRPF practicada como consecuencia del procedimiento inspector iniciado siete meses antes. Tras el examen detallado de la liquidación con su asesor fiscal, detecta que la inspección ha consignado un importe incorrecto de la suma los gastos deducibles de su actividad empresarial, ya que en vez de figurar la cuantía correcta de cuatrocientos euros, aparece solamente la cantidad de trescientos euros.**

En este supuesto, dado que la Inspección ha cometido un error de hecho al equivocarse en la suma del importe de los gastos deducibles en la liquidación practicada correspondiente al IRPF, podrá iniciar, a instancia de parte, el correspondiente procedimiento de rectificación de errores.

### **Ejemplo**

**El 15 de mayo, el Sr. Menéndez, se da cuenta de que en vez de aplicarse en su autoliquidación del IRPF los doscientos euros de deducción en concepto de adquisición de la vivienda habitual, se ha aplicado cien euros.**



Teniendo en cuenta que el error en la aplicación de la deducción corresponde al propio obligado tributario, que el error le perjudica y que todavía no ha finalizado el periodo voluntario, el Sr. Menéndez podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación presentada.

Respecto a la **tramitación del procedimiento**, importa destacar que cuando se inicia de oficio, junto con el acuerdo de iniciación se notificará la propuesta de rectificación para que el interesado pueda formular alegaciones en el plazo de quince días contados desde el día siguiente al de la notificación de la propuesta. Sin embargo, cuando la rectificación se realice en beneficio de los interesados, se podrá notificar directamente la resolución del procedimiento.

Por otro lado, cuando el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado<sup>35</sup>, la Administración podrá resolver directamente lo que proceda cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos, alegaciones o pruebas que los presentados por el interesado. En el caso contrario, deberá notificar la propuesta de resolución para que el interesado pueda alegar lo que convenga a su derecho en el plazo de quince días contados desde el día siguiente al de la notificación de la propuesta.

<sup>(35)</sup>Artículo 13 RGRVA

El órgano competente para **resolver** la rectificación del acto o resolución es el mismo que lo dictó. El plazo para resolver es de seis meses desde la presentación de la solicitud o desde la notificación del acuerdo de iniciación. Transcurrido dicho plazo sin que se haya dictado resolución expresa, se produce la caducidad del procedimiento iniciado de oficio (sin perjuicio de que posteriormente se inicie un nuevo procedimiento) o la desestimación por silencio administrativo<sup>36</sup> de la solicitud presentada por el interesado.

<sup>(36)</sup>Artículo 220.2 LGT

La resolución puede ser objeto de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa, según el artículo 220.3 LGT. A estos efectos, señala el artículo 13.3 RGRVA que puede suspenderse la ejecución de los actos administrativos sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlos se haya podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

## 2.5. La devolución de ingresos indebidos

Cuando se produce un ingreso no debido por parte de un obligado tributario, el ordenamiento tributario prevé que se proceda a la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente. Esta devolución concierne únicamente a los ingresos indebidos en sentido estricto (artículo 221 LGT); es decir, derivados de una irregularidad en la aplicación de los tributos.

Quedan fuera, en cambio, las devoluciones tributarias integrantes del mecanismo habitual de aplicación de determinados impuestos<sup>37</sup>, especialmente en el seno del procedimiento de recaudación (por ejemplo, el IRPF o el IVA).

<sup>(37)</sup>STS de 17 de marzo de 2001

### **Normativa aplicable y naturaleza jurídica**

La LGT, en su artículo 216 LGT, enumera la devolución de ingresos indebidos entre los procedimientos especiales de revisión, procedimiento que es regulado en su artículo 221, en conexión con lo dispuesto en el artículo 32 LGT. Por otra parte, esta regulación se encuentra desarrollada por los artículos 14 a 20 RGRVA.

A pesar de que la LGT sigue encuadrando la devolución de ingresos indebidos entre los procedimientos especiales de revisión, se trata en realidad de un procedimiento de gestión en sentido estricto, o declarativo del derecho como señala expresamente el artículo 221.1 LGT, ya que su finalidad no consiste en anular, modificar o rectificar ningún acto administrativo.

Los presupuestos para obtener el derecho a la devolución son los siguientes:

- a) Que se haya producido realmente el ingreso indebido.
- b) Que esta circunstancia haya sido reconocida por la Administración o por un tribunal.

A estos efectos, hay que diferenciar dos **fases del procedimiento**:

- 1) La fase de declaración o reconocimiento del derecho a la devolución, mediante el correspondiente procedimiento administrativo.
- 2) La ejecución de la devolución.

#### **1) Fase de declaración del derecho a la devolución**

En relación con la fase de declaración<sup>38</sup>, debemos señalar que el derecho a la obtención de una devolución de ingresos indebidos **se puede reconocer**:

<sup>(38)</sup>Artículo 15.1 RGRVA

- a) En el procedimiento para el reconocimiento del derecho previsto para los supuestos del artículo 221.1 LGT.
- b) En un procedimiento especial de revisión (como la rectificación de errores o la nulidad de pleno derecho).
- c) En virtud de la resolución de un recurso administrativo, reclamación económico-administrativa o resolución judicial firmes.
- d) En un procedimiento de aplicación de los tributos.
- e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados.
- f) Por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.

## Contenido del derecho a la devolución de ingresos indebidos

(39) Artículo 16 RGRVA

La cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso indebido<sup>39</sup> estará constituida por la suma de las siguientes cantidades:

- El importe del ingreso indebidamente efectuado.
- Las costas satisfechas cuando el ingreso indebido se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio.
- El interés de demora vigente a lo largo del periodo en que resulte exigible, sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, en los términos del artículo 32.2 LGT.

Los **supuestos de devolución** de ingresos indebidos, que deben ser reconocidos en un procedimiento específico de devolución de ingresos indebidos, son los siguientes:

1) Duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.

### Ejemplo

El Sr. Suárez, ayudado por su hijo, intenta realizar el pago del importe resultante de su autoliquidación del IRPF mediante Internet, pero, como no está seguro de si se ha realizado correctamente el pago, decide pagar la deuda mediante una entidad colaboradora en la recaudación.

Si se confirma que realmente el pago realizado mediante Internet se ha realizado de forma correctamente, se habrá originado una duplicidad en el pago, que legitima la solicitud de la devolución del ingreso indebido.

2) Pago excesivo respecto del importe liquidado o autoliquidado. Es decir, se trata, al igual que en el caso anterior, de un error material en el pago.

3) Pago de deudas tributarias o sanciones prescritas. Tanto cuando lo que haya prescrito sea el derecho a exigir la deuda previamente liquidada o una sanción, como cuando se trate de la prescripción de la acción para liquidar o imponer sanciones.

Ahora bien, en ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 LGT. Asimismo, los efectos de este tipo de regularización son también aplicables cuando se satisfacen deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación, por lo que en tales casos tampoco procedería la devolución de ingresos indebidos.

### Ejemplo

La Sra. Domínguez realiza el pago de 1.000 € derivados de la autoliquidación del IRPF correspondiente a cinco ejercicios anteriores.

Si se puede considerar prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación por no haberse interrumpido el periodo de

prescripción desde la finalización del correspondiente periodo voluntario, la Sra. Domínguez podrá solicitar la devolución del pago indebido de los 1.000 euros.

#### 4) Cuando así se establezca en la normativa tributaria.

Por lo tanto, cuando el ingreso indebido se haya producido en virtud de un acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones y este haya adquirido firmeza, solo podrá solicitarse la devolución<sup>40</sup> mediante la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos de revisión de nulidad, revocación o corrección de errores, o mediante el recurso extraordinario de revisión. En estos casos, si se anula, rectifica o modifica el acto, el órgano resolutorio declarará el derecho a la devolución, de forma que la devolución en estos casos se convierte en un incidente de la ejecución.

<sup>(40)</sup>Artículo 221.3 LGT

Por otra parte, en el supuesto de que el ingreso indebido se haya efectuado en virtud de una autoliquidación<sup>41</sup>, el obligado tributario deberá instar la rectificación de la autoliquidación, de acuerdo con el artículo 120.3 LGT.

<sup>(41)</sup>Artículo 221.4 LGT

Los **sujetos legitimados para instar el derecho a la devolución**<sup>42</sup> son los siguientes:

<sup>(42)</sup>Artículo 14.1 RGRVA

- Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado ingresos indebidos en el Tesoro público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como los sucesores de unos y otros.
- La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando consideren que la retención soportada o el ingreso repercutido lo han sido indebidamente.
- Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, también la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

#### **Legitimación para cobrar la devolución**

Señala la STS de 31 de enero de 1996 que la devolución solamente puede ser acordada a favor del contribuyente a quien se giró la liquidación determinante del ingreso indebido. Si es cualquier otra persona quien la reclama, debe aportar la autorización correspondiente del contribuyente para poder cobrar la devolución.

El **procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución** de ingresos indebidos aparece desarrollado en los artículos 17 a 19 RGRVA y se **inicia** de oficio o a instancia de parte. La solicitud<sup>43</sup> debe presentarse dentro del plazo de prescripción a partir de la fecha del ingreso indebido.

<sup>(43)</sup>Artículo 17.1 del RGRVA

#### **El plazo de prescripción**

El artículo 66 LGT distingue entre la prescripción del derecho a reclamar el reconocimiento de la devolución (letra c) y la del derecho a exigir su pago (letra d).

#### **Contenido de la solicitud a instancia de parte**

Cuando se inicia a instancia de parte<sup>44</sup>, la solicitud deberá dirigirse al órgano competente para resolver y contendrá los siguientes datos:

(44) Artículo 17.2 RGRVA

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio del interesado. En el caso de que se actúe por medio de representante, se deberá incluir su identificación completa.
- Órgano ante el que se formula el recurso o reclamación o se solicita el inicio del procedimiento.
- Acto administrativo o actuación que se impugna o que es objeto del expediente, fecha en que se dictó, número del expediente o clave alfanumérica que identifique el acto administrativo objeto de impugnación y demás datos relativos a este que se consideren convenientes, así como la pretensión del interesado.
- Domicilio que el interesado señala a los efectos de notificaciones.
- Lugar, fecha y firma del escrito o la solicitud.
- Justificación del ingreso indebido. A la solicitud se adjuntarán los documentos que acrediten el derecho a la devolución, así como cuantos elementos de prueba considere oportunos a tal efecto. Los justificantes de ingreso podrán sustituirse por la mención exacta de los datos identificativos del ingreso realizado, entre ellos, la fecha y el lugar del ingreso y su importe.
- Declaración expresa del medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, de entre los señalados por la Administración competente. Si la Administración competente no hubiera señalado medios para efectuar la devolución, el beneficiario podrá optar por:
  - Transferencia bancaria, indicando el número de código de cuenta y los datos identificativos de la entidad de crédito.
  - Cheque cruzado o nominativo.
  - En tanto que si el beneficiario de la devolución no hubiera señalado medio de pago, se efectuará mediante cheque.
- En su caso, una solicitud de compensación, en los términos previstos en el RGR.

En el caso de que el procedimiento se inicie de oficio, se notificará al interesado el acuerdo de iniciación. Cuando los datos en poder de la Administración Tributaria sean suficientes para formular la propuesta de resolución<sup>45</sup>, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

(45) Artículo 17.3 RGRVA

Respecto a la **tramitación del expediente**, el órgano competente de la Administración Tributaria comprobará las circunstancias que, en su caso, determinen el derecho a la devolución, la realidad del ingreso y su no devolución posterior, así como la titularidad del derecho y la cuantía de la devolución. El órgano competente para la tramitación podrá solicitar los informes<sup>46</sup> que considere necesarios.

(46) Artículo 18 RGRVA

Antes de dictar la resolución, la Administración Tributaria deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución para que en un plazo de diez días, contados desde el día siguiente al de la notificación, presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios. Ahora bien, se podrá prescindir de dicho trámite cuando no se tengan en cuenta otros hechos o alegaciones que las realizadas por el obligado tributario o cuando la cuantía

propuesta a devolver sea igual a la solicitada, excluidos los intereses de demora. Una vez concluidas las actuaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver la propuesta de resolución.

Finalmente, en relación con la **resolución del expediente**, en el ámbito estatal, la competencia para resolver corresponderá al órgano de recaudación que se determine en la norma de organización específica<sup>47</sup>. El órgano competente para resolver dictará una resolución motivada en la que, si procede, se acordará el derecho a la devolución, se determinará el titular del derecho y el importe de la devolución.

(47) Artículo 19 RGRVA

El **plazo para resolver** es de seis meses desde la presentación de la solicitud o desde la notificación del acuerdo de iniciación. Transcurrido dicho plazo sin que se haya dictado resolución expresa, se produce la caducidad del procedimiento iniciado de oficio (sin perjuicio de que posteriormente se inicie un nuevo procedimiento) o la desestimación por silencio administrativo<sup>48</sup> de la solicitud presentada por el interesado.

(48) Artículo 221.1 LGT

La resolución que reconozca el derecho a la devolución también señalará, sin necesidad de que el obligado tributario lo haya solicitado, la procedencia de los intereses de demora devengados desde el momento en que tuvo lugar el ingreso indebido hasta que se ordene el pago de la devolución. Contra la resolución<sup>49</sup> cabrá interponer recurso de reposición y reclamación económico-administrativa.

(49) Artículo 221.5 y 6 LGT

## 2) Ejecución de la devolución

Una vez reconocido el derecho a la devolución, mediante cualquiera de los procedimientos previstos en el artículo 15 RGRVA o cuando mediante ley se declare la condonación de una deuda o sanción, debe procederse a la inmediata ejecución de la devolución<sup>50</sup>.

(50) Artículo 20 RGRVA

Tendrán **derecho a obtener la devolución**<sup>51</sup> de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

(51) Artículo 14.2 RGRVA

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, así como los sucesores de unos y otros. Sin embargo, no se procede a restitución alguna cuando el importe de la retención o ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos.

**b)** La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos.

**c)** La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, cuando se cumplan una serie de requisitos.

### 3. El recurso de reposición

#### 3.1. Objeto y naturaleza del recurso

El fundamento del **recurso de reposición** radica en la nueva oportunidad que se otorga al órgano que dictó el acto para reconsiderarlo antes de interponer reclamación ante el correspondiente tribunal económico-administrativo y, en su caso, el recurso judicial una vez agotada la vía administrativa.

Si bien, en la práctica, ha demostrado ser poco efectivo al ser resuelto por el mismo órgano que dicta el acto objeto de impugnación, provocando, *de facto*, una simple dilación en la resolución de la materia objeto de controversia. Es un recurso poco formalizado, en el que no se precisa la intervención de procurador ni letrado.

El recurso de reposición estatal está regulado en los artículos 222 a 225 LGT y desarrollado por los artículos 23 a 27 del RGRVA. La regulación del recurso de reposición en el ámbito local se lleva a cabo en el artículo 14.2 TRLRHL y en el 108 LBRL.

Se trata de un recurso administrativo de carácter **potestativo**<sup>52</sup>, en el ámbito estatal (sin embargo, en el ámbito local, generalmente, es preceptivo, salvo para los municipios de gran población a que se refiere el artículo 121 LBRL, introducido por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local).

#### El recurso de reposición y los municipios de gran población

A este respecto, hay que tener en cuenta que la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local, ha dado nueva redacción al artículo 108 LBRL, pero solo para añadir el inciso final que señala que "dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el Título X de esta Ley". Es decir, para los municipios de gran población, en los que se establece un órgano para la resolución de las reclamaciones económico-administrativas, regulado en el artículo 137 LBRL. En los demás municipios diferentes de los referidos en el Título X LBRL, el recurso de reposición es preceptivo para agotar la vía administrativa previa al recurso contencioso-administrativo.

La delimitación de los municipios a los que se aplica este régimen especial viene dispuesta en el artículo 121 LBRL, según el cual tienen la consideración de municipios de gran población los siguientes:

- Los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes.
- Los municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes.
- Los municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas.

#### Lectura recomendada

A.M. García-Moncó (2004). "Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas". En: Varios autores. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson-Civitas.

<sup>(52)</sup> Artículo 222.1 LGT



- Los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

En los dos últimos supuestos, se exigirá que así lo decidan las asambleas legislativas autonómicas correspondientes, a iniciativa de los respectivos ayuntamientos.

Tiene carácter previo a la vía económico-administrativa<sup>53</sup>, por lo que no se puede interponer de forma simultánea a dicha vía, de forma que si el interesado interpone recurso de reposición, no podrá interponer reclamación económico-administrativa hasta que se dicte resolución expresa o hasta que pueda considerarse desestimado el recurso por silencio administrativo. De hecho, al interponer el recurso el obligado tributario debe hacer constar que no ha impugnado el acto en la vía económico-administrativa. Finalmente, si se interpone recurso y reclamación económico-administrativa en relación con un mismo acto, se tramita el presentado en primer lugar, declarándose inadmisibles el segundo.

<sup>(53)</sup>Artículos 222.2 LGT y 21 RGRVA

### Ejemplo

**La Sra. Rupérez, dado que no está de acuerdo con la liquidación provisional que le ha sido practicada el 1 de marzo, decide interponer un recurso de reposición contra dicho acto. No obstante, como no está segura de que la resolución de dicho recurso le sea favorable, decide interponer una reclamación económico-administrativa respecto de dicha liquidación el día 5 de marzo.**

De conformidad con lo previsto en el artículo 222.2 LGT, dado que la Sra. Rupérez, dentro del plazo establecido para impugnar la liquidación, ha interpuesto un recurso de reposición y una reclamación económico-administrativa respecto de la misma, solamente se tendrá en cuenta el recurso de reposición, pues es el que primero ha planteado (al mismo tiempo, se declarará inadmisibles la reclamación económico-administrativa).

Respecto a los **actos que se pueden recurrir en reposición**, son los mismos que en la vía económico-administrativa, salvo, lógicamente, las resoluciones de la reposición y las económico-administrativas. En cambio, son impugnables mediante el recurso de reposición los actos dictados por la Administración en ejecución de las resoluciones económico-administrativas, conforme a lo dispuesto en los artículos 222 LGT y 68 RGRVA<sup>54</sup>.

<sup>(54)</sup>RTEAC de 20 de diciembre de 2010

Por otro lado, dadas las características de este recurso, es de aplicación el principio general de que el error o la omisión en la calificación del recurso no altera su naturaleza ni impide su admisión, siempre y cuando se identifique con total claridad el acto recurrido y se deduzca la voluntad de impugnarlo.

#### Admisión del recurso

La STS de 12 de julio de 2006 considera que debe considerarse como un recurso de reposición la presentación de un escrito de rectificación de la liquidación provisional que se acaba de notificar y acompañado de una declaración complementaria.

### 3.2. Iniciación y tramitación del recurso

El recurso se **interpone ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado**. Si se dictó por delegación, se interpondrá ante el órgano delegado, salvo que se disponga lo contrario en la misma. La legitimación para interponer el recurso (artículo 223.3 LGT) es la relativa a las reclamaciones económico-administrativas.

El **plazo para la interposición del recurso de reposición**<sup>55</sup> es de un mes, desde el día de la notificación del acto que se pretende impugnar o del día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo. En el caso de tributos periódicos de notificación colectiva, el plazo se cuenta desde el día siguiente al de la finalización del periodo voluntario de pago.

<sup>(55)</sup>Artículo 223.1 LGT

En relación con el cómputo de este plazo de un mes (al igual que en el caso de las reclamaciones económico-administrativas), el artículo 30 LPACAP establece que, si el plazo se fija en meses, se computará a partir del día siguiente al de la notificación o publicación, pero si en el mes de vencimiento no hay día equivalente a aquel en que comienza el cómputo, se entiende que el plazo expira el último día del mes.

En cualquier caso, este plazo de un mes se computa de fecha a fecha, siendo el día final el equivalente al de la notificación o producción del silencio (no el del inicio del cómputo), es decir, que el día final del plazo en el mes de vencimiento es el equivalente al día de la notificación o publicación del acto que se trate<sup>56</sup>

<sup>(56)</sup>Entre otras, véanse la RTEAC de 16 de marzo de 2005, y la STSJ de Murcia del 21 de diciembre de 2010..

#### **Cómputo de los plazos señalados en días**

Por su parte, hay que tener presente que los plazos señalados en días se cuentan a partir del día siguiente al de la notificación o publicación del acto de que se trate computándose solo los hábiles, de modo que se excluyen los sábados, domingos y festivos. Sin embargo, en todo caso, cuando el último día del plazo sea inhábil, se entenderá prorrogado al primer día hábil siguiente.

#### **Ejemplo**

**Al Sr. Téllez se le notifica una liquidación en concepto de IVA el día 20 de marzo. Aconsejado por su asesor fiscal decide interponer un recurso de reposición contra dicha liquidación.**

El plazo para interponer el recurso de reposición, de acuerdo con lo previsto en el artículo 223.1 LGT, es de un mes desde la recepción de la notificación del acto a impugnar. Por lo tanto, el Sr. Téllez podría interponer el recurso desde el 21 de marzo hasta el 20 de abril (si es hábil, o hasta el inmediato hábil siguiente).

#### **Ejemplo**

**El Sr. Pérez firma un acta de conformidad el día 3 de marzo en relación con el IRPF, sin que posteriormente reciba ninguna liquidación respecto de dicho tributo objeto de inspección.**

De acuerdo con lo previsto en el artículo 156.3 LGT, se entiende producida y notificada la liquidación tributaria derivada de un acta con acuerdo si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar. Por consiguiente, la liquidación se entiende practicada al Sr. Pérez el 4 de abril, y podrá interponer el recurso de reposición contra la liquidación desde el 5 de abril hasta el 4 de mayo.

### **Las alegaciones del recurrente**

Las alegaciones del recurrente<sup>57</sup> deben incluirse en la presentación del recurso, ya que no se prevé una fase específica de puesta de manifiesto para alegaciones; es decir, que el escrito de interposición del recurso debe contener tanto cuestiones de hecho como de derecho. Por ello, si el interesado necesita consultar el expediente al efecto de formular sus alegaciones, deberá comparecer durante el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto (desde el día siguiente al de la notificación del acto administrativo que se impugna y antes de la finalización del plazo de interposición del recurso).

Como el órgano revisor es al mismo tiempo el órgano que dictó el acto, la puesta de manifiesto del expediente tendrá lugar ante la propia oficina de dicho órgano, por lo que no se plantean problemas de remisión de expedientes de un órgano a otro ni de expedientes incompletos.

El órgano competente está obligado a poner de manifiesto el contenido del expediente relacionado estrictamente con el acto impugnado o la documentación relativa a las actuaciones administrativas concretas que hayan sido expresamente solicitadas y guarden relación con el acto impugnado.

Tras la presentación del recurso, ya no es posible ejercer este derecho a examinar el expediente a efectos de la formulación de alegaciones.

Asimismo, el escrito de interposición del recurso contendrá la solicitud de suspensión y el documento en el que se formalice la garantía. **La suspensión de la ejecución del acto impugnado**<sup>58</sup> no se produce automáticamente con la simple interposición del recurso, sino que se obtiene cuando el interesado garantiza el importe del citado acto, los intereses de demora devengados por la suspensión más los posibles recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía.

### **La suspensión de la ejecución del acto impugnado y la aportación de garantías**

No obstante, en dos casos no deben aportarse garantías:

- 1) Cuando se aprecie que al dictar el acto recurrido se haya podido incurrir en error aritmético, material o de hecho, en cuyo caso se dispensa de garantía<sup>59</sup>.
- 2) Cuando se trate de una sanción, en cuyo caso la suspensión se produce de forma automática, sin necesidad de aportar garantía alguna, con la simple presentación del recurso, por el principio de no ejecutividad de las sanciones hasta que adquieran firmeza en vía administrativa.

Sin embargo, esta suspensión automática sin aportación de garantía no se extiende a las responsabilidades por el pago de sanciones para los responsables solidarios del art. 42.2 LGT (quienes han impedido, de cualquier forma, que la Administración Tributaria pueda

<sup>(57)</sup> Artículos 223.2 LGT y 23.1 y 24 RGRVA

<sup>(58)</sup> Artículos 224.1 LGT y 23.2 y 25 RGRVA

<sup>(59)</sup> Artículo 224.3 LGT

embargar o enajenar bienes del deudor). La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta el momento en el que se acuerde la suspensión de la ejecución por la impugnación del responsable.

Si se trata de la impugnación de un acto censal relativo a un tributo de gestión compartida, no se suspende en ningún caso el procedimiento de cobro de la liquidación, sin perjuicio de que si la resolución dictada en materia censal afecte al resultado de la liquidación se proceda a la devolución del ingreso indebido.

Las garantías que pueden aportarse a los efectos de obtener la suspensión son, según el artículo 224.2 LGT:

- 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.
- Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos establecidos en la normativa tributaria.

La suspensión obtenida en reposición puede mantenerse en vía económico-administrativa e incluso en vía judicial hasta que se dicte decisión sobre medidas cautelares, siempre y cuando el interesado lo haya solicitado y la garantía conserve su vigencia. Igualmente, la suspensión<sup>60</sup> puede solicitarse con extensión de sus efectos a la vía contencioso-administrativa.

### Obligaciones conexas

Si el recurso afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario (esto es, si se trata de obligaciones conexas reguladas en el art. 224.5 LGT), las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que, en su caso, deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso.

Los efectos de la presentación del recurso son tres:

- 1) La interrupción de la prescripción<sup>61</sup>.
- 2) La suspensión de la ejecución del acto<sup>62</sup>.
- 3) La interrupción de los plazos para interponer otros recursos<sup>63</sup>, que volverán a contarse desde su inicio a partir del día siguiente a la notificación expresa de la resolución del recurso de reposición o a aquel en que deba entenderse desestimado presuntamente.

### Plazo para acceder a otros recursos

El artículo 235.1 LGT prevé el plazo de un mes para interponer la reclamación económico-administrativa tras la reposición, tanto si esta se resolvió expresa o presuntamente.

Sin embargo, una consolidada jurisprudencia del TC y del TS sostiene que la desestimación de un recurso por silencio<sup>64</sup> no puede equipararse, a efectos del plazo para recursos posteriores, a la resolución expresa del mismo con las exigencias de esta de notificación al interesado e indicación de los oportunos recursos y plazos. Por lo tanto, el recurso interpuesto tras el silencio debe entenderse en plazo, puesto que la normativa administrativa prevé la convalidación de las notificaciones defectuosas desde el momento en que se manifieste tener conocimiento del acto, se cumpla o se interponga recurso contra el mismo.

<sup>(60)</sup>Artículo 25.2 RGRVA

#### Ejemplo de obligaciones conexas

En las obligaciones conexas, la Administración no solo dicta una liquidación en la que se exige el pago de una determinada deuda tributaria (por ejemplo, TPO), sino que esta exigencia se convierte en título para la devolución de un tributo que no tenía que haber ingresado por el obligado (por ejemplo, IVA).

<sup>(61)</sup>Artículo 68 LGT

<sup>(62)</sup>Artículo 224 LGT

<sup>(63)</sup>Artículos 222.2 LGT y 22 RGRVA

<sup>(64)</sup>SSTC 6/1986, de 21 de enero y 39/2006, de 13 de febrero, y STS de 19 de febrero de 2004, entre otras.

Respecto a la **tramitación del recurso**<sup>65</sup>, la reposición somete a conocimiento del órgano correspondiente todas las cuestiones de hecho, o bien de derecho, que ofrezca el expediente, con independencia de que hayan sido planteadas en el recurso, sin que pueda empeorarse la situación inicial del recurrente (prohibición de la *reformatio in peius*), en aplicación del derecho a la tutela judicial consagrada en el artículo 24 CE, tal como entiende reiteradamente el TC<sup>66</sup>.

<sup>(65)</sup>Artículo 223.4 LGT

<sup>(66)</sup>S. de 6 de octubre de 1986, entre otras.

### Ejemplo

**La Sra. Ramírez interpone un recurso de reposición contra la liquidación provisional, con un importe de doscientos euros, que le ha sido practicada como consecuencia de un procedimiento de verificación de datos.**

Como resultado de la resolución del recurso de reposición, el órgano competente puede anular la liquidación, rebajar su importe, o bien simplemente dejar la liquidación como está. En cualquier caso, en virtud de la interdicción de la *reformatio in peius*, no podrá aumentar el importe de la liquidación.

En caso de que el órgano competente considere necesario examinar y resolver cuestiones diferentes de las planteadas por el interesado, deberá exponerlas al mismo para que pueda formular las alegaciones que considere oportunas en el plazo de diez días, contados desde el día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo. Si aparecen nuevos interesados durante la tramitación, serán notificados de la existencia del recurso para comparecer y efectuar las alegaciones que consideren oportunas (en el plazo de diez días, contados desde el día siguiente al de la notificación), y, de forma paralela, debe permitírsele también al recurrente efectuar alegaciones<sup>67</sup> si se solicitan informes a otros órganos relevantes para la resolución del recurso.

<sup>(67)</sup>Artículos 225.3 LGT y 26 RGRVA

### 3.3. Resolución del recurso

Por lo que se refiere a la competencia para **resolver el recurso de reposición**<sup>68</sup>, esta corresponde al órgano que dictó el acto administrativo impugnado, y si se dictó por delegación, resolverá el órgano delegado, salvo que se disponga lo contrario en la misma. Dicho órgano tiene la obligación de resolver, no pudiendo abstenerse, ni siquiera por alegar duda racional o deficiencia de los preceptos legales.

<sup>(68)</sup>Artículo 225.1 LGT

La **resolución expresa del recurso**<sup>69</sup> debe contener una sucinta exposición de los hechos y fundamentos jurídicos, suficientemente motivados, que sirvan de base para su adopción. Además, deberá ser notificada tanto al recurrente como, en su caso, al resto de interesados.

<sup>(69)</sup>Artículos 225.2 LGT y 27 RGRVA

Dicha resolución habrá de producirse en el **plazo máximo** de un mes desde el día siguiente a su presentación. En el cómputo de este plazo no se tendrá en cuenta el periodo concedido para efectuar alegaciones<sup>70</sup> a los titulares de derechos afectados por la resolución por haberse planteado nuevas cuestiones, así como tampoco el utilizado por otros órganos administrativos para enviar

<sup>(70)</sup>Artículo 223.5 LGT

<sup>(71)</sup>Artículo 104.2 LGT

los datos o informes solicitados. Asimismo, tampoco deberán incluirse las dilaciones imputables al interesado<sup>71</sup>. Tales periodos no incluidos en el cómputo no podrán exceder de dos meses.

### **Ejecución de una resolución estimatoria contra la liquidación de una obligación conexas**

(72) Art. 225.3 LGT

En ejecución de una resolución que estime total o parcialmente el recurso contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 LGT, se regularizará la obligación conexas distinta de la recurrida en la que la Administración<sup>72</sup> hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación. Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto en el recurso, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.5 LGT.

Una vez finalizado el plazo máximo para resolver<sup>73</sup> sin que se haya dictado resolución y en los casos en que haya mediado suspensión del acto recurrido, deja de devengarse el interés de demora, en conexión con lo dispuesto en el artículo 26.4 LGT. La finalidad de esta previsión es la de incentivar que se produzca la resolución expresa.

(73) Artículo 225.3 LGT

La resolución puede producirse, asimismo, por **silencio administrativo**<sup>74</sup>, entendiéndose desestimada la pretensión si a los treinta días de presentado el recurso no ha recaído resolución expresa. Esta desestimación tácita abre la vía al recurso económico-administrativo, pero no exime a la Administración de la obligación de resolver el recurso. Por consiguiente, el recurrente, una vez que ha transcurrido el plazo máximo de resolución, tiene dos alternativas: esperar a que se dicte resolución expresa, o bien dar por desestimado el recurso e interponer reclamación económico-administrativa.

(74) Artículo 225.5 LGT

Finalmente, la resolución del recurso no es impugnabile mediante un nuevo recurso de reposición, sino mediante una reclamación económico-administrativa<sup>75</sup>.

(75) Artículo 225.6 LGT

## 4. Las reclamaciones económico-administrativas

### 4.1. Ámbito de las reclamaciones

Las **reclamaciones económico-administrativas** (artículo 249 LGT) constituyen una vía específica de revisión preceptiva en el ámbito tributario estatal ante la propia Administración, que agota la vía administrativa. Por lo tanto, es previa a la vía contencioso-administrativa.

#### La vía económico-administrativa

Por consiguiente, se trata de unos recursos administrativos especiales, tanto por la materia como por los órganos que los conocen (que poseen carácter colegiado), aunque judicializados en su ordenación y desarrollo. Los órganos económico-administrativos<sup>76</sup> (tribunales económico-administrativos), aunque orgánicamente se encuentran encuadrados en el Ministerio de Economía y Hacienda, son órganos especializados diferentes e independientes de los órganos de aplicación de los tributos y, en función de la cuantía, puede desarrollarse en única instancia o también en alzada (al margen de algunos recursos extraordinarios), aunque el artículo 229.4 LGT permite prescindir de la primera instancia y acudir directamente en alzada. Finalmente, debe señalarse que, al ser un procedimiento administrativo, no es necesaria la asistencia letrada.

<sup>(76)</sup>Artículos 83.2 y 228.1 LGT

En el ámbito local hay que acudir a tales reclamaciones para agotar la vía administrativa solo en materia de gestión censal o catastral (ante los tribunales económico-administrativos estatales), así como en los municipios de gran población (ante los tribunales económico-administrativos municipales).

#### Normativa aplicable

La LGT (artículos 226 a 248) y el RGRVA (artículos 28 a 65).

#### Órgano especializado de carácter obligatorio

De acuerdo con la Ley 53/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, se prevé en el artículo 137 LBRL un órgano especializado de carácter obligatorio, que habrá de existir necesariamente en todos los municipios a los que sea de aplicación el Título X de dicha LBRL. Este órgano será el cargado de la resolución de las reclamaciones económico-administrativas en los municipios de gran población.

<sup>(77)</sup>Artículos 38 a 77

Como ya se ha comentado, la delimitación de los municipios a los que se aplica este régimen especial viene dispuesta en el artículo 121 LBRL, según el cual tienen la consideración de municipios de gran población los siguientes:

- Los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes.
- Los municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes.
- Los municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas.
- Los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

En los dos últimos supuestos, se exigirá que así lo decidan las asambleas legislativas autonómicas correspondientes, a iniciativa de los respectivos ayuntamientos.

Por otro lado, señala la disposición transitoria cuarta de la citada Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, "en tanto no se apruebe su régimen especial, el Título X de esta ley no será de aplicación al municipio de Barcelona". Por su parte, el artículo 161 TRLRHL dispone que el municipio de Barcelona tendrá un régimen financiero especial, del que será supletorio lo dispuesto en esta ley. Régimen que ha visto la luz mediante la aprobación de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el régimen especial del municipio de Barcelona. En particular, dicha ley dedica su Título IV, que lleva por rúbrica Régimen financiero especial<sup>77</sup>, a dicha cuestión.

En este punto, la LGT diferencia entre la materia económico-administrativa y los actos impugnables. En relación con la **materia económico-administrativa**, tradicionalmente ha comprendido no solo los actos relacionados con la aplicación de los tributos, sino también otros relacionados con la función de gasto público (reconocimiento o liquidación de obligaciones del Tesoro público, órdenes de pago, reconocimiento y pago de pensiones) desempeñada por el Ministerio de Economía y Hacienda, o bien relativos a actuaciones de recaudación por parte de la AEAT de ingresos públicos no tributarios (como los precios públicos).

La LGT, en su artículo 226, solo se refiere expresamente a la reclamación económico-administrativa de actos de aplicación de los tributos y de actos de imposición de sanciones tributarias dictados por el Estado y las entidades de Derecho público vinculadas o dependientes del mismo. Además, también se refiere a cualquier otra materia establecida expresamente mediante una ley estatal, supuesto en el que es posible encuadrar a determinados tributos locales, sobre los que la LGT guarda silencio. En este contexto, cabe esta vía de reclamación en relación con los actos de gestión catastral y censal de determinados tributos locales<sup>78</sup> (IBI e IAE) dictados por el Estado o por el ente local en los casos de delegación.

<sup>(78)</sup> Artículo 14 TRLRHL

### Otras materias

La LGT no menciona otras materias como las de gestión del gasto público y actuaciones de recaudación de ingresos públicos no tributarios, por exceder del ámbito tributario, si bien se refiere a las mismas en su Disposición adicional undécima.

### Las comunidades autónomas y la vía económico-administrativa

<sup>(79)</sup> Artículo 20.1.a LOFCA

En el caso de tributos propios de las CC. AA.<sup>79</sup> la revisión corresponde a sus propios órganos económico-administrativos.

<sup>(80)</sup> Artículo 228.4 LGT

Por otro lado, la LGT<sup>80</sup> señala que corresponde a cada comunidad autónoma determinar su estructura administrativa para el ejercicio de su función revisora en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, sin perjuicio de la labor unificadora del TEAC y la Sala Especial para la Unificación de Doctrina.

Una vez delimitada la materia económico-administrativa, la LGT<sup>81</sup> enumera los **actos susceptibles de reclamación económico-administrativa**, considerando, con carácter general, como tales los que provisional o definitivamente

<sup>(81)</sup> Artículo 227 LGT



reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber, y los de trámite cuando decidan, directa o indirectamente, sobre el fondo del asunto, o bien pongan fin al procedimiento.

### La enumeración que efectúa la LGT de los actos susceptibles de reclamación

Esta formulación general del artículo 227 LGT es desarrollada con una enumeración de actos de aplicación de los tributos (apartado 2) y de aplicación de sanciones que, en particular, pueden ser objeto de reclamación (apartado 3).

En cuanto a los actos de aplicación de los tributos, se citan los siguientes:

- Las liquidaciones provisionales o definitivas (aunque confirmen la provisional).
- Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de un autoliquidación o de una comunicación de datos.
- Las comprobaciones de valor de rentas, productos bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases, cuando se establezca por la normativa tributaria.
- Los actos que denieguen o reconozcan exenciones, beneficios o incentivos fiscales, que se producirán siempre que la exención o el beneficio tengan carácter rogado.
- Los actos que aprueben o denieguen planes especiales de amortización.
- Los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario, cuando sean determinantes de futuras obligaciones a su cargo, incluso de carácter formal.
- Los actos dictados en el seno del procedimiento recaudatorio.
- Los actos que se establezcan en la normativa tributaria.

Por otro lado, el artículo 227.4 LGT también admite la reclamación de determinados actos y actuaciones de los particulares, por razones de interés público, dada la importancia que tienen para la correcta aplicación de los tributos:

- Los relativos a la obligación de repercutir y soportar la retención (en el caso del IVA e IIEE, como puede ser la cuantía del impuesto repercutido o su procedencia).
- La obligación de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta en el caso del IRPF, IS e IRNR, como puede ser la cuantía del impuesto retenido o su procedencia).
- La obligación de expedir, entregar y rectificar facturas, que incumbe a empresarios y profesionales.
- Los que derivan de la relación entre contribuyente y sustituto.

Finalmente, esta lista se completa con la exclusión de la vía económico-administrativa<sup>82</sup> en determinados casos:

- Los actos que den lugar a reclamación en vía administrativa previa a la judicial, civil o laboral o pongan fin a dicha vía.
- Los dictados en procedimientos en los que la resolución que pone fin a la vía administrativa esté reservada al ministro de Hacienda o al secretario de Estado de Hacienda.
- Los dictados en virtud de una ley estatal que los excluya de esta vía, como es el caso de la resolución de la revocación.

En definitiva, es posible efectuar las siguientes consideraciones sobre esta regulación:

1) No pueden impugnarse por esta vía las normas jurídicas, en coherencia con lo dispuesto en el artículo 112.3 LPACAP.

2) La falta de impugnación de un acto provisional no impide la impugnación del acto definitivo, aunque se limite a confirmar el provisional.

### Las contestaciones a las consultas tributarias

Como señalan la STS de 30 de diciembre de 1996 y las SAN de 29 de julio de 1997 y de 19 de enero de 1998, las contestaciones a las consultas tributarias no son impugnables, sin perjuicio de que, posteriormente, el obligado tributario recurra el acto de aplicación de los tributos correspondiente, como podría ser una liquidación tributaria.

<sup>(82)</sup> Artículo 227.5 LGT

### Lectura recomendada

E. Eserverri Martínez (1983). *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativas*. Madrid: Civitas.

3) Es posible impugnar en su totalidad un acto que reproduce uno anterior si este se había anulado por defectos de forma o tramitación.

4) No se pueden impugnar actos de trámite, salvo en los casos señalados. Ahora bien, no significa que no sean fiscalizables, sino que no puede impugnarse autónomamente. Habrá que esperar al acto que ponga fin al procedimiento para impugnar este, alegando la ilegalidad de los actos de trámites, pudiendo llegar a ser el motivo determinante de la nulidad del acto final.

### Cuantía de la reclamación

<sup>(83)</sup>Artículo 35 RGRVA

La cuantía de la reclamación<sup>83</sup> es el importe del componente o la suma de los componentes de la deuda tributaria que sean objeto de impugnación o, en su caso, la cuantía del acto o actuación de otra naturaleza objeto de la reclamación.

Si se impugna una base imponible o un acto de valoración y no se hubiese practicado la oportuna liquidación, la cuantía de la reclamación es el importe de aquellos.

Y en las reclamaciones por actuaciones u omisiones de los particulares, la cuantía es la cantidad que debió ser objeto de retención, ingreso a cuenta, repercusión, consignación en factura o documento sustitutivo o, la mayor de ellas, sin que sea procedente la suma de todas si concurren varias.

## 4.2. Órganos competentes

Los **órganos competentes** (artículos 228 LGT y 28 a 30 RGRVA) para resolver las reclamaciones son los tribunales económico-administrativos, que actúan con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias. Su competencia es irrenunciable e improrrogable, no pudiendo ser alterada por la voluntad de los interesados.

Los tribunales, a su vez, se dividen de la siguiente forma, en el ámbito de las competencias del Estado:

- el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)
- los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR), uno por cada comunidad autónoma
- los Tribunales Económico-Administrativos Locales (TEAL) de las ciudades con Estatuto de autonomía Ceuta y Melilla.

Además, también se considera como un órgano de este tipo a la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, órgano que resuelve el recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

El **ámbito de actuación territorial**<sup>84</sup> de estos tribunales, es el siguiente:

<sup>(84)</sup>Artículo 229.5 LGT

- El del TEAC se extiende a todo el territorio español.
- Los TEAR al territorio de la respectiva comunidad autónoma.
- El de los TEAL a Ceuta o a Melilla.
- El de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina también se extiende a todo el territorio español.

### Organización de los tribunales económico-administrativos

La organización de los tribunales<sup>85</sup> puede articularse en pleno, en salas, o bien de forma unipersonal. El Pleno<sup>86</sup> está formado por el presidente, los vocales y el secretario. A su vez, las salas<sup>87</sup> están formadas por el presidente, un vocal (al menos) y el secretario, pudiéndose nombrar presidente de la Sala a alguno de los vocales cuando en las circunstancias determinadas reglamentariamente. Por último, los tribunales pueden funcionar de forma unipersonal<sup>88</sup>, mediante cualquiera de sus miembros o mediante otros órganos unipersonales determinados reglamentariamente.

Asimismo, se permite la creación de salas desconcentradas en los TEAR<sup>89</sup>.

Por último, debe mencionarse que el presidente del TEAC puede atribuir a los miembros de cualquier órgano económico administrativo la función de resolver reclamaciones propias de la competencia de otro, de manera que desde ese momento puede constituirse como órgano unipersonal o como sala de este. Dicha atribución se realizará mediante una resolución. Las resoluciones dictadas se entenderán adoptadas, a los efectos de recursos, en la sede que tenga atribuida cada tribunal o sala desconcentrada.

En lo que respecta a la **competencia** de los diferentes tribunales económico-administrativos, los TEAR y TEAL tramitan y resuelven las reclamaciones que se planteen respecto de los actos de los órganos periféricos de la Administración central (tanto si son dictados por los ministerios, por entidades de Derecho público dependientes de la Administración general del Estado o por la AEAT: delegados de Hacienda, inspectores regionales, unidades de inspección de las delegaciones, etc.) y de órganos no superiores de la comunidad autónoma o Ceuta o Melilla (esto es, órganos diferentes de las consejerías o direcciones generales). Asimismo, también son competentes para resolver las reclamaciones planteadas contra los actos de los entes locales (actos de gestión censal o catastral ejercidos por delegación). Finalmente, también conocen en primera o única instancia, en función de la cuantía, de las reclamaciones contra actuaciones de los particulares<sup>90</sup> (su competencia viene determinada por el domicilio fiscal de la persona que interponga la reclamación).

Todas estas reclamaciones las conocen **en primera instancia o en única instancia** en función si superan o no una determinada cuantía. Cuando no superen la cuantía determinada reglamentariamente, conocerán los TEAR y los TEAL en única instancia (si bien, la resolución será recurrible ya en vía contencioso-administrativa ante el Tribunal Superior de Justicia de la comunidad autónoma correspondiente); en cambio, cuando la superen conocerán en primera instancia, siendo recurribles las resoluciones mediante el recurso de alzada ante el TEAC.

### Composición de los órganos

La composición de estos órganos está prevista en las Disposiciones adicionales 12ª y 13ª LGT y las normas de organización y competencias están recogidas en los artículos 28 a 34 RGRVA.

<sup>(85)</sup> Artículo 231.1 LGT

<sup>(86)</sup> Artículo 231.2 LGT

<sup>(87)</sup> Artículo 231.3 LGT

<sup>(88)</sup> Artículos 231.4 LGT y 32 RGRVA

<sup>(89)</sup> Artículo 229.6, *in fine*, LGT

<sup>(90)</sup> Artículo 229 LGT

La cuantía que marca la frontera entre la primera y la única instancia está fijada por la Disposición adicional decimocuarta LGT y el artículo 36 RGRVA en 150.000 € cuando se impugnan cuotas o deudas tributarias y en 1.800.000 € cuando se impugnan bases o valores.

### **Cuantía de la reclamación**

<sup>(91)</sup> Artículo 35 RGRVA

Como norma general, la cuantía de la reclamación<sup>91</sup> será el importe del acto o actuación objeto de la reclamación. Los actos que no contengan o no se refieran a una cuantificación económica y las sanciones no pecuniarias se considerarán de cuantía indeterminada. Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración, y no se hubiera practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquellos. Por otro lado, se recogen una serie de reglas específicas. Y, por último, cuando el acto reclamado tenga varias deudas, se tomará la de mayor valor para determinar la cuantía de la reclamación.

El TEAC conoce en única instancia, en primer lugar, de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por los órganos centrales de los ministerios, la AEAT y entidades de derecho público dependientes de la Administración General del Estado, y por los órganos superiores de las comunidades autónomas; en segundo lugar, contra los actos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado y la AEAT y entidades de derecho público dependientes de la Administración General del Estado, o por los órganos superiores de las comunidades autónomas; en tercer lugar, de las reclamaciones interpuestas contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación; y, en cuarto lugar, de las reclamaciones en las que deba oírse (o se haya oído como trámite previo) al Consejo de Estado.

En segunda instancia, el TEAC resuelve en alzada los recursos ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR y TEAL por los actos que superan la cuantía señalada anteriormente (cuando la cuantía de la reclamación sea igual o superior a 150.000 euros de deuda tributaria o de 1.800.000 de base imponible. Asimismo, resuelve los recursos de alzada ordinarios contra las resoluciones dictadas por los TEA autonómicos; también los recursos extraordinarios de revisión y de los extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones (art. 229 LGT).

### **Resolución en unificación de criterio**

Además, se prevé que cuando existan resoluciones de los TEAR o TEAL que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el presidente o la Vocalía Coordinadora del TEAC, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los vocales del TEAC o de los presidentes de los TEAR o TEAL, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del TEAC, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los directores generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los directores de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía respecto a las materias de su competencia.

Por último, hay que tener en cuenta que en los casos en los que es posible plantear recurso de alzada ante el TEAC, se habilita al recurrente a que lo plantee directamente, renunciando, de esta manera, a la primera instancia (recurso *per saltum*).

Cuando existan resoluciones de una Sala desconcentrada de un TEAR que no se adecuen a los criterios del Tribunal o que sean contrarios a los de otra Sala desconcentrada del mismo Tribunal, o que revistan especial trascendencia, el presidente del TEAR podrá promover la adopción de una resolución de fijación de criterio por el Pleno del TEAR o por una Sala convocada a tal fin (art. 229.3 LGT).

Por otro lado, los TEAR y TEAL son competentes para conocer de la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.

### **Órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con Estatuto de autonomía**

Los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con Estatuto de autonomía conocen en primera o en única instancia:

- De las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos de la Administración de las comunidades autónomas y de las ciudades con Estatuto de autonomía no comprendidos, en función de la cuantía de la reclamación.
- De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.

La LGT regula el tema de la **acumulación de recursos y reclamaciones**<sup>92</sup>, en el sentido de que se acumulará su tramitación y resolución (por economía procesal) en distintos casos:

<sup>(92)</sup>Artículo 230 LGT y 37 RGRVA

1) Cuando se interpongan por un mismo interesado en relación con el mismo tributo (por ejemplo, en el caso de liquidaciones del IRPF por diversos ejercicios derivadas de distintas actas de inspección que deriven de un mismo procedimiento).

2) Cuando se interpongan por varios interesados en relación con el mismo tributo y derivadas de un mismo expediente o referidas a idénticas cuestiones y deban ser resueltas por el mismo órgano económico-administrativo.

3) Cuando se interpongan por varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares.

4) Cuando se interponga contra una sanción y contra la deuda de la que derive.

### **Ejemplo**

<sup>(93)</sup>Artículo 230.1.b) LGT

Los Sres. Estévez han adquirido conjuntamente un bien inmueble a una constructora, que constituirá su vivienda habitual. El 23 de mayo, el Sr. Estévez, dado que no está conforme con el IVA que les ha sido repercutido por esta operación, interpone

una reclamación económico-administrativa. Posteriormente, el 28 de mayo, la Sra. Estévez, siguiendo el ejemplo de su marido, también interpone una reclamación económico-administrativa contra el mismo acto.

En este supuesto, se procederá a la acumulación de las reclamaciones<sup>93</sup> presentadas de forma independiente por cada cónyuge, dado que se refieren a una misma actuación.

El Tribunal, de oficio o a instancia de parte, en cualquier momento previo a la terminación, podrá acumular (o dejar sin efecto la acumulación acordada) motivadamente aquellas reclamaciones que considere que deben ser objeto de resolución unitaria que afecten al mismo o a distintos tributos, siempre que exista conexión entre ellas. En el caso de que se trate de distintos reclamantes y no se haya solicitado por ellos mismos, deberá previamente concedérseles un plazo de cinco días para manifestar lo que estimen conveniente respecto de la procedencia de la acumulación<sup>94</sup>.

(94) Artículo 230.2 LGT

La acumulación comporta que el recurso de mayor cuantía es el que se tiene en cuenta para determinar la competencia del TEAC en alzada. Por consiguiente, no cabe sumar las cuantías de los distintos actos recurridos. Los acuerdos de acumulación o por los que se deja sin efecto una acumulación tienen el carácter de actos de trámite y no son recurribles.

#### Denegación de la acumulación

(95) Artículo 37.2 RGRVA

Denegada o dejada sin efecto la acumulación<sup>95</sup>, cada reclamación proseguirá su tramitación, con el envío al tribunal competente, si fuese otro, y sin que sea necesario un nuevo escrito de interposición, ratificación o convalidación. En cada uno de los nuevos expedientes se consignará una copia cotejada de todo lo actuado.

### 4.3. Sujetos legitimados para su interposición

Están legitimados para presentar reclamaciones e intervenir en el procedimiento los obligados tributarios y los sujetos infractores, así como, en general, cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación.

Por lo tanto, puede interponer una reclamación no solo el sujeto pasivo del tributo, sino cualquier obligado tributario destinatario del acto o titular de un derecho o interés legítimo afectado por el acto (artículo 232.1 LGT).

#### Los sujetos legitimados en la LGT

(96) Disposición adicional undécima LGT

La LGT ha eliminado la legitimación del interventor general de la Administración del Estado en las materias a las que se extienda su función fiscalizadora, ya que la función fiscalizadora, tras la creación de la AEAT, se produce a posteriori. No obstante, en las materias de gasto público<sup>96</sup> sí que se contempla la legitimación del Interventor, ya que en esta materia sí que se extiende su función fiscalizadora.

(97) Artículo 241.3 LGT

(98) Artículo 244.2 LGT

(99) Artículo 242.1 LGT

Esta enumeración debe completarse con otros sujetos legitimados en otros preceptos para la interposición de algún tipo de recurso:

- Los directores generales del Ministerio de Hacienda y los directores de departamento de la AEAT en el caso del recurso ordinario de alzada<sup>97</sup>, para el recurso extraordinario de revisión<sup>98</sup> y para el extraordinario de alzada para unificación de criterio<sup>99</sup>.
- El director general de Tributos en el caso del recurso extraordinario para la unificación de doctrina<sup>100</sup>.

Por otro lado, el artículo 232.2 LGT excluye la legitimación de algunos sujetos que, aun pudiendo tener algún interés legítimo, se considera que no es suficiente para el planteamiento del recurso:

- Los funcionarios y empleados públicos, a excepción de los casos en los que se vulnera inmediata y directamente un derecho que les esté reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos.
- Los particulares, si obran por delegación de la Administración o como sus agentes o mandatarios.
- Los denunciante, ya que no tienen la condición de interesados en el procedimiento de aplicación de los tributos.
- Quienes asuman obligaciones tributarias en virtud de un pacto o contrato, ya que el interés que puede tener el sujeto es ajeno a la relación jurídica tributaria.
- Los organismos u órganos que hayan dictado el acto impugnado y las entidades destinatarias de los fondos gestionados mediante dicho acto.

Al margen de los sujetos que plantean la reclamación, pueden **comparecer** otros sujetos en el procedimiento<sup>101</sup>. Se trata de los titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la resolución de la reclamación. Ahora bien, en estos casos, no se retrotrae el procedimiento en ningún caso. Asimismo, si durante la tramitación del procedimiento se detecta la existencia de estos sujetos que no hayan comparecido, deberá notificárseles la existencia de la reclamación para que puedan formular alegaciones en un plazo de quince días, en cuyo caso la resolución que se dicte tendrá plena eficacia respecto de los mismos.

### Ejemplo

**La Sra. López, junto con sus cuatro hermanas, es copropietaria de un local de negocio que tienen alquilado a una empresa de transporte urgente. Tras la finalización de un procedimiento inspector por el IVA relativo al alquiler del local de negocios, la Inspección practica una liquidación por un importe de mil euros. La Sra. López decide interponer una reclamación económico-administrativa.**

Dado que la posible modificación de la liquidación del IVA afectará a todas las comuneras, el tribunal deberá notificar a las hermanas de la Sra. López la existencia de la reclamación económico-administrativa, para que puedan alegar lo que estimen oportuno y puedan ejercer sus derechos.

Finalmente, debemos señalar que el interesado puede actuar mediante **representante**<sup>102</sup>. La representación debe acreditarse en el primer escrito, aunque no esté firmado por el interesado, escrito al que no se dará curso si no está

(100) Artículo 243.1 LGT

### El interés legítimo para reclamar

Ahora bien, como indican las SSTs de 24 de mayo y de 6 de junio de 1988, a estos efectos, no sirve cualquier tipo de interés, sino que ha de ser personal y actual, no siendo suficiente el mero interés por el mantenimiento de la legalidad o frente a futuros o potenciales agravios supuestos.

(101) Artículo 232.3 LGT

(102) Artículo 232.4 LGT

firmado, si bien no impide que el escrito se tenga por presentado, a la espera de que se subsane posteriormente o se ratifique por el interesado en el plazo que conceda el tribunal.

#### 4.4. Iniciación y tramitación del procedimiento

La regulación de las normas generales del procedimiento general económico-administrativo y del procedimiento en única o primera instancia se recoge en los artículos 234-240 LGT, preceptos que son desarrollados, a su vez, por los artículos 48-59 RGRVA.

##### 1) Iniciación del procedimiento

El procedimiento se impulsa, tanto en única como en primera instancia, de oficio (artículo 234 LGT), con sujeción a los plazos establecidos, que no podrán ser objeto de prórroga ni necesitarán que se declare su finalización. Los actos y notificaciones que afecten a los interesados o pongan fin a una reclamación deberán ser notificados al interesado.

El procedimiento es **gratuito**, salvo que el recurso o reclamación resulten desestimados o inadmitidos y se aprecie temeridad o mala fe, en cuyo caso pueden exigírsele a la persona a quien resulta imputable dicha temeridad o mala fe las costas.

##### La condena en costas

<sup>(103)</sup>Arts. 234.5 LGT y 51 RGRVA

La condena en costas se impondrá en la resolución que se dicte, mencionando de forma expresa los motivos por los que se aprecia la concurrencia de mala fe o temeridad, así como la cuantificación de la condena. Cuando se haya interpuesto un recurso de alzada ordinario, la eficacia de la condena en costas dictada en primera instancia queda supe-  
ditada a la confirmación de la condena en la resolución que se dicte en el recurso de alzada ordinario<sup>103</sup>.

En relación con la cuantificación de las costas, representarán el 2% de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 €, para las reclamaciones o recursos resueltos por un órgano unipersonal, y de 500 €, para los que se resuelvan por un órgano colegiado. Cuando el órgano o tribunal hubiera acordado la condena en costas, el delegado de Economía y Hacienda será competente para exigir su pago y conceder al condenado un periodo voluntario para que las satisfaga. Transcurrido dicho plazo sin que aquellas se hubieran hecho efectivas, se procederá a su exacción por el procedimiento de apremio.

Contra el acuerdo de condena en costas impuesta en la resolución económico-administrativa no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pudiera interponerse, de ser procedente.

##### La interposición de la reclamación económico-administrativa

<sup>(104)</sup>Artículo 235.2 LGT

El procedimiento se inicia con la presentación del escrito de interposición del recurso<sup>104</sup>. Este acto puede limitarse a la simple interposición (presentando un escrito en el que se pide que se tenga por interpuesta la reclamación, identificando al reclamante, el acto o actuación reclamado, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone, y si el acto impugnado consiste en una actuación de particulares, afecta a la relación entre sustituto y contribuyente o está referido al deber de facturar, debe identificarse a la



persona recurrida y su domicilio y adjuntar todos los antecedentes que obren a disposición del reclamante o en registros públicos), o bien puede incluir ya las alegaciones en que se fundamenta la pretensión de revisión, sin perjuicio de que posteriormente pueda ampliarlas.

Si solamente se presenta una simple interposición, posteriormente se presentarán las alegaciones, en las que se expondrán los hechos, los fundamentos de derecho y se formulará el suplico.

Se tendrá por acreditada la representación voluntaria, sin necesidad de aportar uno de los medios establecidos en el artículo 46.2 LGT, cuando la representación hubiera sido admitida por la Administración Tributaria en el procedimiento en el que se dictó el acto impugnado (art. 234.2 LGT).

El **plazo para la presentación**<sup>105</sup> es de un mes a partir de la notificación del acto que se impugna, desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión o de la sustitución.

<sup>(105)</sup>Artículo 235.1 LGT

### Ejemplo

**La Inspección notifica a la Sra. Gómez una liquidación en concepto de IRPF el día 16 de septiembre. Decide interponer un recurso de reposición contra dicha liquidación por no estar de acuerdo con la misma.**

El plazo para interponer la reclamación económico-administrativa, de acuerdo con lo previsto en el artículo 225.1 LGT es de un mes, a partir de la recepción de la notificación del acto a impugnar. Por lo tanto, la Sra. Gómez podría interponer la reclamación desde el día 17 de septiembre hasta el día 16 de octubre (si es hábil, o hasta el inmediato hábil siguiente).

### Supuestos de silencio administrativo

En los supuestos de silencio administrativo, se puede interponer la reclamación desde el día siguiente a aquel en que produzcan sus efectos. Si con posterioridad a la interposición de la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, se remitirá al Tribunal, una vez notificada al interesado. En la notificación se advertirá que la resolución expresa, según su contenido, se considerará impugnada en vía económico-administrativa, o causará la terminación del procedimiento por satisfacción extraprocésal. En todo caso, se concederá el plazo de un mes, a contar desde el día siguiente a la notificación, para que el interesado pueda formular ante el Tribunal las alegaciones que tenga por convenientes.

En el caso de reclamaciones relativas al deber de facturar, el plazo se cuenta transcurrido un mes desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de dicho deber. Finalmente, dicho plazo de un mes se cuenta desde el día siguiente al de finalización del periodo voluntario de pago si se trata de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva.

#### El plazo de interposición de la reclamación

La LGT de 2003 ha ampliado en quince días el plazo previsto en la regulación anterior, lo cual merece una valoración positiva.

El escrito de interposición<sup>106</sup> se presenta ante el órgano administrativo que dictó el acto reclamado, y no ante el órgano económico-administrativo, salvo que se trate de la impugnación de actuaciones entre particulares, de la relación entre sustituto y contribuyente o la obligación de facturar, en cuyo caso se presentará ante el tribunal competente para resolver la reclamación.

<sup>(106)</sup>Artículo 235.3 y 4 LGT

### La presentación del escrito de interposición de la reclamación

El órgano administrativo que dictó el acto deberá remitir el escrito de interposición al tribunal competente en el plazo de un mes, junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente, al que podrá incorporar un informe si fuese necesario con las observaciones pertinentes.

Si el órgano administrativo no remite el escrito de interposición y el expediente en el plazo de un mes, es suficiente con que el reclamante presente ante el tribunal la copia sellada del escrito, a los efectos de que pueda tramitarse y resolverse la reclamación económico-administrativa.

Si el escrito de interposición contiene las alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto, a la vista de las mismas, podrá anular total o parcialmente el acto, mediante revocación, antes de remitir el expediente al tribunal económico-administrativo dentro del plazo de un mes, siempre que previamente no se hubiese presentado recurso de reposición. Si se revoca el acto, el órgano deberá remitir al Tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición y el expediente.

La interposición de la reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto reclamable cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.

## 2) Tramitación del procedimiento

Tras la recepción del expediente, el tribunal lo pone a disposición de los interesados para que formulen **alegaciones**<sup>107</sup>, por un plazo de un mes, dentro del cual deberán presentar el escrito con aportación o proposición, en su caso, de las pruebas correspondientes.

<sup>(107)</sup>Artículo 236.1 LGT

### **Puesta de manifiesto del expediente electrónico a través de medios electrónicos**

La puesta de manifiesto del expediente electrónico se puede realizar a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, y pueden presentarse por estos medios las alegaciones y pruebas. Los obligados a interponer la reclamación de forma electrónica deberán de presentar las alegaciones, pruebas, y cualquier otro escrito, por esta misma vía. En caso de deficiencia técnica imputable a la Administración Tributaria que imposibilite la realización del trámite por esta vía, el Tribunal adoptará las medidas oportunas para evitar perjuicios al interesado, pudiendo, entre otras, conceder un nuevo plazo, prorrogar el anteriormente concedido o autorizar que se realice por otros medios.

Cuando se trate de reclamaciones que tengan por objeto actuaciones de los particulares, la relación entre sustituto y contribuyente o el deber de facturar, el tribunal notificará la interposición de la reclamación a la persona recurrida para que comparezca<sup>108</sup>, mediante escrito de mera personación, adjuntando todos los antecedentes de que dispongan o que se encuentren en registros públicos.

<sup>(108)</sup>Artículo 236.2 LGT

### **Otras cuestiones de tramitación del procedimiento**

Por otro lado, el tribunal podrá solicitar informe al órgano que dictó el acto<sup>109</sup> (incluso pueden reglamentarse supuestos en que sea preceptivo), para poder aclarar las cuestiones necesarias, dándole traslado del mismo al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo.

<sup>(109)</sup>Artículo 236.3 LGT

<sup>(110)</sup>Artículo 57.3 RGRVA

<sup>(111)</sup>Artículo 58 RGRVA

En cuanto a la prueba, el artículo 236.4 LGT señala que las pruebas testificales, periciales y las que consistan en declaración de parte, se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien delegue, que extenderá el acta correspondiente. No es posible la denegación de la práctica de pruebas referidas a hechos

relevantes. La resolución de la reclamación debe enumerar las pruebas no pertinentes y decidirá sobre las no practicadas. Cuando se trate de pruebas e informes practicados o solicitados de oficio<sup>110</sup>, debe ponerse de manifiesto el expediente a los interesados para que aleguen lo que estimen oportuno en un plazo de diez días, desde el día siguiente a la notificación de la apertura de dicho plazo.

El artículo 236.5 LGT dispone que puede prescindirse de toda esta fase de instrucción cuando de las alegaciones formuladas en el escrito de interposición, junto con los documentos aportados por el recurrente, resulten acreditados todos los datos necesarios para resolver o puedan tenerse por ciertos o resulte evidente un motivo de inadmisibilidad.

A su vez, el artículo 236.6 LGT permite plantear cuestiones incidentales en las alegaciones o en su ampliación, sobre extremos que, sin constituir el fondo del tema, estén relacionadas con el mismo o con la validez del procedimiento y cuya resolución constituya requisito previo y necesario para la tramitación de la reclamación, no pudiendo aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo. Por lo tanto, se resolverán de forma previa y separada, pudiendo actuar el tribunal de forma unipersonal. Tales cuestiones incidentales<sup>111</sup> se plantearán en el plazo de quince días, contados desde el día siguiente a aquel en que se tenga constancia fehaciente del hecho o acto que las motive.

La resolución no será susceptible de recurso, si bien el recurrente, al recibir la resolución de la cuestión incidental, podrá discutir de nuevo su objeto con ocasión del recurso que se plantee contra la resolución de la reclamación.

Finalmente, la LGT se refiere a la **extensión de la revisión**<sup>112</sup> en vía económico-administrativa, en el sentido de que se someten a resolución del tribunal todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, con independencia de que hayan sido planteadas por los recurrentes, con la prohibición de que puedan empeorar la situación inicial de los mismos. Ahora bien, cuando el tribunal decide examinar y resolver cuestiones no planteadas por el interesado, deberá exponerlas para que pueda formular alegaciones en un plazo de diez días (desde el día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo).

(112) Artículos 237 LGT y 59 RGRVA

### **Cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea**

(113) Art. 58 bis RGRVA

Si aprecia de oficio la procedencia del planteamiento de la cuestión prejudicial<sup>113</sup>, el Tribunal Económico-Administrativo concederá un plazo de quince días al reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria que dictó el acto impugnado para que formulen alegaciones en relación, exclusivamente, con la procedencia de dicho planteamiento. A fin de que las partes puedan efectuar alegaciones teniendo en cuenta todos los antecedentes que ha tomado en consideración el Tribunal para decidir de oficio tal planteamiento, el escrito de concesión del plazo para que formulen alegaciones las partes se acompañará de una moción razonada sobre los motivos por los que el Tribunal estima que procede su planteamiento. Si, por el contrario, el planteamiento de la cuestión prejudicial ha sido solicitado por el reclamante, el Tribunal concederá igual plazo al órgano competente de la Administración tributaria autora del acto.

(114) Art. 237.3 LGT

Una vez planteada la cuestión prejudicial, el Tribunal podrá conceder un plazo adicional de diez días si entendiéndose necesaria la presentación de alegaciones complementarias o una reformulación de la cuestión prejudicial.

Cuando se hubiese planteado una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión, se suspenderá el procedimiento económico-administrativo desde su planteamiento y hasta que se reciba la resolución que resuelva la cuestión prejudicial. Asimismo, procederá la suspensión del curso de aquellos procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada. Dicha suspensión se comunicará a los interesados en el procedimiento económico-administrativo y esta determinará la suspensión del cómputo del plazo de prescripción de los derechos a que se refiere el artículo 66 de esta ley, cómputo que continuará

una vez se reciba en el órgano económico-administrativo competente la resolución de la cuestión planteada<sup>114</sup>.

#### 4.5. Terminación del procedimiento y suspensión de la ejecución del acto impugnado

##### 1) Terminación del procedimiento

Concluida la tramitación del procedimiento, el tribunal dictará la resolución. La **resolución**<sup>115</sup> constituye una de las formas de terminación del procedimiento, junto con la renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente, el desistimiento de la petición o instancia, la caducidad y la satisfacción extraprocesal.

(115) Artículo 238.1 LGT

En todos estos casos, a excepción de la terminación por resolución, el procedimiento finaliza con el archivo de las actuaciones que debe estar suficientemente motivado; dicho acuerdo, según el artículo 238.2 LGT, podrá ser adoptado mediante órganos unipersonales y podrá revisarse mediante el recurso de anulación previo al de alzada.

La **resolución**, como forma normal de finalización del procedimiento, tiene carácter inexcusable, sin que el tribunal pueda abstenerse de resolver alegando duda o deficiencia de los preceptos legales.

Las resoluciones deben realizarse por escrito y deben contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho<sup>116</sup> en que se basen, decidiendo todas las cuestiones suscitadas en el expediente, con independencia de que hayan sido o no planteadas por los interesados. Además, producirá plenos efectos no solo frente a quien la interpuso, sino también frente a los interesados a quienes se les haya notificado la existencia de la reclamación.

(116) Artículo 239 LGT

El **plazo de resolución**<sup>117</sup> es de un año desde la interposición de la reclamación. El incumplimiento de dicho plazo supone que el interesado considere desestimada la reclamación por silencio administrativo, pudiendo interponer el recurso correspondiente o bien puede simplemente esperar a que se dicte resolución expresa. Además, transcurrido el plazo de un año sin que se haya dictado resolución expresa, si ha mediado suspensión, deja de devengarse el interés de demora<sup>118</sup>.

(117) Artículo 240.1 LGT

(118) Artículo 240.2 LGT en conexión con el artículo 26.4 LGT

##### Clases de resoluciones

Pueden distinguirse las siguientes clases de resoluciones. En primer lugar, como acabamos de señalar, la resolución del tribunal puede ser **expresa** o **presunta**. Además, en el primer caso, la resolución, en función de su contenido, puede ser estimatoria, desestimatoria, o bien no entrar en el fondo del asunto y ser simplemente de inadmisibilidad.

Cuando la resolución es **estimatoria**, se produce la confirmación del acto impugnado, pudiendo anularlo total o parcialmente tanto por razones de fondo como de forma. En este último caso, si los defectos formales, a juicio del tribunal, han reducido las posibilidades de defensa del interesado, provocarán la anulación del acto en la parte afectada, retro trayéndose las actuaciones al momento en que tuvo lugar el defecto.

La resolución de **inadmisibilidad**, dictada incluso actuando el tribunal de forma unipersonal, puede deberse a las siguientes causas contempladas en el artículo 239.4 LGT: impugnación de actos o resoluciones no susceptibles de reclamación o recurso en vía económico-administrativa; presentación fuera de plazo de la reclamación; falta de identificación del acto o actuación impugnado; falta de relación entre la petición contenida en el escrito de interposición y el acto o actuación recurrido; existencia de defectos de legitimación o de presentación, y, finalmente, existencia de un acto firme y consentido que constituye el fundamento exclusivo del acto impugnado, cuando se recurra contra actos que reproduzcan otros anteriores definitivos y firmes o actos confirmatorios de otros consentidos y cuando exista cosa juzgada.

Con carácter general, los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación. Además, salvo en los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes.

Los plazos para interponer los correspondientes recursos<sup>119</sup> contra la resolución expresa comienzan el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

(119) Artículo 240.1 LGT

La resolución dictada tiene plena eficacia respecto de los interesados a quienes se haya notificado la existencia de la reclamación<sup>120</sup>.

(120) Art. 239.5 LGT

### **Resoluciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares**

Las resoluciones de los TEA dictadas en las reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de los particulares, a que se refiere el artículo 227.4 LGT, una vez hayan adquirido firmeza, vincularán a la Administración Tributaria en cuanto a la calificación jurídica de los hechos tenidos en cuenta para resolver, sin perjuicio de sus potestades de comprobación e investigación. A tal efecto, estas resoluciones serán comunicadas a la Administración competente.

Por otro lado, la doctrina del TEAC<sup>121</sup> contenida en sus resoluciones **vincula** a los TEAR, TEAL y a los órganos económico-administrativos de las CC. AA. y de las ciudades con Estatuto de autonomía (que será objeto de publicación). A su vez, la doctrina sentada por el Pleno de cualquier TEA vincula a las salas y la de ambos a los órganos unipersonales.

(121) Artículo 239.7 LGT

### **Costas del procedimiento**

(122) Artículo 51 RGRVA

El órgano económico-administrativo puede apreciar la existencia de temeridad o mala fe del reclamante a los efectos de exigirle que sufrague las costas del procedimiento<sup>122</sup> cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude de ley o procedimental. Dicha temeridad o mala fe existe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una fina-

lidad exclusivamente dilatoria (circunstancias que deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo).

Ahora bien, no se imponen las costas del procedimiento cuando la reclamación hubiese sido estimada en primera instancia total o parcialmente.

Los actos resolutorios deben ser ejecutados en sus propios términos<sup>123</sup>, salvo que se hubiera acordado la suspensión del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantenga en otras instancias. A estos efectos, la interposición del recurso de alzada ordinario no impide la ejecución de las resoluciones (a excepción de los supuestos de suspensión).

(123) Artículos a 66 a 69 RGRVA

En supuestos distintos de retroacción de actuaciones (es decir, supuestos de estimación por razones sustantivas o de fondo), se establece el plazo de un mes para notificar los actos de ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes. Se regulan previsiones específicas para el caso de incumplimiento en el plazo legalmente establecido de la resolución del Tribunal que imponga la obligación de expedir factura (art. 239.6 LGT).

## 2) Suspensión de la ejecución del acto impugnado

A la suspensión de la ejecución del acto impugnado se refiere la normativa tributaria, con un distinto alcance en función de los supuestos<sup>124</sup>.

(124) Artículos 233 LGT y 39 RGRVA

### Los supuestos contemplados de suspensión

**1) Suspensión automática cuando se aportan garantías:** depósito de dinero o valores públicos, aval o fianza solidarios por entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia en los supuestos que se establezcan.

**2) Suspensión no automática:** cuando el interesado no puede presentar las garantías anteriores, pero aporta otras que el tribunal estime suficientes. En este caso, puede revisarse la suspensión concedida si varían las circunstancias en que se decidió, pierden su valor o efectividad las garantías aportadas, o bien se conocen bienes o derechos del interesado susceptibles de garantizar el acto y que fueran desconocidos al concederse la suspensión.

**3) Suspensión con dispensa total o parcial de garantías:** cuando la ejecución del acto cause perjuicios de imposible o difícil reparación. Asimismo, podrá revisarse la suspensión concedida en las mismas circunstancias que en el supuesto anterior.

**4) Suspensión automática sin necesidad de aportar garantías:** cuando se impugna una sanción, ya que no son ejecutivas en tanto no sean firmes en vía administrativa.

No obstante, esta suspensión automática sin aportación de garantía no se extiende a las responsabilidades por el pago de sanciones para los responsables solidarios del artículo 42.2 LGT (quienes han impedido, de cualquier forma, que la Administración tributaria pueda embargar o enajenar bienes del deudor). La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta el momento en el que se acuerde la suspensión de la ejecución por la impugnación del responsable.

5) Suspensión sin necesidad de aportar garantías: cuando se aprecie que al dictarlo se pudo incurrir en error aritmético, material o de hecho.

6) Si se recurre una parte de la deuda, la suspensión se refiere solo a la misma, y se debe ingresar el resto.

7) En los supuestos de actos cuyo objeto no es una deuda o cantidad líquida, puede suspenderse si el interesado así lo solicita y justifica que su ejecución podrá causar daños de imposible o difícil reparación.

8) En ningún caso podrá obtenerse la suspensión cuando se trate de un recurso extraordinario de revisión.

9) En los casos del artículo 68.9 LGT, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación.

En cuanto al **importe de la garantía aportada**<sup>125</sup>, debe cubrir el importe del acto, los intereses de demora generados por la suspensión y los recargos que puedan proceder en caso de ejecución de la garantía.

<sup>(125)</sup> Artículos 233.1 LGT y 41 RGRVA

### Obligaciones conexas

En el caso de las obligaciones tributarias conexas, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán, asimismo, las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación.

Al respecto, señala el RGRVA<sup>126</sup> que, en los casos de suspensión no automática, la suspensión concedida tendrá efectos desde la fecha de la solicitud.

<sup>(126)</sup> Artículo 42 RGRVA

### Ejemplo

**A la Sra. Antúnez se le ha impuesto una sanción de cien euros por no comunicar el cambio de domicilio fiscal a la Administración Tributaria. Puesto que discrepa de la imposición de la misma, interpone una reclamación económico-administrativa.**

Como el acto impugnado en vía económico-administrativa es una sanción, de acuerdo con lo previsto en el artículo 233.1 LGT en conexión con lo dispuesto artículo 212.3 LGT, se suspenderá automáticamente la ejecución de la sanción sin necesidad de que la Sra. Antúnez aporte garantía alguna.

En cuanto a la **duración de la suspensión** acordada, el artículo 233.8 LGT prevé que se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias. Asimismo, en los casos en que se interpuso el recurso de reposición, se mantendrá en la vía económico-administrativa la suspensión que hubiere sido acordada en reposición, en las condiciones señaladas reglamentariamente.

Asimismo, se mantendrá en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración la interposición del recurso contencioso-administrativo durante el plazo de interposición del mismo solicitando la suspensión, la

<sup>(127)</sup> Artículo 233.9 LGT

suspensión<sup>127</sup> se mantendrá mientras la garantía aportada en vía administrativa conserve su vigencia y hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión.

Finalmente, cuando se dicte resolución de la reclamación y, como consecuencia, deba ingresarse total o parcialmente el importe del acto impugnado, se liquidará **interés de demora** por todo el periodo de suspensión, salvo por incumplimiento del plazo máximo de resolución por causa imputable al Tribunal, de acuerdo con lo previsto por el artículo 233.10 LGT, en conexión con los artículos 26.4 y 212.3 LGT.

El reembolso del coste de las garantías y el procedimiento para hacerlo efectivo se regulan por lo dispuesto en los artículos 72 a 79 RGRVA.

#### **4.6. Recursos de anulación, alzada, contra la ejecución y extraordinarios**

##### **1) Recurso de alzada ordinario**

Las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR y TEAL y por los órganos económico-administrativos de las CC. AA. y de las ciudades con Estatuto de autonomía son recurribles en alzada ante el TEAC, cuando el acto o actuación impugnado supera la cuantía señalada reglamentariamente, tal como se ha analizado. El recurso de alzada<sup>128</sup> tiene carácter preceptivo en estos casos por razón de la cuantía, ya que es el recurso que pone fin a la vía económico-administrativa. La resolución puede confirmar o revocar la dictada en primera instancia.

(128) Artículos 241 LGT y 61.2 RGRVA

Al escrito de interposición podrá acompañarse la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. Dicha solicitud suspende cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el TEAC decida sobre la procedencia o no de la petición de suspensión. La suspensión se fundamentará por la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado, y no es necesaria la aportación de garantía. Además, será necesario aportar informe en el que se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

El recurso de alzada se **interpondrá** en el plazo de un mes desde el día siguiente al de la notificación de la resolución. En el propio escrito de interposición deberán exponerse alegaciones y se adjuntarán las pruebas oportunas, cuando el recurrente se haya personado en la primera instancia.

La **legitimación**<sup>129</sup> para plantearlo no solo corresponde al recurrente, sino también a determinados órganos directivos de la Administración (directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los directores de departa-

(129) Artículo 241.3 LGT



mento de la AEAT en materia de su competencia), así como a órganos equivalentes o asimilados de las CC. AA. y de las ciudades con Estatuto de autonomía en materia de su competencia.

El **plazo de resolución**<sup>130</sup> es de un año contado desde la interposición del recurso. El incumplimiento de dicho plazo supone que el interesado considere desestimada la reclamación por silencio administrativo, pudiendo interponer el recurso correspondiente a partir del día siguiente de la finalización del plazo del año para resolver, o bien puede simplemente esperar a que se dicte resolución expresa. Por otra parte, transcurrido el plazo de un año sin que se haya dictado resolución expresa, si ha mediado suspensión, deja de devengarse el interés de demora.

## 2) Recurso de anulación

Tiene carácter previo al recurso de alzada y se puede **interponer**, en un plazo de quince días ante el tribunal que dictó la resolución que se impugna, en determinados supuestos<sup>131</sup>:

- Declaración incorrecta de la inadmisibilidad de la reclamación.
- Declaración de inexistencia de las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas.
- Existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución.
- Finalmente, puede plantearse contra el acuerdo de archivo de las actuaciones.

El recurso de anulación no procederá frente a la resolución del recurso extraordinario de revisión. Por otro lado, la interposición del recurso de anulación suspenderá el plazo para la interposición del recurso ordinario de alzada que, en su caso, proceda contra la resolución impugnada, cuyo cómputo se iniciará de nuevo el día siguiente al de la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de anulación o el día siguiente a aquel en que se entienda desestimado por silencio administrativo.

El escrito de interposición incluirá las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas. El **plazo de resolución** es de un mes, transcurrido el cual sin resolución expresa, deberá entenderse desestimado.

## 3) Recurso contra la ejecución

### Renuncia a la primera instancia

Conviene recordar que en los casos en los que es posible plantear recurso de alzada ante el TEAC, el artículo 229.4 LGT habilita al recurrente a que lo plantee directamente ante este órgano.

<sup>(130)</sup> Artículo 26.4 LGT

<sup>(131)</sup> Artículos 241 bis LGT y 60 RGRVA

Los actos de ejecución de las resoluciones económicas y administrativas se ajustarán a sus pronunciamientos. Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar un recurso contra la ejecución.<sup>132</sup>

(132) Artículo 241.ter LGT

La **competencia** para conocer este recurso corresponde al órgano del tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en los que haya que actuar para dar cumplimiento al fallo.

El **plazo de interposición** de este recurso es de un mes, a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

La **tramitación** de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo para resolver el recurso.

En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.

No es imposible interponer el recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución.

#### 4) Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio

En relación con las resoluciones de los TEAR, TEAL y los órganos económico-administrativos de las CC. AA. y ciudades con Estatuto de autonomía no susceptibles de recurso ordinario de alzada (y las dictadas por estos últimos órganos dictadas en única instancia) puede plantearse el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La **legitimación**<sup>133</sup> para interponer este recurso corresponde a los directores generales del Ministerio de Hacienda y a los directores de departamento de la AEAT y por los órganos equivalentes o asimilados de las CC. AA. y de las ciudades con Estatuto de autonomía respecto a las materias de su competencia, con la finalidad de uniformar el criterio, cuando se estime gravemente dañosa y errónea la resolución dictada por el TEAR o TEAL correspondiente, cuando

(133) Artículos 242 LGT y 61.1 RGRVA

no se adecuen a la doctrina del TEAC o cuando apliquen criterios distintos a los utilizados por otros TEAR o TEAL o por los órganos económico-administrativos de las CC. AA. y de las ciudades con Estatuto de autonomía.

Por lo tanto, su **finalidad** es la de uniformar el criterio administrativo (artículo 242.4 LGT) vinculando a los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración Tributaria, pero no tiene ninguna repercusión en el caso objeto de revisión.

Se prevé, como forma de asegurar la efectividad de este tipo de recurso, que, cuando los TEAR, TEAL o los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con Estatuto de autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.

El **plazo** para plantear el recurso es de tres meses desde el día siguiente al de la notificación de la resolución. La **resolución** deberá dictarse en un plazo de tres meses y deberá respetar la situación jurídica del particular derivada de la resolución que se recurra y unificará el criterio aplicable.

## 5) Recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina

Este recurso extraordinario responde a la misma filosofía que el recurso anterior de unificar la doctrina económico-administrativa dictada, en este caso, por el TEAC.

### Objeto del recurso

Señala la RTEAC de 24 de septiembre de 2008 que el objeto de este recurso son los criterios...

"...que han desembocado en el resultado final de la resolución plasmado en su correspondiente "fallo", con abstracción de las circunstancias fácticas del caso concreto".

La **legitimación**<sup>134</sup> para interponerlo corresponde exclusivamente al director general de Tributos cuando esté en desacuerdo con el contenido de las resoluciones dictadas por el TEAC. Asimismo, pueden interponerlo los directores generales de Tributos de las comunidades autónomas y ciudades con Estatuto de autonomía cuando la resolución recurrida derive de un órgano dependiente de la respectiva comunidad autónoma o ciudad con Estatuto de autonomía.

<sup>(134)</sup> Artículos 243 LGT y 61.4 RGRVA

Mientras que la **competencia para su resolución** se atribuye a la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, compuesta por el presidente (que es el presidente del TEAC), tres vocales del TEAC, el director general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, el director general de la AEAT, el director general o del departamento de la AEAT de que dependa el órgano que dictó

el acto y, por último, el presidente del Consejo de Defensa del Contribuyente. Cuando se recurra una resolución de un órgano dependiente de una comunidad autónoma o ciudad con estatuto, las referencias al director de la AEAT y al director general o del departamento de la AEAT deben entenderse efectuadas a los órganos equivalentes de tal comunidad autónoma o ciudad con Estatuto de autonomía.

La resolución se adopta por mayoría de los miembros de la Sala Especial, si bien, en caso de empate, decide el voto del presidente de la Sala Especial.

El **plazo**<sup>135</sup> para adoptar la resolución es de seis meses, y se debe respetar la situación jurídica del particular derivada de la resolución impugnada y establecer la doctrina aplicable. La doctrina contenida en la resolución es vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las CC. AA. y de las ciudades con Estatuto de autonomía y para el resto de la Administración Tributaria del Estado y de las CC. AA. y ciudades con Estatuto de autonomía.

<sup>(135)</sup> Artículo 243.4 LGT

## 6) Recurso extraordinario de revisión

Procede contra los actos de la Administración Tributaria y las resoluciones económico-administrativas firmes cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en la LGT<sup>136</sup>, relativas a defectos que ya no es posible revisar por los medios ordinarios (si se alegan otras circunstancias, se acuerda la inadmisibilidad del recurso):

<sup>(136)</sup> Artículos 244 LGT y 62 RGRVA

a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución de la reclamación, ignorados al dictarse el acto o resolución recurridos o de imposible aportación entonces al expediente y que evidencien el error cometido.

b) Que en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.

c) Que el acto o resolución se hubiera dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

La **legitimación**<sup>137</sup> para interponerlo corresponde a los interesados, los directores generales del Ministerio de Hacienda, directores de departamento de la AEAT y los órganos equivalentes de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos estatales. En tanto que la **competencia** para resolver el recurso corresponde al TEAC, que puede actuar de forma unipersonal para declarar la inadmisibilidad.

<sup>(137)</sup> Artículo 242.2 LGT en conexión con el artículo 241.3 LGT

El **plazo de interposición**<sup>138</sup> es de tres meses desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial. La interposición del recurso no suspenderá, en ningún caso, la ejecución del acto.

(138) Artículo 233.11 LGT

El **plazo máximo** para dictar resolución es de seis meses, transcurrido el cual sin resolución expresa, se entenderá desestimado el recurso, pudiendo a estos efectos el interesado interponer recurso contencioso o esperar a que se dicte la resolución expresa.

#### 4.7. Procedimiento abreviado

Las reclamaciones (artículos 245.2 LGT y 64 RGRVA) tramitadas en este procedimiento son resueltas en única instancia por los TEA, que pueden actuar de forma unipersonal, con la finalidad de conseguir una mayor agilidad en la tramitación. Se trata de un procedimiento imperativo, no facultativo para el reclamante.

El procedimiento abreviado, en la medida en que reduce la tramitación prevista para el procedimiento general, está reservado efectivamente para reclamaciones de poca entidad (cuando sean de cuantía inferior a 6.000 € o de 72.000 €, si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones)<sup>139</sup>, pero no está atribuido, necesariamente, a órganos unipersonales. Así pues, la simplificación de este procedimiento abreviado no afecta al número de componentes del órgano que debe resolver.

(139) Artículo 245.1 LGT

#### Ejemplo

El Sr. Rodríguez decide interponer una reclamación económico-administrativa contra la liquidación que, en concepto de IVA, le ha sido practicada por la Inspección y notificada el 3 de abril, con un importe de cuatrocientos cincuenta euros.

(140) Artículo 64 RGRVA

Teniendo en cuenta que el importe del acto impugnado (cuatrocientos cincuenta euros de cuota) no supera los seis mil euros, la reclamación será resuelta en el seno del procedimiento abreviado<sup>140</sup>.

El procedimiento se **inicia** con la presentación del escrito que identificará el acto y el reclamante<sup>141</sup>, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone, y contendrá las alegaciones, la copia del acto impugnado y las pruebas oportunas. Se presenta el escrito ante el órgano que dictó el acto, que deberá remitirlo al tribunal, pudiendo antes modificarlo o anularlo y dictar otro. El **plazo** para interponerlo es de un mes.

(141) Artículos 246.1 LGT y 65 RGRVA

Durante la **tramitación**, el órgano podrá decidir, de oficio o a instancia del interesado, la celebración de una vista oral, y le comunicará al interesado el día y la hora para personarse y fundamentar sus alegaciones. Antes de recibir el expediente, podrá dictar resolución si de la documentación aportada resultan acreditados los datos precisos para resolver.

En cuanto a la **resolución**<sup>142</sup>, el **plazo máximo** para resolver es de seis meses desde la interposición de la reclamación, transcurrido el cual sin resolución expresa, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación y podrá interponer el recurso procedente o esperar a que se dicte resolución expresa. Existe obligación para el tribunal de resolver expresamente.

(142) Artículo 247.3 LGT

Contra la resolución que se dicte no cabe recurso de alzada, pero sí los extraordinarios de alzada y revisión, contándose los plazos para su interposición desde el día siguiente a la notificación de la resolución expresa o desde el día siguiente de la finalización del plazo máximo de duración de seis meses. Transcurrido el plazo de seis meses sin que se haya dictado resolución expresa<sup>143</sup>, si ha mediado suspensión, deja de devengarse el interés de demora.

(143) Artículos 247.4 y 26.4 LGT

La ejecución de las resoluciones<sup>144</sup> de los Tribunales de Justicia se efectúa conforme a lo establecido en la normativa reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa.

(144) Artículo 70 RGRVA

## 5. El recurso contencioso-administrativo en materia tributaria

El artículo 249 LGT, señala que contra las resoluciones del procedimiento económico-administrativo que pongan fin a esta vía, es posible interponer recurso contencioso-administrativo ante el órgano jurisdiccional competente, regulado en la Ley 29/1998, de 3 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. El recurso contencioso-administrativo no presenta peculiaridades importantes en el ámbito tributario, regulándose en todo por lo previsto para esta jurisdicción en la LJCA.

El recurso contencioso-administrativo procede respecto de las disposiciones de carácter general y los actos expresos y presuntos de las Administraciones públicas que pongan fin a la vía administrativa, si son definitivos así como los de trámite cuando decidan directa o indirectamente sobre el fondo del asunto, determinen la imposibilidad de continuar el procedimiento, produzcan indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos. Igualmente, procede este recurso contra la inactividad administrativa y contra las actuaciones materiales de la Administración que constituyan vía de hecho.

El **plazo** de interposición del recurso<sup>145</sup> es de dos meses a partir de la notificación o publicación del acto expreso o la disposición general impugnados, o de seis meses si se trata de un acto presunto (desde el momento en que debe entenderse producido).

<sup>(145)</sup>Artículos 45 y 46 LJCA

En el caso de **impugnación de actos de gestión tributaria local**<sup>146</sup>, son competentes los Juzgados de lo Contencioso del territorio, que son órganos jurisdiccionales unipersonales. Si la cuantía supera los 30.000 euros, se puede recurrir en apelación ante el Tribunal Superior de Justicia que corresponda.

<sup>(146)</sup>Artículos 8 y 10 LJCA

Las **resoluciones del TEAC** son recurribles ante la Audiencia Nacional, (aunque con eventual casación ante el TS si el asunto supera 600.000 euros) y las **resoluciones en única instancia de los TEAR** lo son ante los Tribunales Superiores de Justicia (sin posibilidad de casación ante el TS).

En el caso de **actos tributarios dictados por una comunidad autónoma**, debe distinguirse entre tributos propios y cedidos. En el primer caso, si los actos fueron dictados por un órgano periférico o se trata de resoluciones adoptadas por órganos centrales de recursos administrativos contra aquellos confirmándolos íntegramente, es competente el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo del territorio (siendo posible la apelación ante el TSJ si la cuantía excede

los 30.000 €); mientras que si los actos fueron dictados por órganos centrales o estos adoptan resoluciones de recursos no confirmatorios del acto, es competente el TSJ (con posibilidad de casación si se supera la cuantía de 600.000 €).

En el segundo caso, esto es, cuando se trata de tributos cedidos, el recurso se interpone ante el TSJ (y si se trata de una RTEAC, cabe la posterior casación ante el TS porque la cuantía supera los 600.000 €).

Las **sentencias de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia en materia tributaria**<sup>147</sup> son susceptibles del recurso de casación ante el Tribunal Supremo si el asunto supera la cuantía de 600.000 €.

<sup>(147)</sup> Artículos 86 y ss. LJCA



## Actividades

### Casos prácticos

1. Como resultado de una comprobación llevada a cabo sobre el IRPF correspondiente a los ejercicios no prescritos declarados por el Sr. Pérez, la Inspección levanta un acta, el 20 de diciembre de 2015, con una propuesta de regularización de 1.800 €, más los intereses de demora, pues entiende que unos determinados rendimientos fueron declarados de forma incorrecta.

El Sr. Pérez no presta su conformidad a dicha acta. La liquidación definitiva se practica el 25 de enero de 2016 y se le notifica al día siguiente. Asimismo, se tramita un expediente por infracción tributaria, con la que tampoco está conforme el contribuyente, y, por lo tanto, decide recurrir tanto la liquidación como la sanción.

a) ¿Qué plazo tiene el Sr. Pérez para presentar el recurso de reposición? ¿Cuál es el órgano competente para resolverlo? ¿Quién está legitimado para interponer el recurso de reposición? ¿Puede el recurrente consultar el expediente?

b) ¿Cuáles son los efectos de la interposición del recurso de reposición? ¿Suspende la ejecución de la liquidación? ¿Y de la sanción? ¿En qué plazo debe resolverse el recurso de reposición? ¿Desde qué momento se puede interponer la reclamación económico-administrativa?

c) ¿Puede interponer el Sr. Pérez una reclamación económico-administrativa? ¿En qué plazo y ante qué órgano? ¿En única o en primera instancia?

d) ¿Qué debe hacer el Sr. Pérez si pretende la suspensión de la ejecución del acto administrativo? ¿A partir de qué momento se puede interponer recurso contencioso-administrativo?

2. El 8 de junio de 2016, el Sr. Álvarez recibe una notificación de una sanción que le ha sido impuesta. Tras estudiar sus posibilidades, el 9 de julio de 2016, decide interponer una reclamación económico-administrativa contra la misma, pero no solicita la suspensión de la ejecución. Aconsejado por un amigo, el 15 de julio 2016, interpone un recurso de reposición contra la sanción y tampoco solicita la suspensión de la ejecución.

a) ¿Es posible simultanear ambas vías de revisión? En caso contrario, ¿cuál será la vía de revisión oportuna?

b) ¿La interposición del recurso o reclamación suspende o no la ejecución de la sanción? En caso afirmativo, ¿deberá aportar alguna garantía?

c) ¿En qué casos y con qué condiciones se mantendría la suspensión en la vía contencioso-administrativa? ¿A partir de qué momento se puede acudir a la vía jurisdiccional?

d) ¿Se le van a exigir al Sr. Álvarez intereses de demora por el tiempo que dura la suspensión?

3. El 20 de marzo de 2012, falleció en Segovia el Sr. Pérez, que residía en dicha ciudad desde hacía varios años. El 10 de septiembre de 2012, su único hijo presentó una autoliquidación en concepto de impuesto de sucesiones ante la oficina liquidadora del citado impuesto, e ingresó la cuota resultante de tres millones de las antiguas pesetas. El 10 de enero de 2016, el Sr. Pérez, después de hablar con un amigo sobre el pago del impuesto de sucesiones, se percató de que ha cometido un error al no haber aplicado la reducción por la adquisición de la vivienda habitual a la que tiene derecho, y, en consecuencia, le correspondía pagar una menor cuota en concepto de impuesto de sucesiones. El 28 de marzo de 2016, el Sr. Pérez decide iniciar las actuaciones necesarias para recuperar el exceso pagado, pero tiene las siguientes dudas:

a) ¿Qué procedimiento especial de revisión procedería instar, el de rectificación de errores materiales o el de devolución de ingresos indebidos? ¿Por qué?

b) ¿Dispone todavía de plazo para instar un procedimiento especial de revisión?

c) ¿Podría iniciar directamente un procedimiento de devolución de ingresos indebidos?

d) ¿De qué plazo dispone la Administración para resolver este procedimiento? ¿Qué contenido tendrá la devolución acordada tras la resolución acordada, por ejemplo, el 20 de agosto de 2016?

e) Imaginemos que en este supuesto, se dicta una resolución por la Administración en la que se reconoce al Sr. Pérez el derecho a la devolución del ingreso indebido pero no con el alcance y cuantía que él esperaba. ¿Qué recursos puede interponer contra la resolución? ¿De

qué plazo dispone? ¿Cabría la revocación de la resolución, a quién corresponde instarla y qué efectos tendría sobre los recursos que se interpongan?

## Ejercicios de autoevaluación

### De selección

1. La devolución de ingresos indebidos...

- a) no se aplica a la devolución del exceso de ingresos anticipados sobre la cuota diferencial que se produce en el IRPF.
- b) no se aplica cuando se ingresa una deuda tributaria una vez prescrita la acción de la Administración para exigir el pago.
- c) es un procedimiento que se inicia siempre de oficio.

2. La reclamación económico-administrativa...

- a) no se puede plantear en materia de retenciones y repercusiones.
- b) se plantea ante los tribunales de lo contencioso-administrativo.
- c) en el ámbito local, solo se puede plantear en materia de gestión censal.

3. El recurso de reposición...

- a) tiene carácter previo a la reclamación económico-administrativa.
- b) se puede presentar al mismo tiempo que la reclamación económico-administrativa.
- c) es optativo solo en el ámbito local.

4. El escrito de interposición de una reclamación económico-administrativa contra una liquidación tributaria...

- a) puede presentarse ante el mismo órgano que dictó el acto.
- b) debe presentarse ante el mismo órgano que dictó el acto.
- c) debe presentarse ante el órgano económico-administrativo.

5. La declaración de nulidad de pleno derecho...

- a) debe adoptarse antes de que transcurran cuatro años desde la notificación del acto administrativo.
- b) requiere dictamen favorable previo del Consejo de Estado.
- c) puede ser instada únicamente por la Administración.

6. La resolución por la que se pone fin al procedimiento de rectificación de errores...

- a) es susceptible de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.
- b) es susceptible únicamente de reclamación económico-administrativa.
- c) no es susceptible de recurso administrativo.

7. El transcurso de más de un año sin que se resuelva la reclamación económico-administrativa promovida por el interesado tiene como consecuencia...

- a) que dejan de devengarse intereses de demora.
- b) la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda y el nacimiento del derecho a la devolución de los costes de aval.
- c) la caducidad de la reclamación sin perjuicio del derecho del interesado a volver a interponer la acción dentro del periodo de prescripción.

8. La declaración de lesividad es un procedimiento puesto a disposición de la Administración Tributaria...

- a) para impugnar los actos que pretenda modificar en perjuicio de los interesados.
- b) para impugnar los actos que pretenda modificar en beneficio de los interesados.

c) para impugnar los actos que pretenda modificar y para los que haya transcurrido el plazo ordinario de revisión.

9. El plazo para resolver el procedimiento de rectificación de errores es...

- a) de cuatro años.
- b) no existe plazo alguno.
- c) de seis meses.

10. La revisión de un acto de contenido imposible en materia tributaria se podrá realizar mediante...

- a) la rectificación de errores materiales, aritméticos y de hecho.
- b) la interposición de un recurso de nulidad de pleno derecho.
- c) la revocación de actos administrativos.

## Solucionario

### Actividades

#### Casos prácticos

1.

a) Según el artículo 223.1 LGT, el recurso de reposición se debe interponer dentro del plazo de un mes contado desde el día siguiente a la notificación del acto cuya revisión se solicita o del día siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo. Por lo tanto, podrá interponer el recurso desde el día 27 de enero y hasta el 26 de febrero.

En virtud del artículo 225.1 LGT, es competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido. En nuestro caso, por tanto, la Inspección de los Tributos.

De acuerdo con el artículo 223.3 LGT, que se remite a la regulación establecida para las reclamaciones económico-administrativas, y conforme al artículo 232.1 LGT, pueden interponer el recurso los obligados tributarios y los sujetos infractores, así como cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o actuación tributaria.

En nuestro caso, por tanto, el Sr. Pérez está legitimado para interponer el citado recurso de reposición, por ser el contribuyente del IRPF comprobado.

Según establece el artículo 223.2 LGT, si el recurrente precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer durante el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto.

b) La interposición del recurso de reposición interrumpe los plazos para el ejercicio de otros recursos, que volverán a contarse inicialmente a partir de la fecha en que se hubiere practicado la notificación expresa de la resolución recaída, o, en su caso, del día en que se entienda presuntamente desestimado (artículo 222.2 LGT).

Por otra parte, como cualquier otro recurso, la interposición del recurso de reposición interrumpe el plazo de prescripción de la acción administrativa tendente a exigir el pago de la deuda tributaria (artículo 68 LGT).

Según el artículo 224.1 LGT, la interposición del recurso de reposición no suspende la ejecución del acto impugnado. Si se desea la suspensión, se debe aportar garantía suficiente.

Ahora bien, en línea con lo previsto en el artículo 212.3 LGT, la ejecución de las sanciones tributarias quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquellas procedan y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.

Según el artículo 225.3 LGT, el plazo máximo para notificar la resolución es de un mes, a contar desde el siguiente a su presentación.

Se considerará desestimado el recurso si al mes de su interposición no se hubiera notificado su resolución expresa, lo cual abre el periodo de un mes para interponer la reclamación económico-administrativa correspondiente (artículos 225.4 y 235.1 LGT). En cualquier caso, la denegación presunta no exime de la obligación de resolver el recurso (artículo 103.1 LGT).

c) De acuerdo con el artículo 232.1 LGT, el Sr. Pérez está legitimado para presentar una reclamación económico-administrativa, pues es contribuyente del tributo comprobado.

Igualmente, se trata de una materia incluida en el ámbito de aplicación de las reclamaciones económico-administrativas (artículo 226.a LGT), ya que se trata de un acto de aplicación de los tributos y de otro de imposición de una sanción tributaria.

Asimismo, estamos ante actos susceptibles de reclamación económico-administrativa, puesto que se impugna una liquidación (artículo 227.2.a LGT) y una sanción tributaria (artículo 227.3 LGT).

Por lo tanto, el Sr. Pérez puede interponer directamente, o bien tras la resolución denegatoria (expresa o presunta) del recurso de reposición, una reclamación económico-administrativa.

De acuerdo con el artículo 235.1 LGT, el plazo para la interposición de la reclamación es de un mes, contado desde el día siguiente a aquel en que haya sido notificado el acto impugnado o aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.

Como ya se ha señalado, si se hubiera interpuesto previamente recurso de reposición, según el artículo 225.4 LGT, transcurrido un mes desde su interposición, se puede entender desestimado el recurso e iniciar la vía económico-administrativa, o bien se puede esperar a la notificación de la resolución expresa del recurso de reposición, en cuyo caso el plazo para la interposición de la reclamación es de un mes, contado desde el día siguiente a aquel en que haya sido notificada la resolución desestimatoria del citado recurso de reposición.

De conformidad con lo establecido por el artículo 229.2 LGT, los TEAR conocerán de los actos dictados por los órganos periféricos de la AEAT. Será en primera o única instancia, según la cuantía exceda o no del importe que se determine reglamentariamente. A estos efectos, el artículo 36 RGRVA fija dichas cuantías en 150.000 €, cuando se impugnan cuotas o deudas tributarias, o bien de 1.800.000 € cuando se trata de bases o valores.

En nuestro caso, la cuantía de la reclamación no supera los 150.000 € (son 1.800 € de cuota, más intereses de demora). Por su parte, la sanción será (como norma general) del 50% de dicha cuota. Por consiguiente, según el citado artículo 229.2 LGT, los actos son impugnables ante el TEAR de la respectiva comunidad autónoma en única instancia por razón de su cuantía.

d) Según el artículo 233.1 LGT, la reclamación económico-administrativa no suspenderá la ejecución del acto impugnado, excepto cuando, a solicitud del interesado, se aporte garantía suficiente (aval solidario, generalmente).

En nuestro caso, en relación con la impugnación de la liquidación, solamente en el supuesto de que el Sr. Pérez aporte garantía suficiente se suspenderá la ejecución de la liquidación impugnada. Si no aporta garantía, deberá pagar la liquidación o consignar el pago, si no desea que la deuda entre en periodo ejecutivo y le sea exigida por la vía de apremio.

Si se hubiera suspendido la ejecución del acto impugnado con ocasión de la interposición del recurso de reposición, el artículo 233.7 LGT prevé que se mantenga la suspensión en vía económico-administrativa.

Por otra parte, respecto a la impugnación de la sanción tributaria, de acuerdo con el artículo 233.1 LGT, esta quedará automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación que contra aquella proceda.

Según el artículo 240.1 LGT, el plazo para interponer el recurso correspondiente en vía contencioso-administrativa comienza a contarse desde el día siguiente al de la notificación de la resolución expresa. Por otra parte, a partir del día siguiente al transcurso de un año desde la interposición de la reclamación sin que se haya dictado resolución expresa, se puede considerar desestimada la reclamación con objeto de interponer el correspondiente recurso en vía contencioso-administrativa.

Las resoluciones en única instancia de los TEAR son recurribles ante los Tribunales Superiores de Justicia, en un plazo de dos meses a partir de su notificación, o de seis meses si se trata de un acto presunto (artículos 86 y ss. LJCA).

## 2.

a) Para contestar a esta pregunta es preciso acudir a lo dispuesto en el artículo 222.2 de la LGT, según el cual, de simultanearse las dos vías de revisión (reposición y reclamación), habrá que resolver en favor del recurso que se haya presentado en primer lugar. Así pues, dado que se presentó primero la reclamación económico-administrativa (9 de julio de 2011), se ha de declarar inadmisibile el recurso de reposición interpuesto el 10 de julio de 2011. De hecho, para evitar que se produzca la resolución del recurso de reposición que presenta el Sr. Álvarez el 15 de julio de 2011 una vez presentada la reclamación económico-administrativa, es necesario que se haga constar en el escrito del recurso de reposición que no se ha impugnado el mismo acto en vía económico-administrativa.

El artículo 21 RGRVA señala, además de la previsión apuntada de que conste su no impugnación en vía económico-administrativa, las consecuencias de la simultaneidad, y así, para este caso prevé que si se acredita una reclamación anterior al recurso de reposición se dará este por concluido sin más trámite por medio de diligencia, y se remitirá todo lo actuado junto con el expediente que pueda existir al tribunal económico-administrativo que esté tramitando la reclamación.

La reclamación económico-administrativa se presentó en plazo, ya que según establece el artículo 235.1 de la LGT, esta se interpondrá en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.

Si se hubiera presentado con anterioridad el recurso de reposición, la inadmisibilidad se predicaría entonces de la reclamación económico-administrativa. Además, no puede promoverse la reclamación mientras el recurso no conste resuelto de forma expresa o hasta que se pueda considerar desestimado por silencio administrativo.

b) El Sr. Álvarez no ha solicitado expresamente la suspensión de la ejecución de la sanción junto a la reclamación económico-administrativa presentada, pese a lo cual se suspenderá dicha ejecución, tal y como establece el artículo 29 RGRST. En concreto, el apartado 1 de este artículo 29 señala que "la suspensión de la ejecución de las sanciones, pecuniarias y no pecuniarias, como consecuencia de la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación en vía administrativa, se aplicará por los órganos competentes sin necesidad de que el interesado lo solicite".

Respecto a la cuestión planteada sobre la necesidad de aportar garantía, el artículo 212.3 de la LGT establece claramente que "la interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos: a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa".

c) La suspensión acordada en vía económico-administrativa se mantendrá en la vía contencioso-administrativa cuando el interesado comunique a la Administración Tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso (dos meses, según el artículo 46 LJCA), que ha interpuesto este último y ha solicitado la suspensión. Dado que se trata de una sanción, no será preciso aportar garantía hasta que se adopte la decisión judicial. Concretamente, el artículo 233.8 de la LGT dispone que "se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración Tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión del mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión solicitada. Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá, en los términos previstos en el párrafo anterior y sin necesidad de aportar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial".

Tampoco los órganos de recaudación iniciarán las actuaciones del procedimiento de apremio para cobrar la sanción, una vez que esta sea firme en vía administrativa, hasta que no concluya el plazo para interponer recurso contencioso-administrativo. Si en el plazo de interposición del recurso (dos meses) el interesado comunica a los órganos de recaudación la interposición del recurso con petición de suspensión, esta se mantendrá hasta que el órgano judicial, como antes se ha indicado, adopte la decisión judicial (artículo 29.2 del RGRST).

Para acudir a la vía contencioso-administrativa es preciso una resolución expresa o presunta que ponga fin a la vía administrativa (artículo 249 LGT). El plazo de resolución de la reclamación económico-administrativa en cualquiera de sus instancias es de un año (artículo 240 LGT). Una vez transcurrido dicho plazo, el interesado podrá entender desestimada su pretensión a los efectos de interponer el recurso pertinente.

Atendiendo a la cuantía objeto de reclamación, que en este supuesto no se indica (150.000 € con carácter general y 1.800.000 € para comprobaciones de valores), el TEAR correspondiente conocería en única o en primera instancia. Ahora bien, en todo caso, el tribunal debe resolver expresamente, y el transcurso de dicho plazo de un año sin haberse notificado la resolución determina que dejen de devengarse intereses de demora, siempre y cuando se haya solicitado la suspensión de la ejecución.

d) Además de los efectos señalados en los apartados anteriores, la interposición de la reclamación por parte del Sr. Álvarez produce otros efectos, y más concretamente, que no se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto a raíz de la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa (artículos 26.2.c y 212.3.b LGT).

La no exigibilidad de intereses de demora en estos supuestos hace pensar en que estamos ante un supuesto de inejecutabilidad de la sanción. Pero si esto es así, una vez resuelto el recurso o reclamación se debería notificar la sanción para proceder a su cobro. Sin embargo, el legislador ha optado por una solución intermedia al declarar que, por un lado, la notificación de la resolución que pone fin a la vía administrativa abre el plazo para que los órganos de recaudación puedan hacer efectiva la sanción sin necesidad de reiterar su notificación como si fuera un supuesto de suspensión automática, siguiendo en este sentido lo que ha sido una práctica habitual, y por otro lado, que en estos casos no se devengan intereses de demora como si se tratara de un supuesto de inejecutabilidad de la sanción, siguiendo el sentir de

la jurisprudencia del Tribunal Supremo (pueden citarse, entre otras, las sentencias de 6 de marzo de 2000 y de 18 de septiembre de 2001).

3.

a) Antes de responder a la cuestión planteada se hace necesario señalar el ámbito de aplicación de estos dos procedimientos especiales de revisión (rectificación de errores o devolución de ingresos indebidos), en cuanto medios que utiliza la Administración Tributaria para revisar sus actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones. Ahora bien, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos se considera, acertadamente, por la doctrina como un procedimiento tributario, que encajaría más bien en el ámbito de la gestión tributaria.

El procedimiento de rectificación de errores materiales (artículo 220 LGT), tiene por objeto, como su propio nombre indica, la rectificación de los errores materiales, de hecho o aritméticos, por el órgano u organismo que hubiera dictado el acto o resolución objeto de la reclamación. En particular, para rectificar los actos y resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los documentos incorporados al expediente. En consecuencia, como el error lo ha cometido el Sr. Pérez al no incorporar la reducción por vivienda habitual en su autoliquidación, queda al margen esta última del supuesto de rectificaciones de errores de hecho, ya que aquellas no constituyen actos administrativos sino actos del obligado que es el que ha cometido el error. Para este caso, es aplicable la rectificación de autoliquidaciones que han dado lugar a un ingreso indebido, e instar la correspondiente restitución (artículos 120.3 y 221.4 LGT).

Por su parte, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos al que alude el artículo 221 LGT, puede instarse por varias causas y conlleva una revisión de actos administrativos anteriores declarando la improcedencia del ingreso y la consiguiente obligación de restituir lo pagado de forma indebida. Entre sus notas caracterizadoras, cabe señalar la necesidad de que sea declarado el ingreso como indebido de forma expresa por la Administración Tributaria o por una resolución judicial. No se debe confundir este procedimiento con el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos (artículos 124 a 127 LGT), ya que en estos supuestos no existe propiamente un ingreso indebido sino un crédito tributario derivado de la gestión del tributo con arreglo a su normativa propia, por la existencia de retenciones o ingresos a cuenta, etc.

En consecuencia, el procedimiento de revisión que resulta procedente en el supuesto planteado es el de devolución de ingresos indebidos, ya que concurre una de las causas como es, que la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación (letra *b* del artículo 221.1 LGT). Ahora bien, es necesario, como luego veréis, plantear la previa rectificación de la autoliquidación (artículo 221.4 LGT).

b) El plazo para solicitar la devolución del ingreso indebido mediante el correspondiente procedimiento es el de prescripción de cuatro años, cuyo cómputo comienza desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo (artículo 67.1 LGT).

El Sr. Pérez efectuó el ingreso indebido el 10 de septiembre de 2012, y dado que el plazo ordinario para presentar y liquidar el impuesto de sucesiones es seis meses desde el devengo (muerte del causante), esto es, acababa el 20 de septiembre de 2012, dispone desde ese preciso momento de cuatro años para solicitar la iniciación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos. En este supuesto, el plazo de prescripción empezará a contar desde el día siguiente a la finalización de dicho plazo, 21 de septiembre de 2012, y finalizará el 21 de septiembre de 2016, tal y como indica el artículo 67.1 LGT, relativo al cómputo de los plazos de prescripción.

c) La especialidad deriva en estos casos de la particular naturaleza jurídica de las autoliquidaciones, que técnicamente no constituyen actos administrativos, y de su especial régimen de impugnación por el interesado que exige su previa petición de rectificación, lo que obliga a la Administración a pronunciarse y contra este pronunciamiento cabe oponerse en vía económico-administrativa. Lo que ocurre en la mayoría de los casos es que se hace en un solo acto la petición de rectificación de autoliquidación y la solicitud del ingreso indebido resultante.

Cuando un particular considere que una autoliquidación ha perjudicado sus intereses legítimos, puede instar su rectificación. Ahora bien, en estos casos es necesario diferenciar dos supuestos, en función de si de la misma se deriva un ingreso indebido o no.

En el supuesto que nos ocupa, sí se produce un ingreso indebido una vez que se reconozca por la Administración la reducción no aplicada por el Sr. Pérez. En el otro supuesto, que la autoliquidación no dé lugar a la devolución de un ingreso indebido, pero se considera que perjudica los intereses legítimos del obligado tributario (artículo 120.3 LGT), se podrá instar igualmente la rectificación de dicha autoliquidación, antes de que la Administración

la haya comprobado, y solicitar la devolución del órgano competente de la Administración Tributaria conforme al procedimiento que se regule reglamentariamente.

Volviendo al supuesto planteado, autoliquidación de la que resulta un ingreso indebido, será necesario presentar una solicitud de rectificación por el Sr. Pérez, en la que consten sus datos identificativos, el justificante del ingreso indebido y el medio elegido para la devolución (transferencia, cheque, etc.), dirigido a la Administración autonómica (en este caso, al Servicio Territorial de Hacienda de Segovia, de la Consejería de Hacienda de la comunidad autónoma de Castilla y León). La solicitud puede hacerse una vez presentada la autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la oportuna liquidación definitiva, o, en su defecto, siempre que no haya prescrito el derecho a la devolución del ingreso indebido, como el derecho de la Administración a determinar la deuda mediante la correspondiente autoliquidación (plazo de cuatro años).

d) El plazo máximo para resolver el procedimiento de devolución de ingresos indebidos es de seis meses, ya que el artículo 221.1 *in fine* LGT establece que "reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley", y precisamente este artículo 220.2 fija un plazo de seis meses. Ahora bien, este plazo es para el procedimiento en sí, el plazo para resolver la solicitud de rectificación de la autoliquidación es de tres meses tal y como se deduce de lo dispuesto en el artículo 104.1 LGT. No obstante, el artículo 19 RGRVA establece un plazo máximo de seis meses para resolver el procedimiento de devolución, sin diferenciar el supuesto previo de solicitud de rectificación de una autoliquidación.

Por lo que se refiere al contenido de la devolución, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 16 RGRVA. Así pues, la cantidad a devolver estará formada por:

- El importe del ingreso indebido efectuado y reconocido por la Administración a favor del Sr. Pérez.
- Si el ingreso se efectuó en la vía de apremio, que no es el caso, por el recargo ejecutivo correspondiente, costas e intereses.
- El interés de demora desde la fecha en que se realizó el ingreso, 10 de septiembre de 2012 hasta el 20 de agosto de 2016 (fecha en la que se acuerda la devolución), calculados conforme al interés de demora aplicable en cada periodo. Estos intereses se devengan aunque no se hayan solicitado por el obligado (artículo 32.2. LGT). El final del devengo de los intereses de demora no es el día en que se produce el pago de la devolución, sino el día en que se emite la devolución, después del correspondiente acuerdo de devolución. Si se hubieran producido dilaciones imputables al Sr. Pérez, estas no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo del periodo de devolución. Los intereses vencidos no devengan nuevamente intereses de demora (supuestos de anatocismo), puesto que el abono de intereses sobre intereses en nuestro Derecho debe venir expresamente previsto en la Ley.

e) Contra la resolución expresa o presunta del procedimiento de devolución de ingresos indebidos, cabe interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa tal y como establece el artículo 221.6 LGT.

El plazo de interposición en ambos casos es de un mes, a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto que se pretende impugnar o desde que se haya producido la desestimación presunta por silencio, del recurso de reposición o de la reclamación (artículos 223.1 y 235.1 LGT, respectivamente). El artículo 19 RGRVA, al regular la resolución respecto a los supuestos del artículo 221 LGT, establece que será competente para la resolución el órgano de recaudación que resulte competente. El acuerdo será motivado cuando el importe reconocido no coincida con el solicitado.

En lo que respecta a la revocación de la resolución, el artículo 219 LGT recoge la revocación por parte de la Administración de sus actos de aplicación de los tributos en beneficio de los interesados. Si se ha planteado recurso de reposición o reclamación, la revocación por la Administración mientras se halla en tramitación la reclamación puede convertirse en un cauce de satisfacción extraprocésal. No existe problema para simultanear la vía económico-administrativa y la vía del procedimiento especial de revisión en que consiste la revocación, dado que la satisfacción extraprocésal es un medio de terminación de la vía económico-administrativa (artículo 238 LGT). La satisfacción extraprocésal representa una novedad en lo que se refiere a la terminación del procedimiento económico-administrativo, si bien llama la atención la terminología empleada, *extraprocésal*, más propia de los procedimientos judiciales que administrativos, como es el supuesto que nos ocupa.

La revocación es un procedimiento especial que, en principio, solo puede iniciarse de oficio y en el plazo de prescripción (artículo 219.3 y 4 LGT), si bien para ciertos autores es posible solicitarlo en el ejercicio del derecho de petición (artículo 29 CE). Los motivos por los que procede son los siguientes: la infracción manifiesta de la ley, cuando existan circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, como puede ser el supuesto que se plantea, y cuando en la



tramitación del procedimiento se haya producido indefensión de los interesados. Los efectos que la revocación tiene sobre los recursos planteados ya se han indicado; esto es, un cauce de satisfacción extraprocesal.

### **Ejercicios de autoevaluación**

1. a

2. c

3. a

4. b

5. b

6. a

7. a

8. a

9. c

10. b

