
Procediments de revisió tributària

PID_00258575

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 6 hores



**Ana María Delgado García**

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari a la Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari a ESERP Business & Law School.



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció.....	5
Objectius.....	7
1. La revisió dels actes de naturalesa tributària.....	9
1.1. Formes de revisió	9
1.2. Aspectes generals	10
2. Procediments especials de revisió.....	13
2.1. La declaració de nul·litat de ple dret	14
2.2. La declaració de lesivitat	17
2.3. La revocació	19
2.4. La rectificació d'errors	23
2.5. La devolució d'ingressos indeguts	25
3. El recurs de reposició.....	31
3.1. Objecte i naturalesa del recurs	31
3.2. Iniciació i tramitació del recurs	32
3.3. Resolució del recurs	36
4. Les reclamacions economicoadministratives.....	38
4.1. Àmbit de les reclamacions	38
4.2. Òrgans competents	41
4.3. Subjectes legitimats per a la seva interposició	45
4.4. Iniciació i tramitació del procediment	47
4.5. Acabament del procediment i suspensió de l'execució de l'acte impugnat	50
4.6. Recursos d'anul·lació, alçada, contra l'execució i extraordinaris	55
4.7. Procediment abreuïat	59
5. El recurs contenciós administratiu en matèria tributària.....	61
Activitats.....	63
Exercicis d'autoavaluació.....	64
Solucionari.....	66

Introducció

La revisió d'actes tributaris es pot articular mitjançant diferents vies: d'una banda, la revisió per mitjà d'una sèrie de procediments especials que en la seva majoria s'inicien d'ofici; d'altra banda, per mitjà del recurs de reposició, i, finalment, per mitjà de les reclamacions economicoadministratives. L'esquema de recursos i reclamacions que es poden plantejar contra els actes de naturalesa tributària divergeix especialment de l'àmbit administratiu per l'existència de la via economicoadministrativa.

En el cas dels procediments especials, la revisió dels actes de naturalesa tributària la pot efectuar l'Administració per a corregir certs vicis que pateixen els seus actes. L'abast de la revisió i els terminis per a instar-la varien en funció del tipus de vici de què es tracti: vici que provoca la nul·litat de ple dret; error aritmètic, material o de fet, etc.

Esment a part mereix el procediment de devolució d'ingressos indeguts, que, malgrat que la LGT la continua enquadrant entre els procediments especials de revisió, es tracta, en realitat, d'un procediment de gestió en sentit estricte, o declaratiu del dret, ja que la seva finalitat no consisteix a anul·lar, modificar o rectificar cap acte administratiu.

D'altra banda, el recurs de reposició, en l'àmbit tributari, està concebut com un recurs previ a la reclamació economicoadministrativa, quan es pot acudir a aquesta última via. El caràcter preceptiu o facultatiu d'aquest recurs està en funció de si es planteja en l'esfera local o en l'estatal. En efecte, aquest recurs, en l'àmbit estatal, té un caràcter potestatiu. Mentre que en l'esfera local, com a norma general, és preceptiu, excepte en els municipis de gran població. Com que és resolt pel mateix òrgan que va dictar l'acte objecte de controvèrsia, en la pràctica sol ser un recurs poc efectiu.

Al seu torn, les reclamacions economicoadministratives posen fi a la via administrativa en l'àmbit estatal (no existeix en l'esfera local, per la seva incompatibilitat amb les exigències de l'autonomia local, excepte en els municipis de gran població en què hi ha tribunals economicoadministratius municipals). La tramitació i la resolució d'aquest tipus de recurs correspon a l'òrgan economicoadministratiu competent, en primera o única instància, en funció del tipus d'acte impugnat (quantia, òrgan que el va dictar). L'òrgan economicoadministratiu pot actuar també de manera unipersonal en determinats supòsits per a dotar de més agilitat la resolució de les reclamacions.

Una vegada exhaurida la via administrativa, cal acudir a la jurisdicció contenciosa administrativa, que es desenvolupa d'acord amb la seva normativa reguladora. En funció del tipus d'acte tributari impugnat, és procedent un recurs o un altre i varia l'òrgan davant el qual s'ha d'interposar.

Objectius

Els principals objectius que s'han d'assolir mitjançant l'estudi d'aquest mòdul són els següents:

- 1.** Identificar els diferents recursos i reclamacions que poden interposar els obligats contra actes tributaris.
- 2.** Comprendre el règim de la declaració de nul·litat.
- 3.** Conèixer els supòsits de revocació dels actes tributaris.
- 4.** Entendre la mecànica de la declaració de lesivitat d'actes anul·lables.
- 5.** Delimitar l'àmbit d'aplicació de la rectificació d'errors materials, aritmètics i de fet.
- 6.** Determinar el funcionament de la devolució d'ingressos indeguts.
- 7.** Conèixer les característiques del recurs de reposició.
- 8.** Dominar el règim jurídic de la via economicoadministrativa.
- 9.** Comprendre el recurs contenciós administratiu contra actes de naturalesa tributària.

1. La revisió dels actes de naturalesa tributària

1.1. Formes de revisió

Els actes administratius de naturalesa tributària poden ser objecte de revisió per mitjà de dues vies ben diferenciades: l'**administrativa** o la **jurisdiccional**.

La revisió dels actes tributaris en via **administrativa** constitueix una potestat de l'Administració reconeguda com a **principi general en el dret públic**, que estableix aquesta via com a pas previ a la impugnació jurisdiccional; d'aquesta manera es dóna l'oportunitat a l'Administració per a reexaminar la seva actuació.

Quant a la via administrativa en matèria tributària, hi ha tres formes de revisió dels actes i actuacions d'aplicació dels tributs¹ i d'imposició de sancions:

1) Els **procediments especials de revisió**, que formen part de la revisió d'ofici. Es donen en supòsits taxats per motius de legalitat i d'interès públic. Es tracta de la nul·litat de ple dret, la declaració de lesivitat d'actes anul·lables, la revocació i la rectificació d'errors materials. A més, s'hi ha d'incloure la devolució d'ingressos indeguts, si bé la seva naturalesa s'identifica més amb la gestió que amb els procediments especials de revisió.

2) El **recurs de reposició** previ a l'economicoadministratiu. Aquest recurs, en l'àmbit estatal, té un caràcter potestatiu, mentre que en l'esfera local, com a norma general, és preceptiu, excepte en els municipis de gran població.

3) Les **reclamacions economicoadministratives**, que constitueixen una via de revisió específica en matèria tributària, prèvia a la via judicial, que posa fi a la via administrativa (tenen caràcter preceptiu en l'àmbit estatal). Per tant, cal acudir a aquestes reclamacions per a exhaurir la via administrativa, en l'àmbit estatal, i en el local, només en matèria de gestió censal o cadastral (davant els tribunals economicoadministratius estatals), i en els municipis de gran població (davant els tribunals economicoadministratius municipals).

Els mitjans de revisió en via administrativa

Tant les resolucions fermes dels tribunals economicoadministratius com els actes d'aplicació dels tributs i d'imposició de sancions sobre els quals hagi recaigut una resolució economicoadministrativa no es poden revisar en via administrativa, sigui quina sigui

Especialitats tributàries

En relació amb la via administrativa, hi ha especialitats respecte a la matèria tributària, a diferència del que passa en la jurisdicció contenciosa administrativa, que es desenvolupa per al dret tributari de manera equivalent a la resta del dret públic.

⁽¹⁾Article 213.1 LGT.

Lectura recomanada

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

⁽²⁾Article 213.2 LGT.

⁽³⁾Article 213.3 LGT.

la causa al·legada, excepte en els supòsits de nul·litat de ple de dret, rectificació d'errors i recurs extraordinari de revisió².

D'altra banda, les resolucions dels òrgans economicoadministratius també poden ser declarades lesives d'acord amb el procediment que preveu l'article 218 LGT.

Finalment, els actes d'aplicació dels tributs i d'imposició de sancions i les resolucions de les reclamacions economicoadministratives no es poden revisar, en cap cas, quan hagin estat confirmats per sentència judicial ferma³.

Quant a les **fonts normatives** en matèria de revisió, cal esmentar-ne les següents:

1) En primer lloc, la LGT, que dedica els articles 213 a 249 a aquesta qüestió. En concret, la regulació dels procediments especials l'efectua en els articles 216 a 221, la del recurs de reposició en els articles 222 a 225 i la de les reclamacions economicoadministratives en els articles 226 a 248. I, finalment, dedica l'article 249 al recurs contenciós administratiu.

2) Les previsions de la LGT en aquest punt han estat desplegades pel Reial decret 520/2005, de 13 de maig, pel qual s'aprova el Reglament general en matèria de revisió en via administrativa. Norma que, a més, regula el reemborsament per part de l'Administració del cost de les garanties aportades per a suspendre l'execució d'un acte, si aquest acte és declarat improcedent en virtut d'una sentència o una resolució administrativa fermes.

1.2. Aspectes generals

Quan els procediments de revisió s'iniciïn a instància de l'interessat, el contingut de la sol·licitud o l'escrit d'iniciació⁴ serà el següent: nom i cognoms o raó social o denominació completa, número d'identificació fiscal i domicili de l'interessat; òrgan davant del qual es formula el recurs o reclamació o se sol·licita l'inici del procediment; acte administratiu o actuació que s'impugna o que és objecte de l'expedient, data en què es va dictar, número d'expedient i pretensió de l'interessat; domicili que l'interessat assenyala a l'efecte de notificacions, i, finalment, lloc, data i signatura de l'escrit o la sol·licitud.

⁽⁴⁾Article 2 RGRVA

Termini d'esmena

Si la sol·licitud o l'escrit d'iniciació no tenen aquestes condicions, es requerirà l'interessat perquè en un termini de deu dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació del requeriment, procedeixi a l'esmena d'aquestes.

Procediments amistosos

⁽⁵⁾Article 2.bis RGRVA

En cas que l'inici d'un procediment amistós⁵ previst en els convenis o tractats internacionals per solucionar conflictes amb altres administracions se simultaniegi amb un procediment de revisió en via administrativa, la Direcció General de Tributs o, si escau, l'Agència Estatal d'Administració Tributària comunicarà a l'òrgan encarregat de la revisió en via administrativa els recursos interposats pel sol·licitant en la sol·licitud d'inici del procediment amistós perquè procedeixi a la seva suspensió. També comunicarà l'acabament del

procediment remetent còpia de l'acord de terminació per alçar la suspensió del procediment de revisió i de la seva resolució.

Respecte a la **capacitat, representació, prova i notificació**, s'hi apliquen les disposicions generals que conté la LGT, tenint en compte les especialitats pròpies de la matèria regulades també en la LGT⁶.

⁽⁶⁾Article 214.1 LGT.

La representació

En particular, el representant haurà d'acreditar representació⁷ suficient. A aquests efectes, l'òrgan competent ha de concedir un termini de 10 dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació del requeriment, per a fer l'aportació o l'esmena del document acreditatiu de la representació. En aquest termini l'interessat pot ratificar l'actuació feta pel representant en el seu nom i aportar el document acreditatiu de la representació per a actuacions posteriors.

⁽⁷⁾Article 3 RGRVA.

Quant al còmput dels **terminis de resolució**⁸, s'han de tenir en compte les previsions de l'article 104.2 LGT, és a dir, no es computen ni les dilacions imputables al contribuent ni els períodes d'interrupció justificada per part de la Inspecció.

⁽⁸⁾Article 214.3 LGT.

Còmput dels terminis

D'acord amb el que preveu l'article 30 LPACAP, sempre que no s'expressi el contrari, quan els terminis s'assenyalin en dies, aquests s'entendran hàbils (no naturals) i quedaran exclosos com a tals els dissabtes, que es consideren inhàbils.

D'altra banda, la LGT s'ocupa del tema de la **motivació de les resolucions**⁹ i estableix la necessitat de motivació, amb referència succinta a fets i fonaments de dret, de les resolucions dels procediments especials de revisió, recursos i reclamacions.

⁽⁹⁾Article 215 LGT.

El deure de motivació en l'àmbit de la revisió

Així mateix, s'estén l'obligació de motivació als actes dictats en el si d'aquests procediments, quan es tracti de:

- La inadmissió d'escrits de qualsevol classe presentats pels interessats.
- La suspensió de l'execució dels actes impugnats, la denegació de la suspensió i la inadmissió a tràmit de la sol·licitud de suspensió.
- L'abstenció d'ofici per a conèixer o continuar coneixent de l'assumpte per raó de la matèria.
- La procedència o improcedència de la recusació, la denegació de la recepció a prova o de qualsevol diligència d'aquesta i la caducitat de la instància.
- Les que limitin drets subjectius dels interessats en el procediment.
- La suspensió del procediment o les causes que n'impedeixin la continuació.

Finalment, respecte al **contingut de la sol·licitud o de l'escrit d'iniciació**, es preveu que quan els procediments s'iniciïn a instància de l'interessat, la sol·licitud o l'escrit d'iniciació han de contenir una sèrie de dades, especificades en el RGRVA¹⁰.

⁽¹⁰⁾Article 3 RGRVA.

Informacions que ha de contenir la sol·licitud o l'escrit d'iniciació

La sol·licitud o l'escrit d'iniciació, en concret, han de contenir les dades següents:

- Nom i cognoms o raó social o denominació completa, número d'identificació fiscal i domicili de l'interessat o del seu representant.
- Òrgan davant el qual es formula el recurs o la reclamació o se sol·licita l'inici del procediment.
- Acte administratiu o actuació que s'impugna o que és objecte de l'expedient, data en què es va dictar, número de l'expedient o clau alfanumèrica que identifiqui l'acte

administratiu objecte d'impugnació i altres dades que hi facin referència que es considerin convenients, així com la pretensió de l'interessat.

- Domicili que l'interessat assenyalava als efectes de notificacions.
- Lloc, data i signatura de l'escrit o la sol·licitud.
- Qualsevol altre d'establert en la normativa aplicable.

Quan no reuneixin aquests requisits, es requereix l'interessat perquè en un termini de 10 dies (a partir de l'endemà de la notificació del requeriment) esmeni la falta o hi adjunti els documents preceptius. A aquests efectes, s'ha d'indicar de manera expressa que la falta d'atenció a aquest requeriment determina l'arxivament de les actuacions i la sol·licitud o l'escrit es considera no presentat.

2. Procediments especials de revisió

Els **procediments especials de revisió** es denominen comunament *procediments de revisió d'ofici*, si bé, en algun cas, es poden iniciar a instància de l'interessat i representen una manifestació del principi d'autotutela administrativa.

Permeten a l'Administració, d'ofici, tornar sobre els seus actes, esmenant els defectes que presenten o anul·lant-los, sense necessitat d'acudir als tribunals i sense que calgui que els interessats els impugnin. No obstant això, s'ha de posar en relleu que aquesta potestat és excepcional, ja que només és procedent en els supòsits taxats previstos en la llei (generalment, es tracta de vicis greus que provoquen nul·litat o anul·labilitat).

Poden recaure sobre actes fermes i, com a norma general, el termini per a iniciar-los és molt ampli. Aquest termini de vegades pot coincidir amb el de prescripció o fins i tot el pot superar.

Aquests procediments, que s'enumeren en l'article 216 LGT i que es regulen en els articles 217 a 221 LGT i 4 a 20 RGRVA, són els següents:

- Declaració de nul·litat del ple dret
- Declaració de lesivitat d'actes anul·lables
- Revocació
- Rectificació d'errors materials, aritmètics i de fet
- Devolució d'ingressos indeguts

Tots responen al mateix esquema de la regulació que d'aquesta matèria conté la LRJPAC, excepte el de devolució d'ingressos indeguts, que constitueix una especialitat tributària.

Fonament dels procediments especials de revisió

El fonament d'aquests procediments és el respecte al principi de legalitat, és a dir, l'exigència que tots els actes administratius s'ajustin al que preveu la llei, i el respecte a l'interès públic, de manera que els actes contraris a l'ordenament jurídic s'haurien d'eliminar. Ara bé, cal conjugar les exigències derivades del principi de legalitat amb les del principi de seguretat jurídica i de la presumpció de legalitat que tenen els actes administratius fermes, ja que per mitjà d'aquests s'altera la posició jurídica dels interessats.

Per això, només són procedents en casos taxats en cadascun dels procediments. En aquest sentit, la LGT assenyala que fora dels casos previstos en la nul·litat de ple dret i en la rectificació d'errors, l'Administració no pot anul·lar

Lectura recomanada

C. Checa González (2004). "Procedimientos especiales de revisión". A: Diversos autors (2004). *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson-Aranzadi.

Revisió administrativa i tributària d'ofici

La SAN de 13 de novembre de 2008 assenyala que la revisió d'ofici en l'àmbit tributari s'assenta sobre els mateixos pilars dogmàtics que la general del dret administratiu (bàsicament, l'autotutela i la defensa de la legalitat).

⁽¹¹⁾ Article 218.1 LGT.

els seus propis actes i resolucions en perjudici de tercers. Per a això, ha d'acudir a la declaració de lesivitat de l'acte¹¹, per a procedir posteriorment a la impugnació en via contenciosa.

I en aquesta mateixa línia es restringeix la revocació a determinats vicis greus¹², que no pot ser contrària al principi d'igualtat, a l'interès públic o a l'ordenament jurídic.

⁽¹²⁾Article 219.1 LGT.

A més, en aplicació de l'eficàcia de la cosa jutjada, no es poden revisar els actes d'aplicació dels tributs i d'imposició de sancions i les resolucions de les reclamacions economicoadministratives quan hagin estat confirmats per sentència judicial ferma.

Les resolucions adoptades en el si d'aquests procediments estan sotmeses al control jurisdiccional. De vegades, de manera directa quan posen fi a la via administrativa (declaració de nul·litat i revocació), i altres vegades, es poden interposar un recurs de reposició i una reclamació economicoadministrativa, com a pas previ a la via contenciosa (rectificació d'errors i devolució d'ingressos indeguts).

2.1. La declaració de nul·litat de ple dret

Aquest procediment és aplicable en els actes que presenten vicis determinants de nul·litat i que han guanyat ferma en via administrativa. La seva finalitat és, doncs, declarar la nul·litat d'actes que vulneren de manera manifesta la legalitat.

En conseqüència, el seu **objecte**¹³ són els actes dictats en matèria tributària i les resolucions dels òrgans economicoadministratius, que hagin posat fi a la via administrativa o que no hagin estat objecte de recurs en el termini establert.

⁽¹³⁾Article 217.1 LGT.

L'objecte de la declaració de nul·litat de ple dret

Algun autor considera que també són revisables per aquesta via un altre tipus d'actuacions resolutòries de recursos o de procediments de revisió. A més, opinen que la LGT no exigeix que els actes siguin fermes en via administrativa, ja que admet la revisió dels actes que hagin posat fi a la via administrativa, sense esmentar si contra aquests l'interessat pot interposar un recurs judicial. Per tant, el sentit del requisit rau en el fet que es tracti d'actes que la mateixa Administració ja no pot modificar per les vies i els procediments ordinaris; per això, s'ha d'habilitar aquesta via excepcional per als vicis més greus en comptes d'acudir a la declaració de lesivitat i contencions posterior.

Els **motius de nul·litat** de ple dret pels quals es poden revisar els actes tributaris són motius **taxats**, per la qual cosa, per aconseguir la declaració de nul·litat de qualsevol altra causa de nul·litat no prevista en aquest precepte, l'Administració ha d'acudir a la declaració de lesivitat i posteriorment impugnar en via contenciosa.

Els motius de nul·litat

Es troben detallats en l'article 217.1 LGT, que s'adequa a les previsions de l'article 62 LRJ-PAC.

La relació de supòsits de declaració de nul·litat de ple dret és la següent:

1) Els que lesionin els drets i llibertats susceptibles d'empara constitucional¹⁴. Es tracta exclusivament dels drets i les llibertats consagrats en els articles 14 a 29 i 30.2 CE.

⁽¹⁴⁾Article 41 de la Llei orgànica del Tribunal Constitucional.

2) Que l'acte hagi estat dictat per un òrgan manifestament incompetent per raó de la matèria o del territori¹⁵. La incompetència jeràrquica o de grau no es té en compte, ja que és susceptible de convalidació per part de l'òrgan superior jeràrquic (en els termes de l'article 52 LPACAP). En conseqüència, no n'hi ha prou que la incompetència ho sigui per raó de la matèria o del territori, sinó que, a més, ha de ser manifesta, és a dir, ha de ser clara, incontrovertible i notòria i sense que exigeixi un esforç interpretatiu (la valoració d'aquesta circumstància s'ha de fer de manera necessària en relació amb el cas concret).

⁽¹⁵⁾SAN de 14 de desembre de 2010.

3) Els que tinguin un contingut impossible.

Classes d'impossibilitat

La impossibilitat pot derivar de tres tipus de continguts dels actes administratius:

1) **Contingut impossible** pròpiament dit, per impossibilitat física o material. En aquest punt, la jurisprudència exclou la impossibilitat jurídica, perquè pràcticament equival a il·legalitat de l'acte, que sol comportar anul·labilitat (STS de 27 de març de 1984 i 19 de maig de 2000, entre altres).

2) **Contingut contradictori** o mancat de lògica, és a dir, contingut absurd o amb contradiccions en la seva motivació o amb decisions contradictòries (STS de 27 de març de 2002).

3) **Contingut indeterminat**, ambigu o intel·ligible, que no permet concretar els efectes de l'acte.

A aquests efectes, es requereix que la impossibilitat ha de ser originària, ja que una impossibilitat sobrevinguda només provoca la ineficàcia de l'acte.

4) Que l'acte sigui constitutiu d'una infracció penal o que es dicti com a conseqüència d'aquesta. Es refereix a delictes o faltes comesos per l'autoritat o funcionari en ocasió de la producció de l'acte administratiu (com el suborn o la prevaricació). Cal que la infracció penal tingui relació directa amb l'acte administratiu posterior.

5) Que l'acte hagi estat dictat prescindint totalment del procediment legalment establert o de les normes que contenen les regles essencials per a la formació de la voluntat dels òrgans col·legiats. Quant a això, es considera que es prescindeix totalment del procediment no solament quan es produeix una absència total de tràmits (STS de 17 d'octubre de 2000), sinó també per la tramitació de l'acte d'acord amb un procediment diferent del corresponent (STS de 18 d'octubre de 1994), i també per la vulneració d'un tràmit absolutament essencial del procediment (STS de 20 d'abril de 1983). En cada cas és necessari ponderar les conseqüències produïdes per aquesta ommissió a la part interessada.

La jurisprudència exigeix que el vici procedimental no sigui esmenable i que hagi causat indefensió (en aquest sentit, es pronuncia, entre altres, la STSJ de València de 7 de juliol de 1994). A més, no és al·legable aquesta causa si, en esmenar-se el vici, l'acte resultant és substancialment idèntic al que es pretén revisar (STS de 31 de maig de 2000).

Exemple

A la senyora Martínez se li practica una liquidació en concepte d'impost sobre transmissions patrimonials, sense que s'hagi atès la seva petició de taxació pericial contradictòria.

En aquest cas, seriem en presència d'una ommissió d'un tràmit essencial del procediment que provoca indefensió i inseguretat jurídica, per la qual cosa seria causa de nul·litat de ple dret, d'acord amb el que preveu l'article 217.1.e) LGT.

6) Els actes expressos o presumptes contraris a l'ordenament jurídic pels quals s'adquireixin facultats o drets quan faltin els requisits essencials per a la seva adquisició.

7) Qualsevol altre legalment establert.

Interpretació jurisprudencial dels motius de nul·litat

La jurisprudència efectua una interpretació restrictiva dels motius de nul·litat, per l'estabilitat i seguretat jurídica dels actes administratius. D'altra banda, els tribunals solen examinar els vicis de nul·litat preferentment sobre qualsevol altra qüestió al·legada.

L'inici del procediment¹⁶ correspon al mateix òrgan que va dictar l'acte o al seu superior jeràrquic (en aquest cas s'ha de notificar l'inici del procediment a l'interessat), o bé al mateix interessat (que ha d'adreçar l'escrit a l'òrgan que va dictar l'acte la revisió del qual es pretén). Si bé, en aquest últim cas, l'Administració pot acordar la inadmissió, sense necessitat de recaptar el dictamen del Consell d'Estat, quan l'acte no sigui ferm en via administrativa, la sol·licitud de l'interessat no es basi en cap de les causes previstes legalment o manqui manifestament de fonament, o quan s'hagin desestimat, quant al fons, altres sol·licituds substancialment iguals.

Lectura recomanada

Vegeu, entre altres, STS de 24 d'abril de 1994.

⁽¹⁶⁾Articles 217.3 LGT i 4 RGRVA.

L'acte declarat nul de ple dret es considera que mai no ha existit. Per això, l'inici del procediment de declaració de nul·litat es pot fer en qualsevol moment, és a dir, no està sotmès a cap **termini**, atès que es tracta d'una nul·litat no esmenable i imprescriptible, tal com preveu expressament l'article 102.1 LRJPAC.

En relació amb la **tramitació del procediment**¹⁷, que correspon a l'òrgan que estableixi la norma d'organització específica, s'ha de concedir audiència a l'interessat per un termini de quinze dies i a les persones afectades per l'acte l'anul·lació del qual es pretén. D'altra banda, fa falta un dictamen del Consell d'Estat o un òrgan equivalent de la respectiva comunitat autònoma, que té caràcter vinculant.

⁽¹⁷⁾Articles 217.4 LGT i 5 i 6 RGR-VA.

Finalment, quant a la **resolució**, correspon al ministre d'Hisenda, en l'àmbit de l'Estat. El termini màxim per notificar la resolució és d'un any comptat a partir de la presentació de la sol·licitud per part de l'interessat o des de la notificació de l'acord d'inici. Per tant, el termini és d'un any tant per a la tramitació com per a la resolució.

Els efectes de l'incompliment¹⁸ d'aquest termini són els següents:

⁽¹⁸⁾Article 217.6 LGT.

- La caducitat del procediment iniciat d'ofici, sense perjudici que s'iniciï de nou un altre procediment posteriorment.
- La desestimació per silenci administratiu de la sol·licitud, si el procediment s'ha iniciat a instància de l'interessat.

Com adverteix l'article 217.7 LGT, no es pot interposar recurs en via administrativa contra la resolució expressa o presumpta o contra l'acord d'inadmissió a tràmit de les sol·licituds. En conseqüència, posen fi a la via administrativa.

2.2. La declaració de lesivitat

Al marge dels casos de declaració de nul·litat de ple dret i de rectificació d'errors, està vetat per a l'Administració tributària anul·lar els seus propis actes i resolucions fermes en via administrativa en perjudici dels interessats. En aquest sentit, com a norma general, la fermesa de l'acte produeix la impossibilitat de revisió en perjudici de tercers, encara que vulnerin l'ordenament jurídic.

Ara bé, s'articula una via excepcional, la declaració de lesivitat, per a habilitar l'Administració per a impugnar l'acte en via jurisdiccional si incorre en qualsevol infracció de l'ordenament jurídic.

La **declaració de lesivitat** constitueix el procediment posat a disposició de l'Administració tributària per a poder accedir a la impugnació davant la via contenciosa administrativa dels actes que pretengui modificar en perjudici dels interessats per raons diferents de les de nul·litat i d'errors materials, aritmètics o de fet.

Per tant, el resultat d'aquest procediment no és la declaració de nul·litat dels actes administratius ni es tracta pròpiament d'un procediment de revisió, sinó d'una via prèvia a la revisió, que tindrà lloc en l'àmbit judicial.

Quant a l'**objecte**¹⁹ d'aquest procediment, està constituït pels actes i les resolucions favorables als interessats que comportin qualsevol infracció de l'ordenament jurídic. Per tant, també es poden declarar lesives les resolucions dels tribunals econòmicoadministratius, en connexió amb el que expressament disposa l'article 213.2 LGT.

⁽¹⁹⁾Article 218.1 LGT.

Els requisits de la declaració de lesivitat

En aquest context, els requisits perquè els actes i les resolucions siguin declarats lesius per a l'interès públic són: que siguin constitutius de qualsevol infracció de l'ordenament jurídic (requisit de formulació molt àmplia) i que siguin favorables als interessats.

Aquest últim requisit no s'ha d'apreciar en el sentit tècnic, sinó que també es pot acudir a la declaració de lesivitat per a modificar un acte que ja inicialment era oneros o desfavorable, però que es pretén revisar en perjudici de l'interessat.

D'acord amb l'article 218.1 LGT, es dedueix que **el procediment s'inicia d'ofici**²⁰, per mitjà d'un acord de l'òrgan que estableixi la norma d'organització corresponent, a proposta de l'òrgan que va dictar l'acte o de qualsevol altre de la mateixa Administració pública. Si bé s'ha d'aclarir que la decisió d'iniciar el procediment és facultativa per a l'Administració (a diferència de la declaració de nul·litat, que constitueix un deure), ja que es tracta de modificar un acte favorable a l'interessat en perjudici seu.

⁽²⁰⁾Article 7 RGRVA.

El **termini** per a adoptar-la és de quatre anys a partir de la notificació de l'acte o resolució; és a dir, que es tracta d'un termini d'inici i de resolució del procediment. Termini que, d'altra banda, malgrat que coincideix amb el de prescripció, és de caducitat i, en conseqüència, no admet interrupcions ni reinicis. A diferència del procediment de declaració de nul·litat de ple dret, sí que hi ha un termini per a desenvolupar el procediment de lesivitat, ja que l'acte existeix i vulneraria el principi de seguretat jurídica el fet que es permetés a l'Administració tributària declarar la lesivitat dels seus actes.

Comunicació de l'inici del procediment

L'inici del procediment, en tot cas, s'ha de notificar i comunicar a l'interessat, i també a l'òrgan proponent, al competent per a tramitar i al que va dictar l'acte objecte del procediment (que ha de remetre una còpia de l'expedient, a més d'un informe, en el termini de deu dies).

Exemple

La senyora Rodríguez rep una liquidació el dia 23 de febrer corresponent a l'impost sobre successions per un import de 1.200 euros. Posteriorment, l'Administració

s'adona que la liquidació no era correcta, ja que no era procedent l'aplicació de la deducció practicada pel contribuent de 100 euros en concepte de donatius.

L'Administració pot declarar la lesivitat de la liquidació practicada a la senyora Rodríguez a partir del dia 24 de febrer i durant un termini de quatre anys.

Respecte a la **tramitació del procediment**²¹, s'exigeix l'audiència prèvia de tots els interessats que apareguin en el procediment per un termini de quinze dies.

(21) Articles 218.2 LGT i 8 RGRVA.

Òrgan competent per a la tramitació

En particular, segons l'article únic de la Resolució de l'AEAT de 3 de juliol de 2006, són competents per a tramitar el procediment de declaració de lesivitat, en relació amb els actes dictats per òrgans de l'AEAT en l'àmbit de funcions del seu respectiu departament:

- El Departament de Gestió Tributària, la Subdirecció General d'Assistència Jurídica i Coordinació Normativa.
- El Departament d'Inspecció Financera i Tributària, la Subdirecció General d'Ordenació Legal i Assistència Jurídica.
- El Departament de Recaptació, la Subdirecció General de Procediments Especials.
- El Departament de Duanes i Impostos Especials, la Subdirecció General de Gestió Duanera.

Finalment, quant a la **resolució**²², la competència en matèria de declaració de lesivitat en l'àmbit estatal correspon al ministre d'Hisenda, que la pot delegar. La resolució parteix de la proposta emesa per l'òrgan encarregat de la tramitació i de l'informe de l'Advocacia de l'Estat (o un òrgan equivalent).

(22) Articles 218.3 i 4 LGT i 9 RGRVA.

El termini de resolució màxim del procediment és de tres mesos des de l'inici del procediment. Si s'excedeix aquest termini, la conseqüència que es produeix és la caducitat del procediment. Si la resolució adoptada és positiva, s'obre la via per a la impugnació per part de l'Administració de l'acte declarat lesiu en la via judicial.

A aquests efectes, l'òrgan competent per a la resolució, l'ha de remetre, juntament amb la còpia acarada de l'expedient administratiu, a l'òrgan encarregat de la defensa i representació en judici de l'Administració autora de l'acte, a fi de procedir a la seva impugnació posterior en via contenciosa administrativa.

2.3. La revocació

La redacció és prevista com una forma de revisar, per part de la mateixa Administració, els actes administratius en benefici dels interessats en determinades circumstàncies.

L'**objecte de la revocació**²³ són els actes d'aplicació dels tributs i d'imposició de les sancions en benefici dels interessats quan hi concorri alguna de les circumstàncies següents:

(23) Article 219.1 LGT.

1) Quan infringeixin manifestament la llei. Es tracta de supòsits d'error de dret en l'aplicació del dret material. La jurisprudència exigeix que aquesta infracció sigui manifesta, és a dir, que pugui ser advertida pel mer contrast de l'acte amb la llei.

2) Quan es posi de manifest la improcedència de l'acte per una causa sobrevinguda que afecti una situació jurídica particular. Aquesta circumstància es refereix als errors de fet (inclosos els errors de fet posats de manifest com a conseqüència de l'aportació de noves proves d'ignorats per l'Administració tributària en dictar l'acte objecte de la revisió).

3) I, finalment, quan en la tramitació del procediment tributari es provoqui indefensió als interessats. Si hi ha una pluralitat d'interessats en un mateix procediment, no és admissible la revocació quan produeixi un efecte beneficiós per a un o algun d'ells, però perjudiqui la resta.

Exemple

Finalitzat el procediment de declaració de responsabilitat solidària seguit respecte del senyor Pérez, perquè ha ajudat el senyor Martínez en la comissió d'una infracció tributària, no se li concedeix audiència.

De conformitat amb el que disposa l'article 219.1 LGT, som davant una de les circumstàncies habilitants de la revocació, sempre que es pugui acreditar que la no-concessió del tràmit d'audiència al senyor Pérez li provoca indefensió.

La revocació és procedent en el cas d'actes favorables en benefici de l'interessat, sempre que el resultat després de la revocació comporti una millora de la seva situació i no un empitjorament (a diferència de l'article 109 LPACAP, que limita la revocació a "actes de gravamen o desfavorables"). En canvi, si l'Administració tributària pretén anul·lar els seus propis actes en perjudici de l'interessat, les opcions que disposa són la declaració prèvia de lesivitat i impugnació en la via contenciosa administrativa²⁴ o la declaració de nul·litat de ple dret²⁵ o la rectificació d'errors²⁶.

De la redacció d'aquest precepte, sembla deduir-se que s'exclouen d'aquesta via de revisió les resolucions economicoadministratives, ja que només es refereix a "actes". Així mateix, l'article 213.2 LGT, en enumerar els procediments que permeten la revisió de les resolucions economicoadministratives, omet tota referència a la revocació, i de manera expressa així ho estableix l'article 10.3 RGRVA. A més, també se n'exclouen els actes d'aplicació dels tributs i d'imposició de sancions sobre els quals hagi recaigut una resolució economicoadministrativa, atès que només poden ser revisats en els supòsits de nul·litat

Sobre la indefensió

La jurisprudència exigeix que la indefensió comporti realment la privació del dret a la defensa, amb el conseqüent perjudici per a l'interessat. Segons la STS d'11 de juliol de 2003, cal que "s'acrediti que el defecte de forma l'ha privat irremeiablement de la possibilitat de defensar-se i que això ha tingut repercussió en la decisió final".

⁽²⁴⁾Article 218 LGT.

⁽²⁵⁾Article 217 LGT.

⁽²⁶⁾Article 220 LGT.

Millora de la situació de l'interessat

No cal oblidar que la millora de la situació de l'interessat, en tot cas, es refereix a l'acte administratiu revisat i a altres actes administratius diferents que produeixen els seus efectes independentment del revisat i que es puguin dictar posteriorment (RTEAC de 26 d'abril de 2002).

⁽²⁷⁾Article 213.3 LGT.

de ple dret, rectificació d'errors i recurs extraordinari de revisió. I, finalment, tampoc no es poden revocar els actes o les resolucions si han estat confirmats per sentència judicial²⁷.

És procedent tant respecte d'actes fermes com d'actes no fermes, ja que en la normativa no s'exigeix que es tracti d'actes fermes. Ara bé, la revocació és procedent encara que els actes hagin estat objecte d'impugnació en via econòmicoadministrativa²⁸, mentre el tribunal econòmicoadministratiu no hagi dictat una resolució o un acord de terminació.

D'altra banda, com que la revocació no es limita a actes resolutoris, també és possible la revocació d'actes de tràmit.

No obstant això, l'article 219.1 LGT assenyala, com a **límits a la revocació**, que no pot constituir dispensa o exempció no permesa per les normes tributàries, ni ser contrària al principi d'igualtat, a l'interès públic ni a l'ordenament jurídic.

En relació amb l'inici del procediment, l'exercici de la revocació és possible mentre no hagi transcorregut el **termini de prescripció**. Com que la LGT²⁹ no especifica a quina prescripció es refereix, cal considerar el termini relatiu a cada acte concret objecte de la revisió.

L'inici d'aquest tipus de procediment correspon sempre a la mateixa Administració, és a dir, el procediment s'inicia sempre d'ofici (i ha de ser notificat a l'interessat). La competència per a iniciar el procediment correspon al superior jeràrquic de l'òrgan que va dictar l'acte corresponent, encara que pot ser aquest òrgan o un altre de diferent als que en proposin l'inici.

Si bé el RGRVA³⁰ permet que els interessats promoguin la seva iniciació per l'Administració competent mitjançant un escrit adreçat a l'òrgan que va dictar l'acte (i l'Administració únicament està obligada a justificar la recepció de l'escrit).

Ara bé, d'acord amb l'article 221.3 LGT, quan guanyi fermesa l'acte en virtut del qual es va fer un ingrés indegut, només se'n pot sol·licitar la devolució promovent la revisió de l'acte mitjançant uns procediments de revisió determinats, entre els quals figura la revocació. De manera que la sol·licitud de l'obligat, en aquests casos, no inicia el procediment de revocació de manera directa, però obliga a l'Administració a fer-ho.

⁽²⁸⁾Article 10.3 RGRVA.

Sobre l'objecte de la revocació

Segons l'opinió d'algun autor, el que s'admet és la revocació basada en criteris de legalitat, no segons un principi d'oportunitat. En canvi, altres consideren que la revocació s'admet tant per qüestions de legalitat com d'oportunitat; d'aquí l'establiment d'aquest límit que evita utilitzar arbitràriament aquesta potestat o com a mesura de tracte particular favorable discriminatori.

⁽²⁹⁾Article 219.2 LGT.

⁽³⁰⁾Article 10.1 RGRVA.

Respecte a la **tramitació del procediment**³¹ (que correspon a l'òrgan establert en la norma d'organització específica), es concedirà audiència als interessats per un termini de quinze dies. A més, l'òrgan que va dictar l'acte ha de remetre a l'òrgan encarregat de la tramitació una còpia de l'expedient o bé un informe, en el termini de deu dies a partir de la recepció de la comunicació.

⁽³¹⁾Articles 219.3 LGT i 11 RGRVA.

Una vegada finalitzat el tràmit d'audiència, l'òrgan competent per tramitar el procediment ha de formular la proposta de resolució. Després de la formulació de la proposta, aquest òrgan sol·licitarà un informe de l'òrgan amb funcions d'assessorament jurídic sobre la procedència de la revocació.

Òrgan competent per a tramitar

En particular, segons l'article únic de la Resolució de l'AEAT de 3 de juliol de 2006, són competents per a tramitar el procediment de revocació, en relació amb els actes dictats per òrgans de l'AEAT en l'àmbit de funcions del seu respectiu departament:

- El Departament de Gestió Tributària, la Subdirecció General d'Assistència Jurídica i Coordinació Normativa.
- El Departament d'Inspecció Financera i Tributària, la Subdirecció General d'Ordenació Legal i Assistència Jurídica.
- El Departament de Recaptació, la Subdirecció General de Procediments Especials.
- El Departament de Duanes i Impostos Especials, la Subdirecció General de Gestió Duanera.

Finalment, l'òrgan amb competència per a dictar la **resolució** és el que es determina reglamentàriament, i, en tot cas, ha de ser diferent del que va dictar l'acte, és a dir, ha de ser un òrgan d'un rang jeràrquic igual o superior.

Òrgan competent per a resoldre

⁽³²⁾Article 12 RGRVA.

En l'àmbit de competències de l'Estat³², l'acord sobre la revocació l'adopta el director general competent o bé el director del departament de l'AEAT competent de què depengui l'òrgan que va dictar l'acte. Però si la revocació es refereix a un acte dictat per un director general o un director de departament de l'AEAT, és competent el seu superior jeràrquic immediat.

El termini per a notificar la resolució expressa³³, una vegada iniciat el procediment, és de sis mesos a partir de la notificació de l'acord d'iniciació corresponent. La superació d'aquest termini sense resolució expressa, determina la caducitat del procediment. Les resolucions posen fi a la via administrativa, de manera que només es poden recórrer, doncs, en via contenciosa administrativa.

⁽³³⁾Articles 219.3, 4 i 5 LGT i 12 RGRVA.

2.4. La rectificació d'errors

Mitjançant el procediment de **rectificació d'errors** (article 220 LGT), l'Administració pot corregir els possibles errors aritmètics o formals que afectin els seus actes, però sense qüestionar-ne la subsistència en relació amb el seu fons. Per això, aquest procediment no determina la nul·litat de l'acte, només la seva modificació.

L'objecte de la rectificació està constituït pels errors materials, de fet o aritmètics, concepte sobre el qual hi ha una abundant jurisprudència, que presenten tant actes com resolucions de les reclamacions economicoadministratives (d'acord amb l'article 220.1 LGT, en connexió amb el que disposa l'article 213.2 LGT).

Error de fet i de dret

La jurisprudència és molt restrictiva a l'hora d'apreciar l'existència d'un error de fet i en la distinció entre error de fet i de dret. Quan es tracta d'errors derivats de les diverses interpretacions possibles d'una situació, es tracta d'errors de dret; en la resta de casos, els errors són materials, de fet o aritmètics.

En aquest sentit, la jurisprudència considera que no són errors de fet les equivocacions en el tipus de gravamen, la procedència o quantia de deduccions, bonificacions o exempcions, ja que per a apreciar-los cal atendre una norma jurídica.

En particular, es rectificuen els actes i les resolucions en què s'hagi incorregut en error de fet en el mateix acte o quan resulti dels documents que figuren en l'expedient. En conseqüència, no s'aplicaria per als documents no incorporats en l'expedient; per tant, si posteriorment apareixen nous documents, caldria acudir al procediment extraordinari de revisió de l'article 244 LGT.

La rectificació de l'error pot alterar la quantia de l'acte o resolució (amb efectes econòmics favorables per a l'obligat tributari o per a l'Administració), o qualsevol altre element, com assenyalava expressament l'article 220.1, *in fine*, LGT. D'aquesta manera, s'acaba amb les tesis que negaven la possibilitat d'alterar la quantia d'una liquidació en aquests casos perquè en aquesta via no es qüestiona la subsistència de l'acte quant al fons.

D'altra banda, és important destacar que s'ha de tractar d'errors comesos per la mateixa Administració. Per tant, per mitjà d'aquesta via no es poden revisar els errors materials comesos pel mateix obligat tributari.

Errors comesos per l'obligat al pagament

Els errors comesos per l'obligat al pagament s'han de resoldre de la manera següent:

- La sol·licitud de rectificació de l'autoliquidació, si encara no ha finalitzat el període de pagament voluntari, i l'error és a favor del contribuent.

Els requisits de l'error de fet

Sobre els requisits de l'error de fet (que es tracti d'equivocacions elementals que versin sobre fets, successos o coses de la realitat, que s'aprecii tenint en compte exclusivament les dades de l'expedient, que sigui palès i clar, que sigui independent de tota apreciació, opinió i qualificació jurídica...) es poden veure, entre altres, les STS de 28 de setembre de 1992 i de 26 de juliol de 2002.

Així mateix, el TC ha assenyalat que "és ostensible, manifest, indiscutible, implica per si sol la coincidència d'aquest, sense necessitat de més raonaments i s'exterioritza *prima facie* per la seva sola contemplació" (STC de 23 de desembre de 1991, entre altres).

- La presentació d'una declaració complementària amb ingrés del deute addicional o sense, si encara no ha finalitzat el període de pagament voluntari, i l'error és a favor de l'Administració.
- La sol·licitud de devolució d'ingressos indeguts, si ja ha finalitzat el període de pagament voluntari, i l'error és a favor del contribuent.
- La presentació d'una declaració complementària amb ingrés del deute addicional o sense, si ja ha finalitzat el període de pagament voluntari, i l'error és a favor de l'Administració.

El procediment l'inicia d'ofici l'òrgan que hagi dictat l'acte o resolució, o bé a instància de l'interessat. L'exercici de la rectificació s'ha de fer en qualsevol moment, però sempre dins el termini de prescripció. En aquest procediment, la normativa tributària³⁴, a diferència dels examinats anteriorment, no indica l'òrgan competent del seu inici ni de la seva tramitació, per la qual cosa es pot interpretar que és el mateix òrgan a qui competeix la resolució.

⁽³⁴⁾Article 220.1 LGT.

Exemple

La senyora Gutiérrez rep la notificació d'una liquidació corresponent a l'IRPF practicada com a conseqüència del procediment inspector iniciat set mesos abans. Després de l'examen detallat de la liquidació amb el seu assessor fiscal, detecta que la Inspecció ha consignat un import incorrecte de la suma de les despeses deduïbles de la seva activitat empresarial: en comptes de figurar la quantia correcta de 400 euros, hi apareixen només 300 euros.

En aquest supòsit, atès que la Inspecció ha comès un error de fet en equivocar-se en la suma de l'import de les despeses deduïbles en la liquidació practicada corresponent a l'IRPF, pot iniciar, a instància de part, el procediment de rectificació d'errors corresponent.

Exemple

El 15 de maig, el senyor Menéndez s'adona que en comptes d'aplicar-se en la seva autoliquidació de l'IRPF els 200 euros de deducció en concepte d'adquisició de l'habitatge habitual, s'hi ha aplicat 100 euros.

Tenint en compte que l'error en l'aplicació de la deducció correspon al mateix obligat tributari, que l'error el perjudica i que encara no ha finalitzat el període voluntari, el senyor Menéndez pot sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació presentada.

Respecte a la **tramitació del procediment**, cal destacar que, quan s'inicia d'ofici, juntament amb l'acord d'iniciació s'ha de notificar la proposta de rectificació perquè l'interessat pugui formular al·legacions en el termini de 15 dies comptats a partir de l'endemà de la notificació de la proposta. No obstant això, quan la rectificació es faci en benefici dels interessats, es pot notificar directament la resolució del procediment.

D'altra banda, quan el procediment s'ha iniciat a instància de l'interessat³⁵, l'Administració pot resoldre directament el que sigui procedent quan no figurin en el procediment ni siguin tinguts en compte en la resolució altres fets, al·legacions o proves que els que hagi presentat l'interessat. En cas contrari, ha

⁽³⁵⁾Article 13 RGRVA.

de notificar la proposta de resolució perquè l'interessat pugui al·legar el que convingui al seu dret en el termini de 15 dies comptats a partir de l'endemà de la notificació de la proposta.

L'òrgan competent per a **resoldre** la rectificació de l'acte o resolució és el mateix que el va dictar. El termini per a resoldre és de sis mesos des de la presentació de la sol·licitud o des de la notificació de l'acord d'iniciació. Transcorregut aquest termini sense que s'hagi dictat resolució expressa, es produeix la caducitat del procediment iniciat d'ofici (sense perjudici que posteriorment s'iniciï un nou procediment) o la desestimació per silenci administratiu³⁶ de la sol·licitud presentada per l'interessat.

⁽³⁶⁾Article 220.2 LGT.

La resolució pot ser objecte de recurs de reposició i de reclamació economico-administrativa, segons l'article 220.3 LGT. A aquests efectes, l'article 13.3 RGRVA assenyala que es pot suspendre l'execució dels actes administratius sense necessitat d'aportar cap garantia quan s'aprecii que, en dictar-los, s'ha pogut incórrer en un error aritmètic, material o de fet.

2.5. La devolució d'ingressos indeguts

Quan es produeix un ingrés no degut per part d'un obligat tributari, l'ordenament tributari preveu que es procedeixi a la devolució de les quantitats ingressades indegudament. Aquesta devolució únicament concerneix els ingressos indeguts en sentit estricte (article 221 LGT), és a dir, derivats d'una irregularitat en l'aplicació dels tributs.

En canvi, en queden fora les devolucions tributàries integrants del mecanisme habitual d'aplicació de determinats impostos³⁷, especialment en el si del procediment de recaptació (per exemple, l'IRPF o l'IVA).

⁽³⁷⁾STS de 17 de març de 2001.

Normativa aplicable i naturalesa jurídica

La LGT, en l'article 216 LGT, enumera la devolució d'ingressos indeguts entre els procediments especials de revisió, procediment que és regulat en l'article 221, en connexió amb el que disposa l'article 32 LGT. D'altra banda, aquesta regulació es troba desenvolupada pels articles 14 a 20 RGRVA.

Malgrat que la LGT continua enquadrant la devolució d'ingressos indeguts entre els procediments especials de revisió, en realitat es tracta d'un procediment de gestió en sentit estricte, o declaratiu del dret com assenyala expressament l'article 221.1 LGT, ja que la seva finalitat no consisteix a anul·lar, modificar o rectificar cap acte administratiu.

Els pressupòsits per a obtenir el dret a la devolució són els següents:

a) Que s'hagi produït realment l'ingrés indegut.

b) Que aquesta circumstància hagi estat reconeguda per l'Administració o per un tribunal.

A aquests efectes, cal diferenciar dues **fases del procediment**:

- 1) La fase de declaració o reconeixement del dret a la devolució, per mitjà del procediment administratiu corresponent
- 2) L'execució de la devolució

1) Fase de declaració del dret a la devolució

En relació amb la fase de declaració³⁸, s'ha d'assenyalar que el dret a l'obtenció d'una devolució d'ingressos indeguts **es pot reconèixer**:

⁽³⁸⁾Article 15.1 RGRVA.

- a) En el procediment per al reconeixement del dret previst per als supòsits de l'article 221.1 LGT.
- b) En un procediment especial de revisió (com la rectificació d'errors o la nul·litat de ple dret).
- c) En virtut de la resolució d'un recurs administratiu, reclamació economico-administrativa o resolució judicial ferma.
- d) En un procediment d'aplicació dels tributs.
- e) En un procediment de rectificació d'autoliquidació a instància de l'obligat tributari o d'altres obligats.
- f) Mitjançant qualsevol altre procediment establert en la normativa tributària.

Contingut del dret a la devolució d'ingressos indeguts

⁽³⁹⁾Article 16 RGRVA.

La quantitat a retornar com a conseqüència d'un ingrés indegut³⁹ està constituïda per la suma de les quantitats següents:

- L'import de l'ingrés indegudament efectuat.
- Les costes satisfetes quan l'ingrés indegut s'ha fet durant el procediment de constrnyiment.
- L'interès de demora vigent al llarg del període en què sigui exigible, sobre les quantitats indegudament ingressades, sense necessitat que l'obligat tributari ho sol·liciti, en els termes de l'article 32.2 LGT.

Els **supòsits de devolució** d'ingressos indeguts, que han de ser reconeguts en un procediment específic de devolució d'ingressos indeguts, són els següents:

1) Duplicitat en el pagament de deutes tributaris o sancions.

Exemple

El senyor Suárez, ajudat pel seu fill, intenta fer el pagament de l'import resultant de la seva autoliquidació de l'IRPF a través d'Internet, però, com que no està segur de si el pagament s'ha fet correctament, decideix pagar el deute a través d'una entitat col·laboradora en la recaptació.

Si es confirma que realment el pagament per Internet s'ha fet correctament, s'haurà originat una duplicitat en el pagament, que legitima la sol·licitud de la devolució de l'ingrés indegut.

2) Pagament excessiu respecte de l'import liquidat o autoliquidat. És a dir, es tracta, igual que en el cas anterior, d'un error material en el pagament.

3) Pagament de deutes tributaris o sancions prescrites. Tant quan el que hagi prescrit sigui el dret a exigir el deute prèviament liquidat o una sanció, com quan es tracti de la prescripció de l'acció per a liquidar o imposar sancions.

Ara bé, en cap cas es retornaran les quantitats satisfetes en la regularització voluntària establerta en l'article 252 LGT. Així mateix, els efectes d'aquest tipus de regularització també són aplicables quan se satisfan deutes tributaris una vegada prescrit el dret de l'Administració a la determinació, per la qual cosa en aquests casos tampoc caldria fer la devolució d'ingressos indeguts.

Exemple

La senyora Domínguez fa el pagament de 1.000 euros derivats de l'autoliquidació de l'IRPF corresponent a cinc exercicis anteriors.

Si es pot considerar prescrit el dret de l'Administració a determinar el deute tributari mitjançant l'oportuna liquidació perquè no s'ha interromput el període de prescripció des de la finalització del període voluntari corresponent, la senyora Domínguez pot sol·licitar la devolució del pagament indegut dels 1.000 euros.

4) Quan així s'estableixi en la normativa tributària.

Per tant, quan l'ingrés indegut s'hagi produït en virtut d'un acte d'aplicació dels tributs o d'imposició de sancions i aquest hagi adquirit fermesa, només se'n pot sol·licitar la devolució⁴⁰ mitjançant la revisió de l'acte mitjançant algun dels procediments de revisió de nul·litat, revocació o correcció d'errors o mitjançant el recurs extraordinari de revisió. En aquests casos, si s'anul·la, es rectifica o es modifica l'acte, l'òrgan resolutori declararà el dret a la devolució; de manera que la devolució en aquests casos es converteix en un incident de l'execució.

⁽⁴⁰⁾Article 221.3 LGT.

I, d'altra banda, en cas que l'ingrés indegut s'hagi efectuat en virtut d'una autoliquidació⁴¹, l'obligat tributari ha d'instar la rectificació de l'autoliquidació, d'acord amb l'article 120.3 LGT.

⁽⁴¹⁾Article 221.4 LGT.

Els **subjectes legitimats per a instar el dret a la devolució**⁴² són els següents:

⁽⁴²⁾Article 14.1 RGRVA.

a) Els obligats tributaris i els subjectes infractors que hagin fet ingressos indeguts en el Tresor públic en ocasió del compliment de les seves obligacions tributàries o del pagament de sancions, i també els successors d'uns i altres.

b) La persona o l'entitat que hagi suportat la retenció o l'ingrés a compte repercutit quan considerin que la retenció suportada o l'ingrés repercutit ho han estat indegudament.

c) Quan l'ingrés indegut es refereixi a tributs pels quals hi ha una obligació legal de repercussió, també la persona o l'entitat que hagi suportat la repercussió.

Legitimació per a cobrar la devolució

La STS de 31 de gener de 1996 assenyalava que la devolució només es pot acordar a favor del contribuïent al qual es va girar la liquidació determinant de l'ingrés indegut. Si és qualsevol altra persona qui la reclama, ha d'aportar l'autorització corresponent del contribuïent per a poder cobrar la devolució.

El **procediment per al reconeixement del dret a la devolució** d'ingressos indeguts apareix desenvolupat en els articles 17 a 19 RGRVA i **s'inicia** d'ofici o a instància de part. La sol·licitud⁴³ s'ha de presentar dins del termini de prescripció a partir de la data de l'ingrés indegut.

⁽⁴³⁾Article 17.1 del RGRVA.

El termini de prescripció

L'article 66 LGT distingeix entre la prescripció del dret a reclamar el reconeixement de la devolució (lletra c) i la del dret a exigir-ne el pagament (lletra d).

Contingut de la sol·licitud a instància de part

Quan s'inicia a instància de part⁴⁴, la sol·licitud s'ha d'adreçar a l'òrgan competent per a resoldre i ha de contenir les dades següents:

- Nom i cognoms o raó social o denominació completa, número d'identificació fiscal i domicili de l'interessat. En cas que s'actui per mitjà d'un representant, s'hi ha d'incloure la seva identificació completa.
- Òrgan davant el qual es formula el recurs o la reclamació o se sol·licita l'inici del procediment.
- Acte administratiu o actuació que s'impugna o que és objecte de l'expedient, data en què es va dictar, número de l'expedient o clau alfanumèrica que identifiqui l'acte administratiu objecte d'impugnació i altres dades relatives a aquest que es considerin convenients, i també la pretensió de l'interessat.
- Domicili que l'interessat assenyalava a efectes de notificacions.
- Lloc, data i signatura de l'escrit o la sol·licitud.
- Justificació de l'ingrés indegut. A la sol·licitud s'han d'adjuntar els documents que acreditin el dret a la devolució, i tots els elements de prova que es consideri oportuns a aquest efecte. Els justificants d'ingrés es poden substituir per l'esment exacte de les dades identificatives de l'ingrés fet, entre aquests, la data i el lloc de l'ingrés i el seu import.
- Declaració expressa del mitjà triat pel qual s'ha de fer la devolució, d'entre els que assenyalava l'Administració competent. Si l'Administració competent no ha assenyalat mitjans per a efectuar la devolució, el beneficiari pot optar per:
 - Transferència bancària, amb indicació del número de codi de compte i les dades identificatives de l'entitat de crèdit.
 - Xec barrat o nominatiu.

⁽⁴⁴⁾Article 17.2 RGRVA.

- Si el beneficiari de la devolució no ha assenyalat cap mitjà de pagament, s'ha d'efectuar mitjançant xec.
- Si escau, una sol·licitud de compensació, en els termes que preveu el RGR.

En cas que el procediment s'iniciï d'ofici, s'ha de notificar a l'interessat l'acord d'iniciació. Quan les dades en poder de l'Administració tributària siguin suficients per a formular la proposta de resolució⁴⁵, el procediment es pot iniciar mitjançant la notificació d'aquesta proposta.

⁽⁴⁵⁾Article 17.3 RGRVA.

Respecte a la **tramitació de l'expedient**, l'òrgan competent de l'Administració tributària ha de comprovar les circumstàncies que, si escau, determinin el dret a la devolució, la realitat de l'ingrés i la seva no-devolució posterior, i també la titularitat del dret i la quantia de la devolució. L'òrgan competent per a la tramitació pot sol·licitar els informes⁴⁶ que consideri necessaris.

⁽⁴⁶⁾Article 18 RGRVA.

Abans de dictar la resolució, l'Administració tributària ha de notificar a l'obligat tributari la proposta de resolució perquè en un termini de 10 dies, comptats a partir de l'endemà de la notificació, presenti les al·legacions i els documents i justificants que consideri necessaris. Ara bé, es pot prescindir d'aquest tràmit quan no es tinguin en compte altres fets o al·legacions que els efectuats per l'obligat tributari o quan la quantia proposada a retornar sigui igual a la sol·licitada, exclosos els interessos de demora. Una vegada finalitzades les actuacions, l'òrgan competent per a la tramitació ha d'elevat la proposta de resolució a l'òrgan competent per a resoldre.

Finalment, en relació amb la **resolució de l'expedient**, en l'àmbit estatal, la competència per a resoldre correspon a l'òrgan de recaptació que es determini en la norma d'organització específica⁴⁷. L'òrgan competent per a resoldre ha de dictar una resolució motivada en què, si escau, s'acorda el dret a la devolució, i es determinen el titular del dret i l'import de la devolució.

⁽⁴⁷⁾Article 19 RGRVA.

El **termini per a resoldre** és de sis mesos des de la presentació de la sol·licitud o des de la notificació de l'acord d'iniciació. Transcorregut aquest termini sense que s'hagi dictat resolució expressa, es produeix la caducitat del procediment iniciat d'ofici (sense perjudici que posteriorment s'iniciï un nou procediment) o la desestimació per silenci administratiu⁴⁸ de la sol·licitud presentada per l'interessat.

⁽⁴⁸⁾Article 221.1 LGT.

La resolució que reconegui el dret a la devolució també ha d'assenyalar, sense necessitat que l'obligat tributari l'hagi sol·licitat, la procedència dels interessos de demora reportats des del moment en què va tenir lloc l'ingrés indegut fins que s'ordini el pagament de la devolució. Contra la resolució⁴⁹ es pot interposar un recurs de reposició i una reclamació economicoadministrativa.

⁽⁴⁹⁾Articles 221.5 i 6 LGT.

2) Execució de la devolució

Una vegada reconegut el dret a la devolució, mitjançant qualsevol dels procediments que preveu l'article 15 RGRVA o quan mitjançant una llei es declari la condonació d'un deute o sanció, s'ha de procedir a la immediata execució de la devolució⁵⁰.

⁽⁵⁰⁾Article 20 RGRVA.

Tenen **dret a obtenir la devolució**⁵¹ dels ingressos declarats indeguts les persones o entitats següents:

⁽⁵¹⁾Article 14.2 RGRVA.

a) Els obligats tributaris i els subjectes infractors que hagin fet l'ingrés indegut, i els successors d'uns i altres. No obstant això, no es procedeix a cap restitució quan l'import de la retenció o ingrés a compte declarat indegut ha estat deduït en una autoliquidació o l'Administració l'ha tingut en compte en una liquidació o en una devolució feta com a conseqüència de la presentació d'una comunicació de dades.

b) La persona o entitat que hagi suportat la retenció o l'ingrés a compte, quan l'ingrés indegut es refereixi a retencions suportades o ingressos a compte repercutits.

c) La persona o entitat que hagi suportat la repercussió, quan l'ingrés indegut es refereixi a tributs que hagin de ser legalment repercutits a altres persones o entitats, quan es compleixin una sèrie de requisits.

3. El recurs de reposició

3.1. Objecte i naturalesa del recurs

El fonament del **recurs de reposició** radica en la nova oportunitat que s'atorga a l'òrgan que va dictar l'acte per a reconsiderar-lo abans d'interposar una reclamació davant el tribunal econòmicoadministratiu corresponent i, si escau, el recurs judicial una vegada exhaurida la via administrativa.

Si bé, en la pràctica, ha demostrat ser poc efectiu, ja que és resolt pel mateix òrgan que dicta l'acte objecte d'impugnació, i, *de facto*, provoca una simple dilació en la resolució de la matèria objecte de controvèrsia. És un recurs poc formalitzat, en què no és necessària la intervenció d'un procurador ni d'un lletrat.

El recurs de reposició estatal està regulat en els articles 222 a 225 LGT i desplegat pels articles 23 a 27 del RGRVA. La regulació del recurs de reposició en l'àmbit local es duu a terme en l'article 14.2 TRLRHL i en el 108 LBRL.

Es tracta d'un recurs administratiu de caràcter **potestatiu**⁵², en l'àmbit estatal (no obstant això, en l'àmbit local, generalment, és preceptiu, excepte per als municipis de gran població a què es refereix l'article 121 LBRL, introduït per la Llei 57/2003, de 16 de desembre, de mesures per a la modernització del govern local).

El recurs de reposició i els municipis de gran població

Quant a això, cal tenir en compte que la Llei 57/2003, de 16 de desembre, de mesures per a la modernització del govern local, ha fet una nova redacció de l'article 108 LBRL, però només per a afegir-hi l'incís final, que assenyala que "aquest recurs té caràcter potestatiu en els municipis a què es refereix el títol X d'aquesta Llei". És a dir, per als municipis de gran població, en què s'estableix un òrgan per a la resolució de les reclamacions econòmicoadministratives, regulat en l'article 137 LBRL. En els altres municipis diferents dels esmentats en el títol X LBRL, el recurs de reposició és preceptiu per exhaurir la via administrativa prèvia al recurs contenciós administratiu.

La delimitació dels municipis als quals s'aplica aquest règim especial es disposa en l'article 121 LBRL, segons el qual tenen la consideració de municipis de gran població els següents:

- Els municipis la població dels quals superi els 250.000 habitants.
- Els municipis capital de província la població dels quals sigui superior als 175.000 habitants.
- Els municipis que siguin capitals de província, capitals autonòmiques o seus de les institucions autonòmiques.

Lectura recomanada

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

⁽⁵²⁾Article 222.1 LGT.

- Els municipis la població dels quals superi els 75.000 habitants, que presentin circumstàncies econòmiques, socials, històriques o culturals especials.

En els dos últims supòsits, s'exigeix que ho decideixin les assemblees legislatives autonòmiques corresponents, a iniciativa dels ajuntaments respectius.

Té caràcter previ a la via economicoadministrativa⁵³, per la qual cosa no es pot interposar de manera simultània a aquesta via; així doncs, si l'interessat interposa un recurs de reposició, no pot interposar una reclamació economicoadministrativa fins que es dicti una resolució expressa o fins que es pugui considerar desestimat el recurs per silenci administratiu. De fet, en interposar el recurs, l'obligat tributari hi ha de fer constar que no ha impugnat l'acte en la via economicoadministrativa. I, finalment, si s'interposen un recurs i una reclamació economicoadministrativa en relació amb un mateix acte, es tramita el presentat en primer lloc i el segon es declara inadmissible.

⁽⁵³⁾Articles 222.2 LGT i 21 RGRVA.

Exemple

La senyora Rupérez, atès que no està d'acord amb la liquidació provisional que li ha estat practicada l'1 de març, decideix interposar un recurs de reposició contra aquest acte. No obstant això, com que no està segura que la resolució d'aquest recurs li sigui favorable, decideix interposar una reclamació economicoadministrativa respecte d'aquesta liquidació el dia 5 de març.

De conformitat amb el que preveu l'article 222.2 LGT, atès que la senyora Rupérez, dins del termini establert per a impugnar la liquidació, ha interposat un recurs de reposició i una reclamació economicoadministrativa respecte d'aquesta, només es té en compte el recurs de reposició, ja que és el que primer ha plantejat (al mateix temps, es declara inadmissible la reclamació economicoadministrativa).

Respecte als actes que es poden recórrer en reposició, són els mateixos que en la via economicoadministrativa, excepte, lògicament, les resolucions de la reposició i les economicoadministratives. En canvi, són impugnables mitjançant el recurs de reposició els actes dictats per l'Administració en execució de les resolucions economicoadministratives, d'acord amb el que disposen els articles 222 LGT i 68 RGRVA⁵⁴.

⁽⁵⁴⁾RTEAC de 20 de desembre de 2010.

D'altra banda, ateses les característiques d'aquest recurs, hi és aplicable el principi general que l'error o l'omissió en la qualificació del recurs no n'altera la naturalesa ni n'impedeix l'admissió, sempre que s'identifiqui amb total claredat l'acte recorregut i es dedueixi la voluntat d'impugnar-lo.

Admissió del recurs

La STS de 12 de juliol de 2006 estableix que s'ha de considerar com un recurs de reposició la presentació d'un escrit de rectificació de la liquidació provisional que s'acaba de notificar i acompanyat d'una declaració complementària.

3.2. Iniciació i tramitació del recurs

El recurs s'interposa davant el mateix òrgan que va dictar l'acte impugnat i, si es va dictar per delegació, s'interposa davant l'òrgan delegat, tret que en aquesta es disposi el contrari. La legitimació per a interposar el recurs (article 223.3 LGT) és la relativa a les reclamacions economicoadministratives.

El termini per a la interposició del recurs de reposició⁵⁵ és d'un mes, a partir del dia de la notificació de l'acte que es pretén impugnar o de l'endemà d'aquell en què es produeixin els efectes del silenci administratiu. En el cas de tributs periòdics de notificació col·lectiva, el termini es compta des de l'endemà de la finalització del període voluntari de pagament.

(55) Article 223.1 LGT.

En relació amb el còmput del termini d'un mes (igual que en el cas de les reclamacions economicoadministratives), l'article 30 LPACAP estableix que, si el termini es fixa en mesos, es computarà a partir de l'endemà de la notificació o publicació, però si en el mes de venciment no hi ha dia equivalent a aquell en què comença el còmput, s'entén que el termini expira l'últim dia del mes.

En qualsevol cas, aquest termini d'un mes es computa de data a data, i el dia final és l'equivalent al de la notificació o producció del silenci (no el de l'inici del còmput), és a dir, que el dia final del termini en el mes de venciment és l'equivalent al dia de la notificació o publicació de l'acte de què es tracti⁵⁶.

(56) Entre d'altres, vegeu la RTEAC de 16 de març de 2005, i la STSJ de Múrcia de 21 de desembre de 2010.

Còmput dels terminis assenyalats en dies

Per la seva banda, cal tenir present que els terminis assenyalats en dies es compten a partir de l'endemà de la notificació o publicació de l'acte de què es tracti, i només es computen els dies hàbils, de manera que s'exclouen els dissabtes, diumenges i festius. No obstant això, en tot cas, quan l'últim dia del termini sigui inhàbil, s'entendrà prorrogat al primer dia hàbil següent.

Exemple

A la senyora Téllez se li notifica una liquidació en concepte d'IVA el dia 20 de març. Aconsellada pel seu assessor fiscal, decideix interposar un recurs de reposició contra aquesta liquidació.

El termini per a interposar el recurs de reposició, d'acord amb el que preveu l'article 223.1 LGT és d'un mes a partir de la recepció de la notificació de l'acte que es vol impugnar. Per tant, la senyora Téllez podria interposar el recurs a partir del dia 21 de març i fins al dia 20 d'abril (si és hàbil o fins a l'immediat hàbil següent).

Exemple

El senyor Pérez signa una acta de conformitat el dia 3 de març en relació amb l'IRPF, sense que posteriorment rebi cap liquidació respecte d'aquest tribut objecte d'inspecció.

D'acord amb el que preveu l'article 156.3 LGT, s'entén produïda i notificada la liquidació tributària derivada d'una acta amb acord si, en el termini d'un mes comptat de l'endemà de la data de l'acta, no s'ha notificat a l'interessat cap acord de l'òrgan competent per a liquidar. Per tant, la liquidació s'entén practicada al senyor Pérez el 4 d'abril, i pot interposar el recurs de reposició contra la liquidació a partir del 5 d'abril i fins al 4 de maig.

Les al·legacions del recurrent

Les al·legacions del recurrent⁵⁷ s'han d'incloure en la presentació del recurs, ja que no es preveu una fase específica de posada de manifest per a al·legacions; és a dir, que l'escrit d'interposició del recurs ha de contenir tant qüestions de fet com de dret. Per això, si l'interessat necessita consultar l'expedient a efectes de formular les seves al·legacions, ha de comparèixer durant el termini d'interposició del recurs perquè se li posi de manifest

(57) Articles 223.2 LGT i 23.1 i 24 RGRVA.

(a partir de l'endemà de la notificació de l'acte administratiu que s'impugna i abans de la finalització del termini d'interposició del recurs).

Com que l'òrgan revisor és al mateix temps l'òrgan que va dictar l'acte, la posada de manifest de l'expedient tindrà lloc davant la pròpia oficina d'aquest òrgan; per tant, no es plantegen problemes de remissió d'expedients d'un òrgan a un altre ni d'expedients incomplets.

L'òrgan competent està obligat a posar de manifest el contingut de l'expedient relacionat estrictament amb l'acte impugnat o la documentació relativa a les actuacions administratives concretes que hagin estat expressament sol·licitades i tinguin relació amb l'acte impugnat.

Després de la presentació del recurs, ja no es pot exercir aquest dret a examinar l'expedient a efectes de la formulació d'al·legacions.

Així mateix, l'escrit d'interposició del recurs ha de contenir la sol·licitud de suspensió i el document en què es formalitzi la garantia. La **suspensió de l'execució de l'acte impugnat**⁵⁸ no es produeix automàticament amb la simple interposició del recurs, sinó que s'obté quan l'interessat garanteix l'import de l'acte esmentat, els interessos de demora reportats per la suspensió més els possibles recàrrecs que serien procedents en cas d'execució de la garantia.

⁽⁵⁸⁾Articles 224.1 LGT i 23.2 i 25 RGRVA.

La suspensió de l'execució de l'acte impugnat i l'aportació de garanties

No obstant això, en dos casos no s'han d'aportar garanties:

1) Quan s'apreciï que, en dictar l'acte objecte de recurs, s'ha pogut incórrer en un error aritmètic, material o de fet; en aquest cas es dispensa de garantia.

2) Quan es tracti d'una sanció. En aquest cas, la suspensió es produeix de manera automàtica, sense necessitat d'aportar-hi cap garantia, amb la simple presentació del recurs, pel principi de no-executivitat de les sancions fins que adquireixin fermesa en via administrativa.

Malgrat això, aquesta suspensió automàtica sense aportació de garantia no s'estén a les responsabilitats pel pagament de sancions per als responsables solidaris de l'art. 42.2 LGT (els que han impedit, de qualsevol manera, que l'Administració Tributària pugui embargar o alienar béns del deutor). La suspensió no afectarà les actuacions de recaptació que s'hagin produït fins al moment en què s'acordi la suspensió de l'execució per la impugnació del responsable.

Si es tracta de la impugnació d'un acte censal relatiu a un tribut de gestió compartida, no se suspèn en cap cas el procediment de cobrament de la liquidació, sense perjudici que si la resolució dictada en matèria censal afecta el resultat de la liquidació es procedeixi a la devolució de l'ingrés indegut.

Les garanties que es poden aportar a l'efecte d'obtenir la suspensió són, segons l'article 224.2 LGT:

- Dipòsit de diners o valors públics.
- Aval o fiança de caràcter solidari d'entitat de crèdit o societat de garantia recíproca o certificat d'assegurança de caució.
- Fiança personal i solidària d'altres contribuents de reconeguda solvència per als supòsits que s'estableixin en la normativa tributària.

La suspensió obtinguda en reposició es pot mantenir en via economicoadministrativa, i fins i tot en via judicial, fins que es dicti una decisió sobre mesures cautelars, sempre que l'interessat ho hagi sol·licitat i la garantia conservi la seva vigència. Igualment, la suspensió⁵⁹ es pot sol·licitar amb extensió dels seus efectes a la via contenciosa administrativa.

Obligacions connexes

Si el recurs afecta un deute tributari que, al seu torn, ha determinat el reconeixement d'una devolució a favor de l'obligat tributari (és a dir, si es tracta d'obligacions connexes regulades en l'art. 224.5 LGT), les garanties aportades per obtenir la suspensió garantiràn així mateix les quantitats que, si escau, s'hagin de reintegrar com a conseqüència de l'estimació total o parcial del recurs.

Els efectes de la presentació del recurs són tres:

- 1) la interrupció de la prescripció⁶⁰;
- 2) la suspensió de l'execució de l'acte⁶¹;
- 3) la interrupció dels terminis per a interposar altres recursos⁶², que es tornen a comptar des del seu inici a partir de l'endemà de la notificació expressa de la resolució del recurs de reposició o d'aquell en què s'hagi d'entendre desestimat presumptament.

Termini per a accedir a altres recursos

L'article 235.1 LGT preveu el termini d'un mes per a interposar la reclamació economicoadministrativa després de la reposició, tant si aquesta es va resoldre expressament o presumptament.

No obstant això, una consolidada jurisprudència del TC i del TS sosté que la desestimació d'un recurs per silenci⁶³ no es pot equiparar, a efectes del termini per a recursos posteriors, a la seva resolució expressa amb les exigències d'aquesta de notificació a l'interessat i d'indicació dels oportuns recursos i terminis. Per tant, el recurs interposat després del silenci s'ha d'entendre dins el termini, ja que la normativa administrativa preveu la convalidació de les notificacions defectuoses a partir del moment en què es manifesti que es té coneixement de l'acte, es compleixi o s'interposi un recurs contra aquest.

Respecte a la **tramitació del recurs**⁶⁴, la reposició sotmet a coneixement de l'òrgan corresponent totes les qüestions de fet o de dret que ofereixi l'expedient, amb independència que hagin estat plantejades en el recurs, sense que es pugui empitjorar la situació inicial del recurrent (prohibició de la *reformatio in peius*), en aplicació del dret a la tutela judicial consagrada en l'article 24 CE, tal com entén reiteradament el TC⁶⁵.

Exemple

La senyora Ramírez interposa un recurs de reposició contra la liquidació provisional, amb un import de 200 euros, que li ha estat practicada com a conseqüència d'un procediment de verificació de dades.

⁽⁵⁹⁾Article 25.2 RGRVA.

Exemple d'obligacions connexes

En les obligacions connexes, l'Administració no només dicta una liquidació en la qual s'exigeix el pagament d'un determinat deute tributari (per exemple, TPO), sinó que aquesta exigència es converteix en títol per a la devolució d'un tribut que no havia d'haver ingressat per l'obligat (per exemple, IVA).

⁽⁶⁰⁾Article 68 LGT.

⁽⁶¹⁾Article 224 LGT.

⁽⁶²⁾Articles 222.2 LGT i 22 RGRVA.

⁽⁶³⁾STC 6/1986, de 21 de gener, i 39/2006, de 13 de febrer, i STS de 19 de febrer de 2004, entre altres.

⁽⁶⁴⁾Article 223.4 LGT.

⁽⁶⁵⁾STC de 6 d'octubre de 1986, entre altres.

Com a resultat de la resolució del recurs de reposició, l'òrgan competent pot anul·lar la liquidació, rebaixar-ne l'import o simplement deixar la liquidació com està. En tot cas, en virtut de la interdicció de la *reformatio in peius*, no pot augmentar l'import de la liquidació.

En cas que l'òrgan competent consideri necessari examinar i resoldre qüestions diferents de les plantejades per l'interessat, les ha d'exposar a aquest perquè pugui formular les al·legacions que consideri oportunes en el termini de deu dies comptats a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini. Si apareixen nous interessats durant la tramitació, se'ls ha de notificar l'existència del recurs per a comparèixer i efectuar les al·legacions que considerin oportunes (en el termini de deu dies comptats a partir de l'endemà de la notificació), i de manera paral·lela també se li ha de permetre al recurrent d'efectuar al·legacions⁶⁶ si se sol·liciten informes a altres òrgans rellevants per a la resolució del recurs.

⁽⁶⁶⁾Articles 225.3 LGT i 26 RGRVA.

3.3. Resolució del recurs

Pel que fa a la competència per a **resoldre el recurs de reposició**⁶⁷, aquesta correspon a l'òrgan que va dictar l'acte administratiu impugnat, i si es va dictar per delegació, ha de resoldre l'òrgan delegat, tret que en aquesta es disposi el contrari. Aquest òrgan té l'obligació de resoldre i no pot abstenir-se, ni tan sols per a al·legar dubte racional o deficiència dels preceptes legals.

⁽⁶⁷⁾Article 225.1 LGT.

La **resolució expressa del recurs**⁶⁸ ha de contenir una exposició succinta dels fets i fonaments jurídics, suficientment motivats, que serveixin de base per a la seva adopció. A més, ha de ser notificada tant al recurrent com, si escau, a la resta d'interessats.

⁽⁶⁸⁾Articles 225.2 LGT i 27 RGRVA.

Aquesta resolució s'ha de produir en el **termini màxim** d'un mes des de l'endemà de la seva presentació. En el còmput d'aquest termini no s'ha de tenir en compte el període concedit per a efectuar al·legacions⁶⁹ als titulars de drets afectats per la resolució perquè s'han plantejat noves qüestions, ni tampoc l'utilitzat per altres òrgans administratius per a enviar les dades o els informes sol·licitats. Així mateix, tampoc no s'hi han d'incloure les dilacions imputables a l'interessat⁷⁰. Aquests períodes no inclosos en el còmput no poden excedir els dos mesos.

⁽⁶⁹⁾Article 223.5 LGT.

⁽⁷⁰⁾Article 104.2 LGT.

Execució d'una resolució estimatòria contra la liquidació d'una obligació connexa

⁽⁷¹⁾Art. 225.3 LGT.

En l'execució d'una resolució que estimi totalment o parcialment el recurs contra la liquidació d'una obligació tributària connexa a una altra del mateix obligat tributari, d'acord amb l'article 68.9 LGT, es regularitzarà l'obligació connexa diferent de la recorreguda en la qual l'Administració⁷¹ hagi aplicat els criteris o elements en què es va fonamentar la liquidació de l'obligació tributària objecte de la reclamació. Si d'aquesta regularització es deriva l'anul·lació de la liquidació de l'obligació connexa diferent de la recorreguda i la pràctica d'una nova liquidació que s'ajusti al que s'ha resolt en el recurs, serà aplicable el que disposa l'article 26.5 LGT.

Una vegada finalitzat el termini màxim per a resoldre⁷² sense que s'hagi dictat resolució i en els casos en què hagi intervingut suspensió de l'acte objecte de recurs, es deixa de reportar l'interès de demora, en connexió amb el que disposa l'article 26.4 LGT. La finalitat d'aquesta previsió és incentivar que es produeixi la resolució expressa.

(72) Article 225.3 LGT.

La resolució es pot produir, així mateix, per **silenci administratiu**⁷³, i la pretensió s'entén desestimada si al cap de trenta dies d'haver presentat el recurs no ha recaigut resolució expressa. Aquesta desestimació tàcita obre la via al recurs economicoadministratiu, però no eximeix l'Administració de l'obligació de resoldre el recurs. Per tant, el recurrent, una vegada ha transcorregut el termini màxim de resolució, té dues alternatives: esperar que es dicti la resolució expressa o considerar desestimat el recurs i interposar una reclamació economicoadministrativa.

(73) Article 225.5 LGT.

Finalment, la resolució del recurs no és impugnabla mitjançant un nou recurs de reposició, sinó mitjançant una reclamació economicoadministrativa⁷⁴.

(74) Article 225.6 LGT.

4. Les reclamacions economicoadministratives

4.1. Àmbit de les reclamacions

Les **reclamacions economicoadministratives** (article 249 LGT) constitueixen una via específica de revisió preceptiva en l'àmbit tributari estatal davant la mateixa Administració, que exhaureix la via administrativa. Per tant, és prèvia a la via contenciosa administrativa.

La via economicoadministrativa

Per tant, es tracta d'uns recursos administratius especials, tant per la matèria com pels òrgans que els coneixen (que posseeixen caràcter col·legiat), encara que judicialitzats en la seva ordenació i el seu desenvolupament. Els òrgans economicoadministratius⁷⁵ (tribunals economicoadministratius), encara que orgànicament es troben enquadrats en el Ministeri d'Economia i Hisenda, són òrgans especialitzats diferents i independents dels òrgans d'aplicació dels tributs. I en funció de la quantia, es pot desenvolupar en única instància o també en alçada (al marge d'alguns recursos extraordinaris), encara que l'article 229.4 LGT permet prescindir de la primera instància i acudir directament en alçada. Finalment, s'ha d'assenyalar que, com que és un procediment administratiu, no és necessària l'assistència lletrada.

En l'àmbit local cal acudir a aquestes reclamacions per a exhaurir la via administrativa només en matèria de gestió censal o cadastral (davant els tribunals economicoadministratius estatals), i en els municipis de gran població (davant els tribunals economicoadministratius municipals).

Òrgan especialitzat de caràcter obligatori

D'acord amb la Llei 53/2003, de 16 de desembre, de mesures per a la modernització del govern local, es preveu en l'article 137 LBRL un òrgan especialitzat de caràcter obligatori, que ha d'existir necessàriament en tots els municipis als quals sigui aplicable el títol X d'aquesta LBRL. Aquest òrgan és l'encarregat de la resolució de les reclamacions economicoadministratives en els municipis de gran població.

Com ja s'ha comentat, la delimitació dels municipis als quals s'aplica aquest règim especial s'estableix en l'article 121 LBRL, segons el qual tenen la consideració de municipis de gran població els següents:

- Els municipis la població dels quals superi els 250.000 habitants.
- Els municipis capital de província la població dels quals sigui superior als 175.000 habitants.
- Els municipis que siguin capitals de província, capitals autonòmiques o seus de les institucions autonòmiques.
- Els municipis la població dels quals superi els 75.000 habitants, que presentin circumstàncies econòmiques, socials, històriques o culturals especials.

En els dos últims supòsits, s'exigeix que ho decideixin les assemblees legislatives autonòmiques corresponents, a iniciativa dels respectius ajuntaments.

⁽⁷⁵⁾Articles 83.2 i 228.1 LGT.

Normativa aplicable

La LGT (art. 226 a 248) i el RGRVA (art. 28 a 65).

⁽⁷⁶⁾Articles 38 a 77.

D'altra banda, la disposició transitòria quarta de la dita Llei 57/2003, de 16 de desembre, de mesures per a la modernització del govern local, assenyala que "mentre no s'aprovi el seu règim especial, el títol X d'aquesta Llei no és aplicable al municipi de Barcelona". Per la seva banda, l'article 161 TRLRHL disposa que el municipi de Barcelona té un règim financer especial, del qual és supletori el que disposa aquesta Llei. Aquest règim ha vist la llum mitjançant l'aprovació de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la qual es regula el règim especial del municipi de Barcelona. En particular, aquesta Llei dedica el títol IV, que porta per rúbrica "Règim financer especial"⁷⁶, a aquesta qüestió.

En aquest punt, la LGT diferencia entre la matèria economicoadministrativa i els actes impugnables. En relació amb la **matèria economicoadministrativa**, tradicionalment ha comprès no solament els actes relacionats amb l'aplicació dels tributs, sinó també altres de relacionats amb la funció de despesa pública (reconeixement o liquidació d'obligacions del Tresor públic, ordres de pagament, reconeixement i pagament de pensions) exercida pel Ministeri d'Economia i Hisenda, o bé relatius a actuacions de recaptació per part de l'AEAT d'ingressos públics no tributaris (com els preus públics).

La LGT, en l'article 226, només es refereix expressament a la reclamació economicoadministrativa d'actes d'aplicació dels tributs i d'actes d'imposició de sancions tributàries dictats per l'Estat i les entitats de dret públic que hi estan vinculades o que en depenen. A més, també es refereix a qualsevol altra matèria establerta expressament per mitjà d'una llei estatal, supòsit en què és possible enquadrar determinats tributs locals, sobre els quals la LGT guarda silenci. En aquest context, escau aquesta via de reclamació en relació amb els actes de gestió cadastral i censal de determinats tributs locals⁷⁷ (IBI i IAE) dictats per l'Estat o per l'ens local en els casos de delegació.

⁽⁷⁷⁾Article 14 TRLRHL.

Altres matèries

La LGT no esmenta altres matèries com les de gestió de la despesa pública i actuacions de recaptació d'ingressos públics no tributaris, perquè excedeixen l'àmbit tributari, si bé s'hi refereix en la disposició addicional onzena.

Les comunitats autònomes i la via economicoadministrativa

En el cas de tributs propis de les comunitats autònomes⁷⁸, la revisió correspon als seus propis òrgans economicoadministratius.

⁽⁷⁸⁾Article 20.1.a LOFCA.

⁽⁷⁹⁾Article 228.4 LGT.

D'altra banda, la LGT⁷⁹ assenyala que correspon a cada comunitat autònoma determinar la seva estructura administrativa per a l'exercici de la seva funció revisora en l'àmbit de les reclamacions economicoadministratives, sense perjudici de la tasca unificadora del TEAC i la Sala Especial per a la Unificació de Doctrina.

Una vegada delimitada la matèria economicoadministrativa, la LGT⁸⁰ enumera els **actes susceptibles de reclamació economicoadministrativa**, i, amb caràcter general, considera com a tals els que provisionalment o definitivament

⁽⁸⁰⁾Article 227 LGT.

ment reconeguin o deneguin un dret o declarin una obligació o un deure, i els de tràmit quan decideixin, directament o indirectament, sobre el fons de l'assumpte o bé posin fi al procediment.

L'enumeració que efectua la LGT dels actes susceptibles de reclamació

Aquesta formulació general de l'article 227 LGT és desenvolupada amb una enumeració d'actes d'aplicació dels tributs (apartat 2) i d'aplicació de sancions que, en particular, poden ser objecte de reclamació (apartat 3).

Quant als actes d'aplicació dels tributs, se n'esmenten els següents:

- Les liquidacions provisionals o definitives (encara que confirmen la provisional).
- Les resolucions expresses o presumptes derivades d'una sol·licitud de rectificació d'un autoliquidació o d'una comunicació de dades.
- Les comprovacions de valor de rendes, productes béns, drets i despeses, i els actes de fixació de valors, rendiments i bases, quan s'estableixi per la normativa tributària.
- Els actes que deneguin o reconeguin exempcions, beneficis o incentius fiscals, que es produiran sempre que l'exempció o el benefici tinguin caràcter pregat.
- Els actes que aprovin o deneguin plans especials d'amortització.
- Els actes que determinin el règim tributari aplicable a un obligat tributari, quan siguin determinants de futures obligacions al seu càrrec, fins i tot de caràcter formal.
- Els actes dictats en el si del procediment recaptador.
- Els actes que s'estableixin en la normativa tributària.

D'altra banda, l'article 227.4 LGT també admet la reclamació de determinats actes i actuacions dels particulars, per raons d'interès públic, atesa la importància que tenen per a l'aplicació correcta dels tributs:

- Els relatius a l'obligació de repercutir i suportar la retenció (en el cas de l'IVA i l'IIIEE, com ara la quantia de l'impost repercutit o la seva procedència).
- L'obligació de practicar i suportar retencions o ingressos a compte en el cas de l'IRPE, l'IS i l'IRNR, com ara la quantia de l'impost retingut o la seva procedència).
- L'obligació d'expedir, lliurar i rectificar factures, que incumbeixen als empresaris i professionals.
- Els que deriven de la relació entre contribuent i substitut.

Finalment, aquesta llista es completa amb l'exclusió de la via economicoadministrativa⁸¹ en determinats casos:

- Els actes que donin lloc a reclamació en via administrativa prèvia a la judicial, civil o laboral o posin fi a aquesta via.
- Els dictats en procediments en què la resolució que posa fi a la via administrativa estigui reservada al ministre d'Hisenda o al secretari d'Estat d'Hisenda.
- Els dictats en virtut d'una llei estatal que els exclougui d'aquesta via, com és el cas de la resolució de la revocació.

En definitiva, és possible efectuar les consideracions següents sobre aquesta regulació:

- 1) No es poden impugnar per aquesta via les normes jurídiques, en coherència amb el que disposa l'article 112.3 LPACAP.
- 2) La falta d'impugnació d'un acte provisional no impedeix la impugnació de l'acte definitiu, encara que es limiti a confirmar el provisional.
- 3) És possible impugnar íntegrament un acte que en reproduïx un d'anterior, si aquest s'havia anul·lat per defectes de forma o tramitació.

Les contestacions a les consultes tributàries

Com assenyalen la STS de 30 de desembre de 1996 i les SAN de 29 de juliol de 1997 i de 19 de gener de 1998, les contestacions a les consultes tributàries no són impugnables, sense perjudici que, posteriorment, l'obligat tributari recorri l'acte d'aplicació dels tributs corresponent, com podria ser una liquidació tributària.

⁽⁸¹⁾ Article 227.5 LGT.

Lectura recomanada

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

4) No es poden impugnar actes de tràmit, excepte en els casos assenyalats. Ara bé, no significa que no siguin fiscalitzables, sinó que no es pot impugnar autònomament. Caldrà esperar a l'acte que posi fi al procediment per a impugnar-lo, al·legant la il·legalitat dels actes de tràmits, que pot arribar a ser el motiu determinant de la nul·litat de l'acte final.

Quantia de la reclamació

⁽⁸²⁾Article 35 RGRVA.

La quantia de la reclamació⁸² és l'import del component o la suma dels components del deute tributari que siguin objecte d'impugnació, o si escau, la quantia de l'acte o actuació d'una altra naturalesa objecte de la reclamació.

Si s'impugna una base imposable o un acte de valoració i no s'ha practicat la liquidació oportuna, la quantia de la reclamació és l'import d'aquells.

I en les reclamacions per actuacions o omissions dels particulars, la quantia és la quantitat que va haver de ser objecte de retenció, ingrés a compte, repercussió, consignació en factura o document substitutiu o, la més elevada d'aquestes, sense que sigui procedent la suma de totes si hi concorren unes quantes.

4.2. Òrgans competents

Els òrgans competents (articles 228 LGT i 28 a 30 RGRVA) per a resoldre les reclamacions són els tribunals economicoadministratius, que actuen amb independència funcional en l'exercici de les seves competències. La seva competència és irrenunciable i improrrogable, i no es pot alterar per la voluntat dels interessats.

Els tribunals, al seu torn, es divideixen de la manera següent, en l'àmbit de les competències de l'Estat:

- El Tribunal Economicoadministratiu Central (TEAC)
- Els tribunals economicoadministratius regionals (TEAR), un per cada comunitat autònoma
- Els tribunals economicoadministratius locals (TEAL) de les ciutats amb Estatut d'autonomia, Ceuta i Melilla

A més, també es considera un òrgan d'aquest tipus la Sala Especial per a la Unificació de Doctrina, òrgan que resol el recurs extraordinari per a la unificació de doctrina.

L'àmbit d'actuació territorial⁸³ d'aquests tribunals és el següent:

⁽⁸³⁾Article 229.5 LGT.

- El del TEAC s'estén a tot el territori espanyol.

- Els TEAR, al territori de la respectiva comunitat autònoma.
- El dels TEAL, a Ceuta o a Melilla.
- El de la Sala Especial per a la Unificació de Doctrina també s'estén a tot el territori espanyol.

Composició dels òrgans

La composició d'aquests òrgans és prevista en les disposicions addicionals 12a. i 13a. LGT i les normes d'organització i competències estan recollides en els articles 28 a 34 RGRVA.

Organització dels tribunals economicoadministratius

L'organització dels tribunals⁸⁴ es pot articular en Ple, en sales o de manera unipersonal. El Ple⁸⁵ és format pel president, els vocals i el secretari. Al seu torn, les sales⁸⁶ estan formades pel president, un vocal (almenys) i el secretari, i es pot nomenar president de la Sala algun dels vocals en les circumstàncies determinades reglamentàriament. I, finalment, els tribunals poden funcionar de manera unipersonal⁸⁷, bé mitjançant qualsevol dels seus membres o mitjançant altres òrgans unipersonals determinats reglamentàriament.

Així mateix, es permet la creació de sales desconcentrades en els TEAR⁸⁸.

Finalment, cal esmentar que el president del TEAC pot atribuir als membres de qualsevol òrgan economicoadministratiu la funció de resoldre reclamacions pròpies de la competència d'un altre, de manera que des d'aquest moment es pot constituir com a òrgan unipersonal o com a sala d'aquest. Aquesta atribució es realitzarà mitjançant una resolució. Les resolucions dictades s'entendran adoptades, als efectes de recursos, a la seu que tingui atribuïda cada tribunal o sala desconcentrada.

Pel que fa a la **competència** dels diferents tribunals economicoadministratius: els TEAR i TEAL tramiten i resolen les reclamacions que es plantegin respecte dels actes dels òrgans perifèrics de l'Administració central (tant si són dictats pels ministeris com per entitats de dret públic dependents de l'Administració General de l'Estat o per l'AEAT: delegats d'Hisenda, inspectors regionals, unitats d'inspecció de les delegacions...) i d'òrgans no superiors de la comunitat autònoma o Ceuta o Melilla (és a dir, òrgans diferents de les conselleries o direccions generals). Així mateix, també són competents per a resoldre les reclamacions plantejades contra els actes dels ens locals (actes de gestió censal o cadastral exercits per delegació). Finalment, també coneixen en primera o única instància, en funció de la quantia, de les reclamacions contra actuacions dels particulars⁸⁹ (la seva competència és determinada pel domicili fiscal de la persona que interposi la reclamació).

Totes aquestes reclamacions les coneixen **en primera instància o en única instància** en funció de si superen o no una determinada quantia. Quan no superin la quantia determinada reglamentàriament, coneixen els TEAR i els TEAL en única instància (si bé la resolució és susceptible de recurs ja en via contenciosa administrativa davant el Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Autònoma corresponent); en canvi, quan la superin, coneixen en primera instància i les resolucions són susceptibles de recurs per mitjà del recurs d'alçada davant el TEAC.

⁽⁸⁴⁾ Article 231.1 LGT.

⁽⁸⁵⁾ Article 231.2 LGT.

⁽⁸⁶⁾ Article 231.3 LGT.

⁽⁸⁷⁾ Articles 231.4 LGT i 32 RGRVA.

⁽⁸⁸⁾ Article 229.6, *in fine*, LGT.

⁽⁸⁹⁾ Article 229 LGT.

La quantia que marca la frontera entre la primera i l'única instància està fixada per la disposició addicional 14a. LGT i l'article 36 RGRVA en 150.000 euros, quan s'impugnen quotes o deutes tributaris, i en 1.800.000 euros, quan s'impugnen bases o valors.

Quantia de la reclamació

⁽⁹⁰⁾Article 35 RGRVA

Com a norma general, la quantia de la reclamació⁹⁰ serà l'import de l'acte o actuació objecte de la reclamació. Els actes que no continguin o no facin referència a una quantificació econòmica i les sancions no pecuniàries es consideraran de quantia indeterminada. Si el que s'ha impugnat fos una base imposable o un acte de valoració, i no s'hagués practicat la liquidació corresponent, la quantia de la reclamació serà l'import d'aquells. D'altra banda, es recullen una sèrie de regles específiques. I, finalment, quan l'acte reclamat tingui diversos deutes, es prendrà el de més valor per a determinar la quantia de la reclamació.

El TEAC coneix en única instància, en primer lloc, de les reclamacions interposades contra els actes dictats pels òrgans centrals dels ministeris, l'AEAT i les entitats de dret públic que depenen de l'Administració general de l'Estat, i pels òrgans superiors de les comunitats autònomes; en segon lloc, contra els actes dictats pels òrgans perifèrics de l'Administració general de l'Estat, l'AEAT i les entitats de dret públic que depenen de l'Administració general de l'Estat, o pels òrgans superiors de les comunitats autònomes; en tercer lloc, de les reclamacions interposades contra les actuacions dels particulars susceptibles de reclamació; i, en quart lloc, de les reclamacions en les quals s'hagi d'oir (o s'hagi oït com a tràmit previ) el Consell d'Estat.

En segona instància, el TEAC resol en alçada els recursos ordinaris que s'interposin contra les resolucions dictades en primera instància pels TEAR i TEAL pels actes que superin la quantia assenyalada anteriorment (quan la quantia de la reclamació sigui igual o superior a 150.000 euros de deute tributari o d'1.800.000 euros de base imposable). Així mateix, resol els recursos d'alçada ordinaris contra les resolucions dictades pels TEA autonòmics; també els recursos extraordinaris de revisió i els extraordinaris d'alçada per a la unificació de criteri i la rectificació d'errors en els quals incorrin les seves resolucions (art. 229 LGT).

Resolució en unificació de criteri

A més, es preveu que quan hi hagi resolucions dels TEAR o TEAL que apliquin criteris diferents als continguts en resolucions d'altres tribunals economicoadministratius, o que tinguin una transcendència especial, el president o la Vocalia Coordinadora del TEAC, per iniciativa pròpia o a proposta de qualsevol dels vocals del TEAC o dels presidents dels TEAR o TEAL, podran promoure l'adopció d'una resolució en unificació de criteri per la Sala o pel Ple del TEAC, que tindrà els mateixos efectes que la resolució del recurs extraordinari d'alçada per a la unificació de criteri. Abans de la resolució d'unificació de criteri, es donarà tràmit d'al·legacions durant el termini d'un mes, comptador des que es comuniqui l'acord de promoció de la resolució en unificació de criteri als directors generals del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques, als directors de Departament de l'Agència Estatal d'Administració Tributària i als òrgans equivalents o assimilats de les comunitats autònomes i de les ciutats amb Estatut d'Autonomia pel que fa a les matèries que siguin competència seva.

Finalment, s'ha de tenir en compte que en els casos en què és possible plantejar recurs d'alçada davant el TEAC, s'habilita el recurrent perquè el plantegi directament, i, d'aquesta manera, renunciï a la primera instància (recurs *per saltum*).

Quan hi hagi resolucions d'una Sala desconcentrada d'un TEAR que no s'adeqüin als criteris del Tribunal o que siguin contraris als d'una altra Sala desconcentrada del mateix Tribunal, o que revesteixin una transcendència especial, el president del TEAR podrà promoure l'adopció d'una resolució de fixació de criteri pel Ple del TEAR o per una Sala convocada amb aquesta finalitat (art. 229.3 LGT).

D'altra banda, els TEAR i TEAL són competents per a conèixer de la rectificació d'errors en què incorrin les seves pròpies resolucions.

Òrgans economicoadministratius de les comunitats autònomes i de les ciutats amb estatut d'autonomia

Els òrgans economicoadministratius de les comunitats autònomes i de les ciutats amb estatut d'autonomia coneixen en primera o en única instància:

- De les reclamacions que s'interposin contra els actes administratius dictats pels òrgans de l'Administració de les comunitats autònomes i de les ciutats amb estatut d'autonomia no compresos, en funció de la quantia de la reclamació.
- De la rectificació d'errors en què incorrin les seves pròpies resolucions.

La LGT regula el tema de l'**acumulació de recursos i reclamacions**⁹¹, en el sentit que s'acumularà la seva tramitació i resolució (per economia processal) en diferents casos:

⁽⁹¹⁾Articles 230 LGT i 37 RGRVA.

1) Quan les interposi un mateix interessat en relació amb el mateix tribut (per exemple, en el cas de liquidacions de l'IRPF per diversos exercicis derivades de diferents actes d'inspecció que derivin d'un mateix procediment).

2) Quan les interposin diversos interessats en relació amb el mateix tribut i derivades d'un mateix expedient o referides a idèntiques qüestions i hagin de ser resoltes pel mateix òrgan econòmic i administratiu.

3) Quan les interposin diversos interessats contra un mateix acte administratiu o contra una mateixa actuació tributària dels particulars.

4) Quan s'interposi contra una sanció i contra el deute del qual derivi.

Exemple

⁽⁹²⁾Article 230.1.b) LGT.

Els senyors Estévez han adquirit conjuntament un bé immoble a una constructora, que constituirà el seu habitatge habitual. El 23 de maig, el senyor Estévez, atès que no està d'acord amb l'IVA que els ha estat repercutit per aquesta operació, interposa una reclamació economicoadministrativa. Posteriorment, el 28 de maig, la senyora

Estévez, seguint l'exemple del seu marit, també interposa una reclamació econòmicoadministrativa contra el mateix acte.

En aquest supòsit, es procedeix a l'acumulació de les reclamacions⁹² presentades de manera independent per cada cònjuge, atès que es refereixen a una mateixa actuació.

El Tribunal, d'ofici o a instàncies de part, en qualsevol moment previ a l'acabament, podrà acumular (o deixar sense efecte l'acumulació acordada) motivadament aquelles reclamacions que consideri que han de ser objecte de resolució unitària que afectin el mateix o diferents tributs, sempre que hi hagi connexió entre aquestes. En el cas que es tracti de diferents reclamants i no ho hagin sol·licitat ells mateixos, se'ls haurà de concedir prèviament un termini de 5 dies per manifestar el que estimin convenient en relació amb la procedència de l'acumulació⁹³.

⁽⁹³⁾Art. 230.2 LGT.

L'acumulació comporta que el recurs d'una quantia més elevada és el que es té en compte per a determinar la competència del TEAC en alçada. Per tant, no cal sumar les quanties dels diferents actes objecte de recurs. Els acords d'acumulació o pels quals es deixa sense efecte una acumulació, tenen el caràcter d'actes de tràmit i no són susceptibles de recurs.

Denegació de l'acumulació

Denegada o deixada sense efecte l'acumulació⁹⁴, cada reclamació prosseguirà la seva tramitació, amb l'enviament al tribunal competent, si fos un altre, i sense que sigui necessari un nou escrit d'interposició, ratificació o convalidació. A cada un dels nous expedients s'hi consignarà una còpia confrontada de totes les actuacions.

⁽⁹⁴⁾Article 37.2 RGRVA

4.3. Subjectes legitimats per a la seva interposició

Estan **legitimats** per a presentar reclamacions i intervenir en el procediment els obligats tributaris i els subjectes infractors, i, en general, qualsevol altra persona els interessos legítims de la qual resultin afectats per l'acte o l'actuació.

Per tant, pot interposar una reclamació no solament el subjecte passiu del tribut, sinó qualsevol obligat tributari destinatari de l'acte o titular d'un dret o interès legítim afectat per l'acte (article 232.1 LGT).

Els subjectes legitimats en la LGT

La LGT ha eliminat la legitimació de l'interventor general de l'Administració de l'Estat en les matèries a les quals s'estengui la seva funció fiscalitzadora, ja que la funció fiscalitzadora, després de la creació de l'AEAT, es produeix *a posteriori*. No obstant això, en les matèries de despesa pública⁹⁵, sí que es preveu la legitimació de l'interventor, ja que en aquesta matèria sí que s'estén la seva funció fiscalitzadora.

⁽⁹⁵⁾Disposició adicional 11a. LGT.

⁽⁹⁶⁾Article 241.3 LGT.

⁽⁹⁷⁾Article 244.2 LGT.

⁽⁹⁸⁾Article 242.1 LGT.

Aquesta enumeració s'ha de completar amb altres subjectes legitimats en altres preceptes per a la interposició d'algun tipus de recurs:

⁽⁹⁹⁾Article 243.1 LGT.

- Els directors generals del Ministeri d'Hisenda i els directors de departament de l'AEAT en el cas del recurs ordinari d'alçada⁹⁶, per al recurs extraordinari de revisió⁹⁷ i per a l'extraordinari d'alçada per a unificació de criteri⁹⁸.
- El director general de Tributs en el cas del recurs extraordinari per a la unificació de doctrina⁹⁹.

D'altra banda, l'article 232.2 LGT exclou la legitimació d'alguns subjectes que, tot i tenir algun interès legítim, es considera que no és suficient per al plantejament del recurs:

- Els funcionaris i empleats públics, a excepció dels casos en què es vulnera immediatament i directament un dret que els estigui reconegut o resultin afectats els seus interessos legítims.
- Els particulars si actuen per delegació de l'Administració o com els seus agents o mandatariis.
- Els denunciants, ja que no tenen la condició d'interessats en el procediment d'aplicació dels tributs.
- Els qui assumeixin obligacions tributàries en virtut d'un pacte o contracte, ja que l'interès que pot tenir el subjecte és aliè a la relació jurídica tributària.
- Els organismes o òrgans que hagin dictat l'acte impugnat i les entitats destinatàries dels fons gestionats mitjançant aquest acte.

L'interès legítim per a reclamar

Ara bé, com indiquen les STS de 24 de maig i de 6 de juny de 1988, a aquests efectes, no serveix qualsevol tipus d'interès, sinó que ha de ser personal i actual, i no és suficient el mer interès pel manteniment de la legalitat o davant futurs o potencials greuges suposats.

Al marge dels subjectes que plantegen la reclamació, poden **comparèixer** altres subjectes en el procediment¹⁰⁰. Es tracta dels titulars de drets o interessos legítims que puguin resultar afectats per la resolució de la reclamació. Ara bé, en aquests casos, en cap cas no es retrotrau el procediment. Així mateix, si durant la tramitació del procediment es detecta l'existència d'aquests subjectes que no hagin comparegut, se'ls haurà de notificar l'existència de la reclamació perquè puguin formular al·legacions en un termini de quinze dies. En aquest cas la resolució que es dicti tindrà plena eficàcia respecte d'aquests.

⁽¹⁰⁰⁾ Article 232.3 LGT.

Exemple

La senyora López, juntament amb les seves quatre germanes, és copropietària d'un local de negoci que tenen llogat a una empresa de transport urgent. Després de la finalització d'un procediment inspector per l'IVA relatiu al lloguer del local de negocis, la Inspecció practica una liquidació per un import de 1.000 euros. La senyora López decideix interposar una reclamació economicoadministrativa.

Atès que la possible modificació de la liquidació de l'IVA afectarà totes les comuneres, el tribunal haurà de notificar a les germanes de la senyora López l'existència de la reclamació economicoadministrativa perquè puguin al·legar el que considerin oportú i puguin exercir els seus drets.

Finalment, s'ha d'assenyalar que l'interessat pot actuar mitjançant un **representant**¹⁰¹. La representació s'ha d'acreditar en el primer escrit, encara que no estigui signat per l'interessat; escrit al qual no es dóna curs si no està signat, si bé no impedeix que l'escrit es consideri presentat, en l'espera que l'interessat l'esmeni o el ratifiqui posteriorment en el termini que concedeixi el tribunal.

⁽¹⁰¹⁾ Article 232.4 LGT.

4.4. Iniciació i tramitació del procediment

La regulació de les normes generals del procediment general economicoadministratiu i del procediment en única o primera instància es recull en els articles 234-240 LGT, preceptes que són desenvolupats, al seu torn, pels articles 48-59 RGRVA.

1) Iniciació del procediment

El procediment s'impulsa, tant en única com en primera instància, d'ofici (article 234 LGT) d'acord amb els terminis establerts, que no poden ser objecte de pròrroga ni necessiten que se'n declari la finalització. Els actes i les notificacions que afectin els interessats o posin fi a una reclamació s'han de notificar a l'interessat.

El procediment és **gratuït**, tret que el recurs o la reclamació siguin desestimats o no s'admetin i s'aprecii temeritat o mala fe; en aquest cas, les costes es poden exigir a la persona a qui resulta imputable aquesta temeritat o mala fe.

La condemna a costes

⁽¹⁰²⁾Art. 234.5 LGT i 51 RGRVA.

La condemna a costes s'imposarà en la resolució que es dicti, que haurà d'esmentar de forma expressa els motius pels quals s'aprecia la concurrència de mala fe o temeritat, com també la manera com es quantifica. Quan s'hagi interposat un recurs d'alçada ordinari, l'eficàcia de la condemna a costes dictada en primera instància queda supeditada a la confirmació en la resolució que es dicti en el recurs d'alçada ordinari¹⁰².

Amb relació a la quantificació de les costes, representaran el 2% de la quantia de la reclamació, amb un mínim de 150 €, per a les reclamacions o recursos resolts per un òrgan unipersonal, i de 500 €, per als que es resolguin per un òrgan col·legiat. Quan l'òrgan o tribunal hagués acordat la condemna en costes, el delegat d'Economia i Hisenda serà competent per exigir el seu pagament i concedir al condemnat un període voluntari perquè les satisfaci. Transcorregut aquest termini sense que aquelles s'haguessin fet efectives, es procedirà a la seva exacció pel procediment de constreyniment.

Contra l'acord de condemna en costes imposada en la resolució economicoadministrativa no es pot interposar recurs administratiu, sense perjudici de la seva revisió juntament amb el recurs d'alçada que pogués interposar-se, si fos procedent.

La interposició de la reclamació economicoadministrativa

⁽¹⁰³⁾Article 235.2 LGT.

El procediment s'inicia amb la presentació de l'escrit d'interposició del recurs¹⁰³. Aquest acte es pot limitar a la simple interposició (presentant un escrit en què es demana que es consideri interposada la reclamació, identificant el reclamant, l'acte o l'actuació contra el qual es reclama, el domicili per a notificacions i el tribunal davant el qual s'interposa. Si l'acte impugnat consisteix en una actuació de particulars, afecta la relació entre substitut i contribuent o està referit al deure de facturar, s'ha d'identificar la persona objecte de recurs i el seu domicili i adjuntar tots els antecedents que són a disposició del reclamant o en registres públics), o bé pot incloure ja les al·legacions en què es fonamenta la pretensió de revisió, sense perjudici que posteriorment les pugui ampliar.

Si només es presenta una simple interposició, posteriorment es presentaran les al·legacions, en què s'han d'exposar els fets, els fonaments de dret i s'ha de formular el *petitum*.

Es considerarà acreditada la representació voluntària, sense necessitat d'aportar un dels mitjans establerts en l'article 46.2 LGT, quan la representació hagi estat admesa per l'Administració tributària en el procediment en el qual es va dictar l'acte impugnat (art. 234.2 LGT).

El **termini per a la presentació**¹⁰⁴ és d'un mes a partir de la notificació de l'acte que s'impugna; des de l'endemà d'aquell en què quedi constància de la realització o omissió de la retenció o ingrés a compte, de la repercussió o de la substitució.

⁽¹⁰⁴⁾Article 235.1 LGT.

Exemple

La Inspecció notifica a la senyora Gómez una liquidació en concepte d'IRPF el dia 16 de setembre. Decideix interposar un recurs de reposició contra aquesta liquidació perquè no hi està d'acord.

El termini per a interposar la reclamació economicoadministrativa, d'acord amb el que preveu l'article 225.1 LGT és d'un mes a partir de la recepció de la notificació de l'acte que es vol impugnar. Per tant, la senyora Gómez podria interposar la reclamació a partir del dia 17 de setembre i fins al dia 16 d'octubre (si és hàbil o fins a l'immediat hàbil següent).

Supòsits de silenci administratiu

En els supòsits de silenci administratiu, es pot interposar la reclamació des de l'endemà en què es produeixin els seus efectes. Si després d'interposar la reclamació, i abans de la resolució, es dicta resolució expressa, s'ha de trametre al Tribunal, una vegada notificada a l'interessat. En la notificació s'ha d'advertir que la resolució expressa, segons el seu contingut, es considerarà impugnada en la via economicoadministrativa, o causarà l'acabament del procediment per satisfacció extraprocessal. En qualsevol cas, es concedirà el termini d'un mes, comptador des de l'endemà de la notificació, perquè l'interessat pugui formular les al·legacions que consideri convenients davant el Tribunal.

En el cas de reclamacions relatives al deure de facturar, el termini es compta transcorregut un mes des que s'hagi requerit formalment el compliment d'aquest deure. Finalment, aquest termini d'un mes es compta a partir de l'endemà de la finalització del període voluntari de pagament si es tracta de deutes de venciment periòdic i notificació col·lectiva.

El termini d'interposició de la reclamació

La LGT de 2003 ha ampliat en quinze dies el termini previst en la regulació anterior, la qual cosa mereix una valoració positiva.

L'escrit d'interposició¹⁰⁵ es presenta davant l'òrgan administratiu que va dictar l'acte reclamat i no davant l'òrgan economicoadministratiu, tret que es tracti de la impugnació d'actuacions entre particulars, de la relació entre substitut i contribuent o de l'obligació de facturar, cas en què es presenta davant el tribunal competent per a resoldre la reclamació.

⁽¹⁰⁵⁾Articles 235.3 i 4 LGT.

La presentació de l'escrit d'interposició de la reclamació

L'òrgan administratiu que va dictar l'acte haurà de remetre l'escrit d'interposició al tribunal competent en el termini d'un mes, juntament amb l'expedient, si escau electrònic, corresponent, al qual pot incorporar un informe si és necessari amb les observacions pertinents.

Si l'òrgan administratiu no remet l'escrit d'interposició i l'expedient, si escau electrònic, en el termini d'un mes, n'hi ha prou que el reclamant presenti davant el tribunal la còpia

segellada de l'escrit per tal que es pugui tramitar i resoldre la reclamació economicoadministrativa.

Si l'escrit d'interposició conté les al·legacions, l'òrgan administratiu que va dictar l'acte, davant aquestes, pot anul·lar totalment o parcialment l'acte, mitjançant revocació, abans de remetre l'expedient al tribunal economicoadministratiu dins el termini d'un mes, sempre que prèviament no s'hagi presentat un recurs de reposició. Si es revoca l'acte, l'òrgan ha de remetre al tribunal el nou acte dictat juntament amb l'escrit d'interposició i l'expedient.

La interposició de la reclamació es farà obligatòriament a través de la seu electrònica de l'òrgan que hagi dictat l'acte reclamable, quan els reclamants estiguin obligats a rebre per mitjans electrònics les comunicacions i notificacions.

2) Tramitació del procediment

Després de la recepció de l'expedient, el tribunal el posa a disposició dels interessats perquè formulin **al·legacions**¹⁰⁶, per un termini d'un mes, dins del qual hauran de presentar l'escrit amb l'aportació o proposició, si escau, de les proves corresponents.

⁽¹⁰⁶⁾Article 236.1 LGT.

Posada de manifest de l'expedient electrònic a través de mitjans electrònics

La posada de manifest de l'expedient electrònic es pot fer a través de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics, i es poden presentar per aquests mitjans les proves i al·legacions. Els obligats a interposar la reclamació de forma electrònica hauran de presentar les al·legacions, proves i qualsevol altre escrit per aquesta mateixa via. En el cas de deficiència tècnica imputable a l'Administració tributària que impossibiliti la realització del tràmit per aquesta via, el Tribunal adoptarà les mesures oportunes per a evitar perjudicis a la persona interessada, i, entre altres coses, podrà concedir un nou termini, prorrogar el que s'hagi concedit anteriorment o autoritzar que es faci per altres mitjans.

Quan es tracti de reclamacions que tinguin per objecte actuacions dels particulars, la relació entre substitut i contribuent o el deure de facturar, el tribunal ha de notificar la interposició de la reclamació a la persona objecte de recurs perquè comparegui¹⁰⁷, mitjançant un escrit de mera compareixença, adjuntant-hi tots els antecedents que estiguin a la seva disposició o en registres públics.

⁽¹⁰⁷⁾Article 236.2 LGT.

Altres qüestions de tramitació del procediment

D'altra banda, el tribunal pot sol·licitar un informe a l'òrgan que va dictar l'acte¹⁰⁸ (fins i tot es poden reglamentar supòsits en què sigui preceptiu), per a poder aclarir les qüestions necessàries, i l'ha de traslladar al reclamant perquè pugui presentar-hi al·legacions.

⁽¹⁰⁸⁾Article 236.3 LGT.

⁽¹⁰⁹⁾Article 57.3 RGRVA.

⁽¹¹⁰⁾Article 58 RGRVA.

Quant a la prova, l'article 236.4 LGT assenyalava que les proves testificals, pericials i les que consisteixin en declaració de part s'han de fer mitjançant una acta notarial o davant el secretari del tribunal o el funcionari en qui aquell delegui, que ha d'estendre l'acta corresponent. No es pot denegar la pràctica de proves referides a fets rellevants. La resolució de la reclamació ha d'enumerar les proves no pertinents i decidir sobre les no practicades. Quan es tracti de proves i informes practicats o sol·licitats d'ofici¹⁰⁹, s'ha de posar de manifest l'expedient als interessats perquè al·leguin el que considerin oportú en un termini de 10 dies a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini.

L'article 236.5 LGT disposa que es pot prescindir de tota aquesta fase d'instrucció quan de les al·legacions formulades en l'escrit d'interposició, juntament amb els documents

aportats pel recurrent, resultin acreditades totes les dades necessàries per a resoldre o es puguin tenir per certes, o quan d'aquelles resulti evident un motiu d'inadmissibilitat.

Al seu torn, l'article 236.6 LGT permet plantejar qüestions incidentals en les al·legacions o en la seva ampliació, sobre aspectes que, sense constituir el fons de l'assumpte, estiguin relacionats amb aquest o amb la validesa del procediment i la resolució del qual sigui un requisit previ i necessari per a la tramitació de la reclamació, i no es pot ajornar fins que es dicti un acord sobre el fons de l'assumpte. Per tant, s'han de resoldre de manera prèvia i separada, i el tribunal pot actuar de manera unipersonal. Aquestes qüestions incidentals¹¹⁰ es plantejaran en el termini de quinze dies a partir de l'endemà d'aquell en què es tingui constància fefaent del fet o acte que les motivi.

La resolució no és susceptible de recurs, si bé el recurrent, en rebre la resolució de la qüestió incidental, pot discutir de nou el seu objecte en ocasió del recurs que es plantegi contra la resolució de la reclamació.

Finalment, la LGT es refereix a l'**extensió de la revisió**¹¹¹ en via economico-administrativa, en el sentit que se sotmeten a resolució del tribunal totes les qüestions de fet i de dret que ofereixi l'expedient, amb independència que hagin estat plantejades pels recurrents, amb la prohibició que puguin empitjorar la situació inicial d'aquests. Ara bé, quan el tribunal decideix examinar i resoldre qüestions no plantejades per l'interessat, les haurà d'exposar perquè pugui formular al·legacions en un termini de deu dies (a partir de l'endemà de la notificació de l'obertura d'aquest termini).

⁽¹¹¹⁾Articles 237 LGT i 59 RGRVA.

Qüestions prejudicials davant del Tribunal de Justícia de la Unió Europea

⁽¹¹²⁾Art. 58 bis RGRVA

Si aprecia d'ofici la procedència del plantejament de la qüestió prejudicial¹¹², el Tribunal Económico-administratiu concedirà un termini de quinze dies al reclamant i a l'òrgan competent de l'Administració tributària que va dictar l'acte impugnat perquè formulin al·legacions en relació, exclusivament, amb la procedència del plantejament esmentat. Per tal que les parts puguin efectuar al·legacions tenint en compte tots els antecedents que ha pres en consideració el Tribunal per decidir d'ofici tal plantejament, l'escrit de concessió del termini perquè formulin al·legacions les parts s'acompanyarà d'una moció raonada sobre els motius pels quals el Tribunal estima que el seu plantejament és procedent. Si, per contra, el plantejament de la qüestió prejudicial ha estat sol·licitat pel reclamant, el Tribunal ha de concedir el mateix termini a l'òrgan competent de l'Administració tributària autora de l'acte.

⁽¹¹³⁾Art. 237.3 LGT.

Una vegada plantejada la qüestió prejudicial, el Tribunal podrà concedir un termini addicional de deu dies si entengués necessària la presentació d'al·legacions complementàries o una reformulació de la qüestió prejudicial.

Quan s'hagi plantejat una qüestió prejudicial davant del Tribunal de Justícia de la Unió Europea, se suspendrà el procediment economico-administratiu des del seu plantejament i fins que es rebí la resolució que resolgui la qüestió prejudicial. Així mateix, correspondrà la suspensió del curs d'aquells procediments economico-administratius per a la resolució dels quals calgui conèixer el resultat de la qüestió prejudicial plantejada. Aquesta suspensió s'ha de comunicar a les persones interessades en el procediment economico-administratiu i aquesta determinarà la suspensió del còmput del termini de prescripció dels drets a què es refereix l'article 66 d'aquesta Llei, còmput que continuarà una vegada l'òrgan economico-administratiu competent rebí la resolució de la qüestió plantejada¹¹³.

4.5. Acabament del procediment i suspensió de l'execució de l'acte impugnat

1) Acabament del procediment

Conclou la tramitació del procediment, el tribunal ha de dictar la resolució. La **resolució**¹¹⁴ constitueix una de les formes d'acabament del procediment, juntament amb la renúncia al dret en què la reclamació es fonamenta, el desistiment de la petició o instància, la caducitat i, la satisfacció extraprocessal.

⁽¹¹⁴⁾Article 238.1 LGT.

En tots aquests casos, a excepció de l'acabament per resolució, el procediment finalitza amb l'arxivament de les actuacions, que ha d'estar suficientment motivat. Aquest acord, segons l'article 238.2 LGT, es pot adoptar a través d'òrgans unipersonals i es pot revisar mitjançant el recurs d'anul·lació previ al d'alçada.

La **resolució**, com a forma normal de finalització del procediment, té caràcter inexcusable, sense que el tribunal es pugui abstenir de resoldre al·legant dubte o deficiència dels preceptes legals.

Les resolucions s'han de fer per escrit i han de contenir els antecedents de fet i els fonaments de dret¹¹⁵ en què es basin, i han de decidir totes les qüestions que se suscitin en l'expedient, hagin estat plantejades o no pels interessats. A més, produeix plens efectes no solament davant qui la va interposar, sinó també davant els interessats als quals s'ha notificat l'existència de la reclamació.

⁽¹¹⁵⁾Article 239 LGT.

El **termini de resolució**¹¹⁶ és d'un any des de la interposició de la reclamació. L'incompliment d'aquest termini implica que l'interessat consideri desestimada la reclamació per silenci administratiu, i pot interposar el recurs corresponent, o bé simplement pot esperar que es dicti resolució expressa. A més, transcorregut el termini d'un any sense que s'hagi dictat resolució expressa, si hi ha intervingut suspensió, es deixa de reportar l'interès de demora¹¹⁷.

⁽¹¹⁶⁾Article 240.1 LGT.

⁽¹¹⁷⁾Article 240.2 LGT en connexió amb l'article 26.4 LGT.

Classes de resolucions

Es poden distingir les classes de resolucions següents: en primer lloc, com s'acaba d'assenyalar, la resolució del tribunal pot ser **expressa** o **presumpta**. A més, en el primer cas, la resolució, en funció del seu contingut, pot ser estimatòria o desestimatòria, o pot ser que no entri en el fons de l'assumpte i simplement sigui d'inadmissibilitat.

Quan la resolució és **estimatòria**, es produeix la confirmació de l'acte impugnat, que es pot anul·lar totalment o parcialment tant per raons de fons com de forma. En aquest últim cas, si els defectes formals, segons el parer del tribunal, han reduït les possibilitats de defensa de l'interessat, provoquen l'anul·lació de l'acte en la part afectada, i les actuacions es retrotrauen al moment en què va tenir lloc el defecte.

La resolució d'inadmissibilitat, dictada encara que el tribunal actuï de manera unipersonal, es pot deure a les causes següents, previstes en l'article 239.4 LGT: impugnació d'actes o resolucions no susceptibles de reclamació o recurs en via economicoadministrativa; presentació fora de termini de la reclamació; falta d'identificació de l'acte o l'actuació contra el qual es reclama; falta de relació entre la petició continguda en l'escrit d'interposició i l'acte o l'actuació objecte de recurs; existència de defectes de legitimació o de presentació, i, finalment, existència d'un acte ferm i consentit que constitueix el fonament exclusiu de l'acte objecte de la reclamació, quan es recorri contra actes que en reproduïxin altres d'anteriors definitius i fermes o actes que siguin confirmatoris d'altres de consentits i quan hi hagi cosa jutjada.

Amb caràcter general, els actes d'execució, incloent-hi la pràctica de liquidacions que resultin dels pronunciaments dels tribunals, no formaran part del procediment en el qual tingués l'origen l'acte objecte d'impugnació. A més, tret en els casos de retroacció, els actes resultants de l'execució de la resolució s'hauran de notificar en el termini d'un mes des que aquesta resolució tingui entrada en el registre de l'òrgan competent per a la seva execució. No s'exigiran interessos de demora des que l'Administració incompleixi en el termini d'un mes.

Els terminis per a interposar els recursos corresponents¹¹⁸ contra la resolució expressa comencen a partir de l'endemà de la notificació de la resolució expressa.

(118) Article 240.1 LGT.

La resolució dictada té plena eficàcia pel que fa a les persones interessades a les quals se'ls hagi notificat l'existència de la reclamació¹¹⁹.

(119) Art. 239.5 LGT.

Resolucions relatives a actuacions o omissions dels particulars

Les resolucions dels TEA dictades en les reclamacions relatives a actuacions o omissions dels particulars, a què es refereix l'article 227.4 LGT, una vegada han adquirit fermesa, vinculen l'Administració tributària pel que fa a la qualificació jurídica dels fets que s'han tingut en compte per a resoldre, sense perjudici de les potestats de comprovació i recerca. A aquest efecte, aquestes resolucions s'han de comunicar a l'Administració competent.

D'altra banda, la doctrina del TEAC¹²⁰ continguda en les seves resolucions **vincula** els TEAR, TEAL i els òrgans econòmicoadministratius de les comunitats autònomes i de les ciutats amb estatut d'autonomia (que és objecte de publicació). Al seu torn, la doctrina establerta pel Ple de qualsevol TEA vincula les sales i la de tots dos, els òrgans unipersonals.

(120) Article 239.7 LGT.

Costes del procediment

L'òrgan econòmicoadministratiu pot apreciar l'existència de temeritat o mala fe del reclamant a l'efecte d'exigir-li que sufragui les costes del procediment¹²¹ quan es produeixin peticions o es promoguin incidents amb manifest abús de dret o que comportin un frau de llei o procedimental. Aquesta temeritat o mala fe existeix quan es plantegin recursos o reclamacions econòmicoadministratius amb una finalitat exclusivament dilatòria (circumstàncies que han de ser degudament motivades per l'òrgan econòmicoadministratiu).

(121) Article 51 RGRVA.

Ara bé, no s'imposen les costes del procediment quan la reclamació ha estat estimada en primera instància totalment o parcialment.

Els actes resolutoris s'han d'executar en els seus propis termes¹²², tret que s'hagi acordat la suspensió de l'acte inicialment impugnat i aquesta suspensió es mantingui en altres instàncies. A aquests efectes, la interposició del recurs d'alçada ordinari no impedeix l'execució de les resolucions (a excepció dels supòsits de suspensió).

(122) Articles 66 a 69 RGRVA.

En supòsits diferents de retroacció d'actuacions (és a dir, supòsits d'estimació per raons substantives o de fons), s'estableix el termini d'un mes per a notificar els actes d'execució de les resolucions dels tribunals econòmicoadmi-

(123) Art. 239.3 LGT.

nistratiu¹²³. No s'exigiran interessos de demora des que l'Administració incompleixi el termini d'un mes. Es regulen previsions específiques per al cas d'incompliment en el termini legalment establert de la resolució del Tribunal que imposi l'obligació d'expedir factura (art. 239.6 LGT).

2) Suspensió de l'execució de l'acte impugnat

A la suspensió de l'execució de l'acte impugnat es refereix la normativa tributària amb un abast diferent en funció dels supòsits¹²⁴.

(124) Articles 233 LGT i 39 RGRVA.

Els supòsits previstos de suspensió

1) **Suspensió automàtica quan s'aporten garanties:** dipòsit de diners o valors públics; aval o fiança solidaris per una entitat de crèdit o societat de garantia recíproca o certificat d'assegurança de caució; fiança personal i solidària d'altres contribuents de reconeguda solvència en els supòsits que s'estableixin.

2) **Suspensió no automàtica,** quan l'interessat no pot presentar les garanties anteriors, però n'aporta altres que el tribunal consideri suficients. En aquest cas, es pot revisar la suspensió concedida si varien les circumstàncies en què es va decidir, perden el seu valor o efectivitat les garanties aportades o bé es coneixen béns o drets de l'interessat susceptibles de garantir l'acte i que fossin desconeguts quan es va concedir la suspensió.

3) **Suspensió amb dispensa total o parcial de garanties** quan l'execució de l'acte causi perjudicis de reparació impossible o difícil. Així mateix, es pot revisar la suspensió concedida en les mateixes circumstàncies que en el supòsit anterior.

4) **Suspensió automàtica sense necessitat d'aportar garanties** quan s'impugna una sanció, ja que no són executives mentre no siguin fermes en via administrativa.

No obstant això, aquesta suspensió automàtica sense aportació de garantia no s'estén a les responsabilitats pel pagament de sancions per als responsables solidaris de l'article 42.2 LGT (els que han impedit, de qualsevol manera, que l'Administració tributària pugui embargar o alienar béns del deutor) . La suspensió no afectarà les actuacions de recaptació que s'hagin produït fins al moment en què s'acordi la suspensió de l'execució per la impugnació del responsable.

5) **Suspensió sense necessitat d'aportar garanties** quan s'aprecii que, en dictar-lo, es va poder incórrer en un error aritmètic, material o de fet.

6) Si es recorre una part del deute, la suspensió es refereix només a aquesta i s'ha d'ingressar la resta.

7) En els supòsits d'actes l'objecte dels quals no és un deute o una quantitat líquida, es pot suspendre si l'interessat ho sol·licita i justifica que la seva execució pot causar danys de reparació impossible o difícil.

8) En cap cas no es pot obtenir la suspensió si es tracta d'un recurs extraordinari de revisió.

9) En els casos de l'article 68.9 LGT, si la reclamació afecta un deute tributari que, al seu torn, ha determinat el reconeixement d'una devolució a favor de l'obligat tributari, les garanties aportades per a obtenir la suspensió garantirán també les quantitats que s'hagin de reintegrar com a conseqüència de l'estimació total o parcial de la reclamació.

Quant a l'**import de la garantia aportada**¹²⁵, ha de cobrir l'import de l'acte, els interessos de demora generats per la suspensió i els recàrrecs que puguin ser procedents en cas d'execució de la garantia.

(125) Articles 233.1 LGT i 41 RGRVA.

Obligacions connexes

En el cas de les obligacions tributàries connexes, les garanties aportades per obtenir la suspensió de garantir, així mateix, les quantitats que s'hagin de reintegrar com a conseqüència de l'estimació total o parcial de la reclamació.

Sobre aquest tema, el RGRVA¹²⁶ assenyalava que en els casos de suspensió no automàtica, la suspensió concedida tindrà efectes des de la data de la sol·licitud.

(126) Article 42 RGRVA.

Exemple

A la senyora Antúnez se li ha imposat una sanció de 100 euros perquè no ha comunicat el canvi de domicili fiscal a l'Administració tributària. Com que discrepa de la seva imposició, interposa una reclamació economicoadministrativa.

Com que l'acte impugnat en via economicoadministrativa és una sanció, d'acord amb el que preveu l'article 233.1 LGT en connexió amb el que disposa l'article 212.3 LGT, se suspèn automàticament l'execució de la sanció sense necessitat que la senyora Antúnez aportí cap garantia.

Quant a la **durada de la suspensió** acordada, l'article 233.8 LGT preveu que es manté durant la tramitació del procediment economicoadministratiu en totes les seves instàncies. Així mateix, en els casos en què es va interposar el recurs de reposició, es mantindrà en la via economicoadministrativa la suspensió que hagi estat acordada en reposició, en les condicions assenyalades reglamentàriament.

I es manté en via administrativa quan l'interessat comunicui a l'Administració la interposició del recurs contenciós administratiu durant el termini d'interposició d'aquest i que ha sol·licitat la suspensió; la suspensió¹²⁷ es manté mentre la garantia aportada en via administrativa conserva la seva vigència i eficàcia i fins que l'òrgan judicial adopti la decisió que correspongui en relació amb la suspensió.

(127) Art. 233.9 LGT.

Finalment, quan es dicti resolució de la reclamació i, com a conseqüència, s'hagi d'ingressar totalment o parcialment l'import de l'acte impugnat, s'ha de liquidar l'**interès de demora** per tot el període de suspensió, excepte per incompliment del termini màxim de resolució per una causa imputable al tribunal, d'acord amb el que preveu l'article 233.10 LGT, en connexió amb els articles 26.4 i 212.3 LGT.

El reemborsament del cost de les garanties i el procediment per a fer-lo efectiu es regulen pel que disposen els articles 72 a 79 RGRVA.

4.6. Recursos d'anul·lació, alçada, contra l'execució i extraordinaris

1) Recurs d'alçada ordinari

Les resolucions dictades en primera instància pels TEAR i TEAL i pels òrgans economicoadministratius de les comunitats autònomes i de les ciutats amb estatut d'autonomia són susceptibles de recurs en alçada davant el TEAC, quan l'acte o l'actuació impugnada supera la quantia assenyalada reglamentàriament, tal com s'ha analitzat. El recurs d'alçada¹²⁸ té caràcter preceptiu en aquests casos per raó de la quantia, ja que és el recurs que posa fi a la via economicoadministrativa. La resolució pot confirmar o revocar la dictada en primera instància.

(128) Articles 241 LGT i 61.2 RGRVA.

L'escrit d'interposició podrà anar acompanyat de la sol·licitud de suspensió de l'execució de la resolució impugnada pels òrgans de l'Administració. Aquesta sol·licitud suspèn cautelarment l'execució de la resolució recorreguda mentre el TEAC decideixi la procedència o no de la petició de suspensió. La suspensió s'ha de fonamentar en l'existència d'indicis racionals que el cobrament del deute es podria veure frustrat o greument dificultat, i no cal aportar cap garantia. A més, caldrà aportar un informe en què es justifiqui l'existència d'indicis racionals que el cobrament del deute es podria veure frustrat o greument dificultat.

El recurs d'alçada s'ha d'interposar en el termini d'un mes a partir de l'endemà de la notificació de la resolució. En l'escrit d'interposició s'han d'exposar les alegacions i s'hi han d'adjuntar les proves oportunes, quan el recurrent s'hagi personat en la primera instància.

La **legitimació**¹²⁹ per a plantejar-lo no solament correspon al recurrent, sinó també a determinats òrgans directius de l'Administració (directors generals del Ministeri d'Economia i Hisenda, i els directors de Departament de l'AEAT en matèria de la seva competència), i a òrgans equivalents o assimilats de les comunitats autònomes i de les ciutats amb estatut d'autonomia en matèria de la seva competència.

(129) Article 241.3 LGT.

Renúncia a la primera instància

Convé recordar que en els casos en què es pot plantejar un recurs d'alçada davant el TEAC, l'article 229.4 LGT habilita el recurrent perquè el plantegi directament davant aquest òrgan.

El **termini de resolució**¹³⁰ és d'un any comptat des de la interposició del recurs. L'incompliment d'aquest termini implica que l'interessat consideri desestimada la reclamació per silenci administratiu, i pot interposar el recurs corresponent a partir de l'endemà de la finalització del termini de l'any per a resoldre, o bé simplement pot esperar que es dicti resolució expressa. D'altra banda, transcorregut el termini d'un any sense que s'hagi dictat resolució expressa, si hi ha intervingut suspensió, es deixa de reportar l'interès de demora.

(130) Article 26.4 LGT.

2) Recurs d'anul·lació

Té caràcter previ al recurs d'alçada i es pot **interposar**, en un termini de quinze dies davant el tribunal que va dictar la resolució que s'impugna, en determinats supòsits¹³¹:

⁽¹³¹⁾Articles 241 bis LGT i 60 RGR-VA.

- Declaració incorrecta de la inadmissibilitat de la reclamació.
- Declaració d'inexistència de les al·legacions o proves oportunament presentades.
- Existència d'incongruència completa i manifesta de la resolució.
- Finalment, es pot plantejar contra l'acord d'arxivament de les actuacions.

El recurs d'anul·lació no serà procedent enfront de la resolució del recurs extraordinari de revisió. D'altra banda, la interposició del recurs d'anul·lació suspendrà el termini per a la interposició del recurs ordinari d'alçada que, si escau, sigui procedent contra la resolució impugnada, el còmput s'iniciarà de nou l'endemà de la notificació de la resolució desestimària del recurs d'anul·lació o l'endemà del dia en què s'entengui desestimat per silenci administratiu.

L'escrit d'interposició ha d'incloure les al·legacions i s'hi han d'adjuntar les proves oportunes. El **termini de resolució** és d'un mes, transcorregut el qual sense resolució expressa, s'ha d'entendre desestimat.

3) Recurs contra l'execució

Els actes d'execució de les resolucions econòmiques i administratives s'ajustaran als seus pronunciaments. Si l'interessat està disconforme amb els actes dictats com a conseqüència de l'execució d'una resolució economicoadministrativa, podrà presentar un recurs contra l'execució¹³².

⁽¹³²⁾Article 241.ter LGT.

La **competència** per conèixer aquest recurs correspon a l'òrgan del tribunal que hagi dictat la resolució que s'executa. La resolució dictada pot establir els termes concrets en què calgui actuar per a complir a la decisió.

El **termini d'interposició** d'aquest recurs és d'un mes, a comptar des de l'endemà de la notificació de l'acte impugnat.

La **tramitació** d'aquest recurs s'efectuarà mitjançant el procediment abreujat, llevat del supòsit específic en què la resolució economicoadministrativa hagués ordenat la retroacció d'actuacions, en aquest cas se seguirà pel procediment abreujat o general que correspongui segons la quantia de la reclamació inicial. El procediment aplicable determinarà el termini per resoldre el recurs.

En cap cas s'admetrà la suspensió de l'acte recorregut quan no es plantejgin qüestions noves respecte a la resolució economicoadministrativa que s'executa.

No és impossible interposar el recurs de reposició amb caràcter previ al recurs contra l'execució.

4) Recurs extraordinari d'alçada per a la unificació de criteri

En relació amb les resolucions dels TEAR, TEAL i els òrgans economicoadministratius de les comunitats autònomes i ciutats amb estatut d'autonomia no susceptibles de recurs ordinari d'alçada (i les dictades per aquests últims òrgans en única instància) es pot plantejar el recurs extraordinari d'alçada per a la unificació de criteri.

La **legitimació**¹³³ per a interposar aquest recurs correspon als directors generals del Ministeri d'Hisenda i als directors de departament de l'AEAT i als òrgans equivalents o assimilats de les comunitats autònomes i de les ciutats amb estatut d'autonomia respecte de les matèries de la seva competència, amb la finalitat d'uniformar el criteri, quan es consideri greument danyosa i errònia la resolució dictada pel TEAR o TEAL corresponent, quan no s'adeqüin a la doctrina del TEAC o quan apliquin criteris diferents dels utilitzats per altres TEAR o TEAL o pels òrgans economicoadministratius de les comunitats autònomes i de les ciutats amb estatut d'autonomia.

⁽¹³³⁾Articles 242 LGT i 61.1 RGRVA.

Per tant, la seva **finalitat** és la d'uniformar el criteri administratiu (article 242.4 LGT), que és vinculant per als tribunals economicoadministratius i per a la resta de l'Administració tributària, però no té cap repercussió en el cas objecte de revisió.

Es preveu, com a forma d'assegurar l'efectivitat d'aquest tipus de recurs, que, quan els TEAR, TEAL o els òrgans economicoadministratius de les comunitats autònomes i de les ciutats amb estatut d'autonomia dictin resolucions adoptant un criteri diferent del seguit amb anterioritat, ho han de fer constar expressament en les resolucions.

El **termini** per a plantejar el recurs és de tres mesos a partir de l'endemà de la notificació de la resolució. La **resolució** s'ha de dictar en un termini de tres mesos i ha de respectar la situació jurídica del particular derivada de la resolució objecte de recurs i unificar el criteri aplicable.

5) Recurs extraordinari d'alçada per a la unificació de doctrina

Aquest recurs extraordinari respon a la mateixa filosofia que el recurs anterior d'unificar la doctrina economicoadministrativa dictada, en aquest cas, pel TEAC.

Objecte del recurs

La RTEAC de 24 de setembre de 2008 assenyalava que l'objecte d'aquest recurs són els criteris:

"que han desembocat en el resultat final de la resolució plasmat en la seva corresponent «decisió», amb abstracció de les circumstàncies fàctiques del cas concret."

La **legitimació**¹³⁴ per a interposar-lo correspon exclusivament al director general de Tributs quan estigui en desacord amb el contingut de les resolucions dictades pel TEAC. Així mateix el poden interposar els directors generals de Tributs de les comunitats autònomes i ciutats amb estatut d'autonomia quan la resolució objecte de recurs derivi d'un òrgan que depengui de la respectiva comunitat autònoma o ciutat amb estatut d'autonomia.

(134) Articles 243 LGT i 61.4 RGRVA.

Mentre que la **competència per a la seva resolució** s'atribueix a la Sala Especial per a la Unificació de Doctrina, composta pel president (que és el president del TEAC), tres vocals del TEAC, el director general de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda, el director general de l'AEAT, el director general o del departament de l'AEAT que depengui l'òrgan que va dictar l'acte i, finalment, el president del Consell de Defensa del Contribuent. Quan es recorri una resolució d'un òrgan que depengui d'una comunitat autònoma o ciutat amb estatut, les referències al director de l'AEAT i al director general o del departament de l'AEAT s'han d'entendre efectuades als òrgans equivalents d'aquesta comunitat autònoma o ciutat amb estatut d'autonomia.

La resolució s'adopta per majoria dels membres de la Sala Especial, si bé, en cas d'empat, decideix el vot del president de la Sala Especial.

El **termini**¹³⁵ per a adoptar la resolució és de sis mesos, i ha de respectar la situació jurídica particular derivada de la resolució impugnada, i establir la doctrina aplicable. La doctrina continguda en la resolució és vinculant per als tribunals economicoadministratius, per als òrgans economicoadministratius de les comunitats autònomes i de les ciutats amb estatut d'autonomia i per a la resta de l'Administració tributària de l'Estat i de les comunitats autònomes i ciutats amb estatut d'autonomia.

(135) Article 243.4 LGT.

6) Recurs extraordinari de revisió

És procedent contra els actes de l'Administració tributària i les resolucions economicoadministratives fermes quan hi concorri alguna de les circumstàncies que preveu la LGT¹³⁶, relatives a defectes que ja no es poden revisar pels mitjans ordinaris (si s'al·leguen altres circumstàncies, s'acorda la inadmissibilitat del recurs):

(136) Articles 244 LGT i 62 RGRVA.

a) Que apareguin documents de valor essencial per a la resolució de la reclamació, ignorats en el moment de dictar l'acte o resolució objecte de recurs o impossible d'aportar llavors a l'expedient i que evidenciïn l'error comès.

b) Que en la resolució hagin influït essencialment documents o testimoniatges declarats falsos per sentència judicial ferma anterior o posterior a aquella resolució.

c) Que l'acte o la resolució s'hagi dictat com a conseqüència de prevaricació, suborn, violència, maquinació fraudulenta o una altra conducta punible i s'hagi declarat així en virtut de sentència judicial ferma.

La **legitimació**¹³⁷ per a interposar-lo correspon als interessats, els directors generals del Ministeri d'Hisenda, directors de departament de l'AEAT i els òrgans equivalents de les comunitats autònomes en matèria de tributs cedits o recàrrecs sobre tributs estatals. Mentre que la **competència** per a resoldre el recurs correspon al TEAC, que pot actuar de manera unipersonal per a declarar la inadmissibilitat.

(137) Art. 242.2 LGT en connexió amb l'art. 241.3 LGT.

El **termini d'interposició**¹³⁸ és de tres mesos des que es té coneixement dels documents o des que va quedar ferma la sentència judicial. La interposició del recurs no suspèn, en cap cas, l'execució de l'acte.

(138) Article 233.11 LGT.

El **termini màxim** per a dictar resolució és de sis mesos. Transcorregut aquest termini sense resolució expressa, el recurs s'entén desestimat, i a aquests efectes l'interessat pot interposar un recurs contenciós o esperar que es dicti la resolució expressa.

4.7. Procediment abreujat

Les reclamacions (articles 245.2 LGT i 64 RGRVA) tramitades en aquest procediment les resol en única instància els TEA, que poden actuar de forma unipersonal, amb la finalitat d'aconseguir més agilitat en la tramitació. Es tracta d'un procediment imperatiu, no facultatiu pel reclamant.

El procediment abreujat, en la mesura que redueix la tramitació prevista per al procediment general, està reservat efectivament per a reclamacions de poca entitat (quan siguin de quantia inferior a 6.000 € o de 72.000 €, si es tracta de

(139) Article 245.1 LGT.

reclamacions contra bases o valoracions)¹³⁹, però no està atribuït, necessàriament, a òrgans unipersonals. Així doncs, la simplificació d'aquest procediment abreujat no afecta el nombre de components de l'òrgan que ha de resoldre.

Exemple

El senyor Rodríguez decideix interposar una reclamació economicoadministrativa contra la liquidació que, en concepte d'IVA, li ha estat practicada per la Inspecció i notificada el 3 d'abril, amb un import de 450 euros.

Tenint en compte que l'import de l'acte impugnat (450 euros de quota) no supera els 6.000 euros, la reclamació es resoldrà en el si del procediment abreujat¹⁴⁰.

El procediment s'inicia amb la presentació de l'escrit que identificarà l'acte i el reclamant¹⁴¹, el domicili per a notificacions i el tribunal davant el qual s'interposa; ha de contenir les al·legacions, i s'hi han d'adjuntar una còpia de l'acte impugnat i les proves oportunes. L'escrit es presenta davant l'òrgan que va dictar l'acte, que l'ha de remetre al tribunal; abans, però, el pot modificar o anul·lar i en pot dictar un altre. El **termini** per a interposar-lo és d'un mes.

Durant la **tramitació**, l'òrgan pot decidir, d'ofici o a instància de l'interessat, la celebració d'una vista oral, i ha de comunicar a l'interessat el dia i l'hora per personar-se i fonamentar les seves al·legacions. Abans de rebre l'expedient, pot dictar resolució si de la documentació aportada resulten acreditades les dades necessàries per a resoldre.

Quant a la **resolució**¹⁴², el **termini màxim** per a resoldre és de sis mesos des de la interposició de la reclamació. Transcorregut aquest termini sense resolució expressa, l'interessat pot considerar desestimada la reclamació i pot interposar el recurs procedent o esperar que es dicti resolució expressa. Hi ha l'obligació per al tribunal de resoldre expressament.

Contra la resolució que es dicti no es pot interposar recurs d'alçada, però sí els extraordinaris d'alçada i revisió, i els terminis per a la seva interposició es compten des de l'endemà de la notificació de la resolució expressa o a partir de l'endemà de la finalització del termini màxim de durada de sis mesos. Transcorregut el termini de sis mesos sense que s'hagi dictat resolució expressa¹⁴³, si hi ha intervingut suspensió, es deixa de reportar l'interès de demora.

L'execució de les resolucions¹⁴⁴ dels tribunals de justícia s'efectua d'acord amb el que estableix la normativa reguladora de la jurisdicció contenciosa administrativa.

⁽¹⁴⁰⁾ Article 64 RGRVA.

⁽¹⁴¹⁾ Articles 246.1 LGT i 65 RGRVA.

⁽¹⁴²⁾ Article 247.3 LGT.

⁽¹⁴³⁾ Articles 247.4 i 26.4 LGT.

⁽¹⁴⁴⁾ Article 70 RGRVA.

5. El recurs contenciós administratiu en matèria tributària

L'article 249 LGT assenyala que contra les resolucions del procediment economicoadministratiu que posin fi a aquesta via es pot interposar un recurs contenciós administratiu davant l'òrgan jurisdiccional competent, regulat en la Llei 29/1998, de 3 de juliol, reguladora de la jurisdicció contenciosa administrativa. El recurs contenciós administratiu no presenta peculiaritats importants en l'àmbit tributari, i en tot el previst per a aquesta jurisdicció es regula en la LJCA.

El recurs contenciós administratiu és procedent respecte de les disposicions de caràcter general i els actes expressos i presumptes de les administracions públiques que posin fi a la via administrativa, si són definitius, i també els de tràmit quan decideixin directament o indirectament sobre el fons de l'assumpte, determinin la impossibilitat de continuar el procediment, produeixin indefensió o perjudici irreparable a drets o interessos legítims. Igualment, aquest recurs és procedent contra la inactivitat administrativa i contra les actuacions materials de l'Administració que constitueixin via de fet.

El **termini** d'interposició del recurs¹⁴⁵ és de dos mesos a partir de la notificació o publicació de l'acte exprés o la disposició general impugnats, o de sis mesos si es tracta d'un acte presumpte (a partir del moment en què s'ha d'entendre produït).

(145) Articles 45 i 46 LJCA.

En el cas d'**impugnació d'actes de gestió tributària local**¹⁴⁶, són competents els jutjats contenciosos del territori, que són òrgans jurisdiccionals unipersonals. Si la quantia supera els 30.000 euros, es pot recórrer en apel·lació davant el Tribunal Superior de Justícia que correspongui.

(146) Articles 8 i 10 LJCA.

Les **resolucions del TEAC** són susceptibles de recurs davant l'Audiència Nacional (encara que amb eventual cassació davant el TS si l'assumpte supera els 600.000 euros) i les **resolucions en única instància dels TEAR** ho són davant els tribunals superiors de justícia (sense possibilitat de cassació davant el TS).

En el cas d'**actes tributaris dictats per una comunitat autònoma**, s'ha de distingir entre tributs propis i cedits. En el primer cas, si els actes van ser dictats per un òrgan perifèric o es tracta de resolucions adoptades per òrgans centrals de recursos administratius contra aquells confirmant-los íntegrament, és competent el jutjat contenciós administratiu del territori (i és possible l'apel·lació davant el TSJ si la quantia excedeix els 30.000 euros), mentre que si els actes

van ser dictats per òrgans centrals o aquests adopten resolucions de recursos no confirmatoris de l'acte, és competent el TSJ (amb possibilitat de cassació si se supera la quantia de 600.000 euros).

En el segon cas, és a dir, quan es tracta de tributs cedits, el recurs s'interposa davant el TSJ (i si es tracta d'una RTEAC, escau la cassació posterior davant el TS perquè la quantia supera els 600.000 euros).

Les **sentències de l'Audiència Nacional i dels tribunals superiors de justícia en matèria tributària**¹⁴⁷ són susceptibles del recurs de cassació davant el Tribunal Suprem si l'assumpte supera la quantia de 600.000 euros.

⁽¹⁴⁷⁾ Article 86 i seg. LJCA.

Activitats

Casos pràctics

1. Com a resultat d'una comprovació duta a terme sobre l'IRPF corresponent als exercicis no prescrits, declarats pel senyor Pérez, la Inspecció aixeca una acta, el 20 de desembre de 2015, amb una proposta de regularització de 1.800 euros, més els interessos de demora, ja que entén que uns determinats rendiments van ser declarats de manera incorrecta.

El senyor Pérez no presta la seva conformitat a aquesta acta. La liquidació definitiva es practica el 25 de gener de 2016 i se li notifica l'endemà. Així mateix, es tramita un expedient per infracció tributària, amb la qual el contribuïent tampoc no hi està d'acord, i, per tant, decideix recórrer tant la liquidació com la sanció.

a) Quin termini té el senyor Pérez per a presentar el recurs de reposició? Quin és l'òrgan competent per a resoldre'l? Qui està legitimat per a interposar el recurs de reposició? El recurrent, pot consultar l'expedient?

b) Quins són els efectes de la interposició del recurs de reposició? Suspèn l'execució de la liquidació? I de la sanció? En quin termini s'ha de resoldre el recurs de reposició? Des de quin moment es pot interposar la reclamació econòmicoadministrativa?

c) El senyor Pérez pot interposar una reclamació econòmicoadministrativa? En quin termini i davant quin òrgan? En única o en primera instància?

d) Què ha de fer el senyor Pérez si pretén la suspensió de l'execució de l'acte administratiu? A partir de quin moment es pot interposar recurs contenciós administratiu?

2. El 8 de juny de 2016, el senyor Álvarez rep una notificació d'una sanció que li ha estat imposada. Després d'estudiar les seves possibilitats, el 9 de juliol de 2016 decideix interposar una reclamació econòmicoadministrativa contra aquesta, però no sol·licita la suspensió de l'execució. Aconsellat per un amic, el 15 de juliol de 2016 interposa un recurs de reposició contra la sanció i tampoc no sol·licita la suspensió de l'execució.

a) És possible simultaniejar les dues vies de revisió? I, en cas contrari, quina serà la via de revisió oportuna?

b) La interposició del recurs o reclamació suspèn o no l'execució de la sanció? I, en cas afirmatiu, haurà d'aportar alguna garantia?

c) En quins casos i amb quines condicions es mantindria la suspensió en la via contenciosa administrativa?, i a partir de quin moment es pot acudir a la via jurisdiccional?

d) Al senyor Álvarez se li van interessos de demora pel temps que dura la suspensió?

3. El 20 de març de 2012 va morir a Segòvia el senyor Pérez, que residia en aquesta ciutat des de feia uns quants anys. El 10 de setembre de 2012, el seu únic fill va presentar una autoliquidació en concepte d'impost de successions davant l'oficina liquidadora de l'impost esmentat, i hi va ingressar la quota resultant de 3 milions de les antigues pessetes. El 10 de gener de 2016, el senyor Pérez, després de parlar amb un amic sobre el pagament de l'impost de successions, s'adona que ha comès un error, ja que no hi ha aplicat la reducció per l'adquisició de l'habitatge habitual a la qual té dret, i, en conseqüència, li corresponia pagar una quota menor en concepte d'impost de successions. El 28 de març de 2016, el senyor Pérez decideix iniciar les actuacions necessàries per a recuperar l'excés pagat però té una sèrie de dubtes.

a) Quin procediment especial de revisió és procedent instar, el de rectificació d'errors materials o el de devolució d'ingressos indeguts? Per què?

b) Disposa encara de termini per a instar un procediment especial de revisió?

c) Podria iniciar directament un procediment de devolució d'ingressos indeguts?

d) De quin termini disposa l'Administració per a resoldre aquest procediment i quin contingut tindrà la devolució acordada després de la resolució acordada, per exemple, el 20 d'agost de 2016?

e) Imaginem que en aquest supòsit, l'Administració dicta una resolució en què es reconeix al senyor Pérez el dret a la devolució de l'ingrés indegut, però no amb l'abast i la quantia que ell esperava. Quins recursos pot interposar contra la resolució i de quin termini disposa? Es

pot donar la revocació de la resolució?, a qui correspon instar-la i quins efectes tindria sobre els recursos que s'interposin?

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. La devolució d'ingressos indeguts...

- a) no s'aplica a la devolució de l'excés d'ingressos anticipats sobre la quota diferencial que es produeix en l'IRPF.
- b) no s'aplica quan s'ingressa un deute tributari una vegada prescrita l'acció de l'Administració per a exigir-ne el pagament.
- c) és un procediment que s'inicia sempre d'ofici.

2. La reclamació economicoadministrativa...

- a) no es pot plantejar en matèria de retencions i repercussions.
- b) es planteja davant els tribunals contenciosos administratius.
- c) en l'àmbit local, només es pot plantejar en matèria de gestió censal.

3. El recurs de reposició...

- a) té caràcter previ a la reclamació economicoadministrativa.
- b) es pot presentar al mateix temps que la reclamació economicoadministrativa.
- c) és optatiu només en l'àmbit local.

4. L'escrit d'interposició d'una reclamació economicoadministrativa contra una liquidació tributària...

- a) es pot presentar davant el mateix òrgan que va dictar l'acte.
- b) s'ha de presentar davant el mateix òrgan que va dictar l'acte.
- c) s'ha de presentar davant l'òrgan economicoadministratiu.

5. La declaració de nul·litat de ple dret...

- a) s'ha d'adoptar abans que transcorrin quatre anys des de la notificació de l'acte administratiu.
- b) requereix el dictamen favorable previ del Consell d'Estat.
- c) pot ser instada únicament per l'Administració.

6. La resolució per la qual es posa fi al procediment de rectificació d'errors...

- a) és susceptible de recurs de reposició i de reclamació economicoadministrativa.
- b) és susceptible únicament de reclamació economicoadministrativa.
- c) no és susceptible de recurs administratiu.

7. El transcurs de més d'un any sense que es resolgui la reclamació economicoadministrativa promoguda per l'interessat té com a conseqüència...

- a) que es deixen de reportar interessos de demora.
- b) la prescripció del dret de l'Administració a liquidar el deute i el naixement del dret a la devolució dels costos d'aval.
- c) la caducitat de la reclamació, sense perjudici del dret de l'interessat a tornar a interposar l'acció dins del període de prescripció.

8. La declaració de lesivitat és un procediment posat a disposició de l'Administració tributària...

- a) per a impugnar els actes que pretengui modificar en perjudici dels interessats.
- b) per a impugnar els actes que pretengui modificar en benefici dels interessats.

c) per a impugnar els actes que pretengui modificar i pels quals hagi transcorregut el termini ordinari de revisió.

9. El termini per a resoldre el procediment de rectificació d'errors és...

- a) de 4 anys.
- b) no hi ha cap termini.
- c) de sis mesos.

10. La revisió d'un acte de contingut impossible en matèria tributària es pot fer mitjançant...

- a) la rectificació d'errors materials, aritmètics i de fet.
- b) la interposició d'un recurs de nul·litat de ple dret.
- c) la revocació d'actes administratius.

Solucionari

Activitats

Casos pràctics

1.

a) Segons l'article 223.1 LGT, el recurs de reposició s'ha d'interposar dins del termini d'un mes comptat de l'endemà de la notificació de l'acte la revisió del qual se sol·licita o de l'endemà d'aquell en què es produeixin els efectes del silenci administratiu. Per tant, es pot interposar el recurs a partir del dia 27 de gener i fins al 26 de febrer.

En virtut de l'article 225.1 LGT, és competent per a conèixer i resoldre el recurs de reposició l'òrgan que va dictar l'acte objecte de recurs. En el nostre cas, per tant, la Inspecció dels tributs.

D'acord amb l'article 223.3 LGT, que es remet a la regulació establerta per a les reclamacions economicoadministratives, i d'acord amb l'article 232.1 LGT, poden interposar el recurs els obligats tributaris i els subjectes infractors, i qualsevol altra persona els interessos legítims de la qual resultin afectats per l'acte o actuació tributària.

En el nostre cas, per tant, el senyor Pérez està legitimat per a interposar el recurs de reposició esmentat, perquè és el contribuïent de l'IRPF comprovat.

Segons el que estableix l'article 223.2 LGT, si el recurrent necessita de l'expedient per a formular les seves al·legacions, ha de comparèixer durant el termini d'interposició del recurs perquè se li posi de manifest.

b) La interposició del recurs de reposició interromp els terminis per a l'exercici d'altres recursos, que es tornaran a comptar inicialment a partir de la data en què s'hagi practicat la notificació expressa de la resolució recaiguda, o, si escau, del dia en què s'entengui presumptament desestimat (art. 222.2 LGT).

D'altra banda, com qualsevol altre recurs, la interposició del recurs de reposició interromp el termini de prescripció de l'acció administrativa tendent a exigir el pagament del deute tributari (art. 68 LGT).

Segons l'article 224.1 LGT, la interposició del recurs de reposició no suspèn l'execució de l'acte impugnat. Si es vol la suspensió, s'ha d'aportar garantia suficient.

Ara bé, en línia amb el que preveu l'article 212.3 LGT, l'execució de les sancions tributàries queda automàticament suspesa sense necessitat d'aportar garantia per la presentació dintre del termini i en la forma escaient del recurs o reclamació administrativa que contra aquelles sigui procedent i sense que es puguin executar fins que siguin fermes en via administrativa.

Segons l'article 225.3 LGT, el termini màxim per a notificar la resolució és d'un mes, a comptar de l'endemà de la seva presentació.

Es considera desestimat el recurs si al cap d'un mes de la seva interposició no s'ha notificat la seva resolució expressa, la qual cosa obre el període d'un mes per a interposar la reclamació economicoadministrativa corresponent (art. 225.4 i 235.1 LGT). En tot cas, la denegació presumpta no eximeix de l'obligació de resoldre el recurs (art. 103.1 LGT).

c) D'acord amb l'article 232.1 LGT, el senyor Pérez està legitimat per a presentar una reclamació economicoadministrativa, ja que és contribuïent del tribut comprovat.

Igualment, es tracta d'una matèria inclosa en l'àmbit d'aplicació de les reclamacions economicoadministratives (art. 226.a LGT), ja que es tracta d'un acte d'aplicació dels tributs i d'un altre d'imposició d'una sanció tributària.

Així mateix, som davant actes susceptibles de reclamació economicoadministrativa, ja que s'impugna una liquidació (art. 227.2.a LGT) i una sanció tributària (art. 227.3 LGT).

Per tant, el senyor Pérez pot interposar, directament o bé després de la resolució denegatòria (expressa o presumpta) del recurs de reposició, una reclamació economicoadministrativa.

D'acord amb l'article 235.1 LGT, el termini per a la interposició de la reclamació és d'un mes, comptat de l'endemà d'aquell en què hagi estat notificat l'acte impugnat o aquell en què es produeixin els efectes del silenci administratiu.

Com ja s'ha assenyalat, si s'hagués interposat prèviament un recurs de reposició, segons l'article 225.4 LGT, transcorregut un mes des de la seva interposició, es pot entendre desestimat el recurs i iniciar la via economicoadministrativa, o bé es pot esperar a la notificació de la resolució expressa del recurs de reposició. En aquest cas el termini per a la interposició de la reclamació és d'un mes, comptat des de l'endemà d'aquell en què hagi estat notificada la resolució desestimadòria del recurs de reposició.

De conformitat amb el que estableix l'article 229.2 LGT, els TEAR coneixeran dels actes dictats pels òrgans perifèrics de l'AEAT. Serà en primera o única instància, segons que la quantia excedeixi o no l'import que es determini reglamentàriament. A aquests efectes, l'article 36 RGRVA fixa aquestes quanties en 150.000 euros, quan s'impugnen quotes o deutes tributaris, o bé d'1.800.000 euros quan es tracta de bases o valors.

En el nostre cas, la quantia de la reclamació no supera els 150.000 euros: són 1.800 euros de quota, més interessos de demora. Per la seva banda, la sanció serà (com a norma general) del 50% d'aquesta quota. Per tant, segons l'esmentat article 229.2 LGT, els actes són impugnables davant el TEAR de la respectiva comunitat autònoma en única instància per raó de la seva quantia.

d) Segons l'article 233.1 LGT, la reclamació economicoadministrativa no suspèn l'execució de l'acte impugnat, excepte quan, a sol·licitud de l'interessat, s'aporti garantia suficient (aval solidari, generalment).

En el nostre cas, en relació amb la impugnació de la liquidació, només en cas que el senyor Pérez apporti garantia suficient se suspèn l'execució de la liquidació impugnada. Si no aporta garantia, haurà de pagar la liquidació o consignar el pagament, si no vol que el deute entri en període executiu i li sigui exigint per la via de constrenyiment.

Si s'ha suspès l'execució de l'acte impugnat en ocasió de la interposició del recurs de reposició, l'article 233.7 LGT preveu que es mantingui la suspensió en via economicoadministrativa.

D'altra banda, respecte de la impugnació de la sanció tributària, d'acord amb l'article 233.1 LGT, aquesta queda automàticament suspesa sense necessitat d'aportar-hi garantia, per la presentació dintre del termini i en la forma escaient del recurs o reclamació que sigui procedent contra aquella.

Segons l'article 240.1 LGT, el termini per a interposar el recurs corresponent en via contenciosa administrativa comença a comptar des de l'endemà de la notificació de la resolució expressa. D'altra banda, a partir de l'endemà de l'acabament del termini d'un any des de la interposició de la reclamació sense que s'hagi dictat resolució expressa, es pot considerar desestimada la reclamació a fi d'interposar el recurs en via contenciosa administrativa corresponent.

Les resolucions en única instància dels TEAR són susceptibles de recurs davant els tribunals superiors de justícia, en un termini de dos mesos a partir de la seva notificació, o de sis mesos si es tracta d'un acte presumpte (art. 86 i seg. LJCA).

2.

a) Per a respondre aquesta pregunta cal acudir al que disposa l'article 222.2 de la LGT, segons el qual, si se simultaniegen les dues vies de revisió (reposició i reclamació), caldrà resoldre en favor del recurs que s'hagi presentat en primer lloc. Així doncs, i atès que es va presentar primer la reclamació economicoadministrativa (9 de juliol de 2011), s'ha de declarar inadmissible el recurs de reposició interposat el 10 de juliol de 2011. De fet, per a evitar que es produeixi la resolució del recurs de reposició que presenta el senyor Álvarez el 15 de juliol de 2011 una vegada presentada la reclamació economicoadministrativa, és necessari que es faci constar en l'escrit del recurs de reposició que no s'ha impugnat el mateix acte en via economicoadministrativa.

L'article 21 RGRVA assenyalava, a més de la previsió apuntada que hi consti la seva no-impugnació en via economicoadministrativa, les conseqüències de la simultaneïtat, i així per a aquest cas preveu que si s'acredita una reclamació anterior al recurs de reposició aquest es dóna per conclòs sense cap més tràmit per mitjà de diligència, i totes les actuacions s'han de remetre, juntament amb l'expedient que hi pugui haver, al tribunal economicoadministratiu que estigui tramitant la reclamació.

La reclamació economicoadministrativa es va presentar en el termini establert, ja que segons el que estableix l'article 235.1 de la LGT, aquesta s'ha d'interposar en el termini d'un mes a comptar de l'endemà de la notificació de l'acte impugnat.

Si abans s'hagués presentat el recurs de reposició, la inadmissibilitat es predicaria llavors de la reclamació economicoadministrativa. A més no es pot promoure la reclamació mentre

el recurs no consti resol't de manera expressa o fins que es pugui considerar desestimat per silenci administratiu.

b) El senyor Álvarez no ha sol·licitat expressament la suspensió de l'execució de la sanció al costat de la reclamació economicoadministrativa presentada, i malgrat això aquesta execució se suspendrà tal com estableix l'article 29 RGRST. En concret, l'apartat 1 d'aquest article 29 assenyalava que "la suspensió de l'execució de les sancions, pecuniàries i no pecuniàries, com a conseqüència de la interposició dins el termini i en la forma escaient d'un recurs o una reclamació en via administrativa, l'han d'aplicar els òrgans competents, sense necessitat que l'interessat ho sol·liciti".

Respecte a la qüestió plantejada sobre la necessitat d'aportar una garantia, l'article 212.3 de la LGT estableix clarament que "la interposició dins el termini i en la forma escaient d'un recurs o reclamació administrativa contra una sanció ha de produir els efectes següents: a) L'execució de les sancions queda automàticament suspesa en període voluntari sense necessitat d'aportar garanties fins que siguin fermes en via administrativa".

c) La suspensió acordada en via economicoadministrativa es manté en la via contenciosa administrativa quan l'interessat comuniqui a l'Administració tributària en el termini d'interposició del recurs contenciós (dos mesos, segons l'article 46 LJCA), que ha interposat aquest últim i ha sol·licitat la suspensió. Atès que es tracta d'una sanció, no cal aportar cap garantia fins que s'adopti la decisió judicial. Concretament, l'article 233.8 de la LGT disposa que "es manté la suspensió produïda en via administrativa quan l'interessat comuniqui a l'Administració tributària en el termini d'interposició del recurs contenciós administratiu que ha interposat aquest recurs i n'ha sol·licitat la suspensió. Aquesta suspensió continua, sempre que la garantia que s'hagi aportat en via administrativa conservi la seva vigència i eficàcia, fins que l'òrgan judicial adopti la decisió que correspongui en relació amb la suspensió sol·licitada. Si es tracta de sancions, la suspensió es manté, en els termes que preveu el paràgraf anterior i sense necessitat d'aportar garantia, fins que s'adopti la decisió judicial".

Tampoc els òrgans de recaptació iniciaran les actuacions del procediment de constreïment per a cobrar la sanció, una vegada que aquesta sigui ferma en via administrativa, fins que no conclogui el termini per a interposar un recurs contenciós administratiu. Si en el termini d'interposició del recurs (dos mesos) l'interessat comunica als òrgans de recaptació la interposició del recurs amb petició de suspensió, aquesta es manté fins que l'òrgan judicial, com abans s'ha indicat, adopti la decisió judicial (art. 29.2 del RGRST).

Per a acudir a la via contenciosa administrativa cal una resolució expressa o presumpta que posi fi a la via administrativa (art. 249 LGT). El termini de resolució de la reclamació economicoadministrativa en qualsevol de les seves instàncies és d'un any (art. 240 LGT). Una vegada transcorregut aquest termini, l'interessat pot entendre desestimada la seva pretensió a l'efecte d'interposar el recurs pertinent.

Atenent la quantia objecte de reclamació, que en aquest supòsit no s'indica (150.000 euros amb caràcter general i 1.800.000 euros per a comprovacions de valors), el TEAR corresponent coneixeria en única o en primera instància. Ara bé, en tot cas, el tribunal ha de resoldre expressament, i el transcurs d'aquest termini d'un any sense que s'hagi notificat la resolució determina que es deixin de reportar interessos de demora, sempre que s'hagi sol·licitat la suspensió de l'execució.

d) A més dels efectes assenyalats en els apartats anteriors, la interposició de la reclamació per part del senyor Álvarez produeix altres efectes, i més concretament, que no s'exigiran interessos de demora pel temps que transcorri fins a la finalització del termini de pagament en període voluntari obert arran de la notificació de la resolució que posi fi a la via administrativa (art. 26.2.c i 212.3.b LGT).

La no-exigibilitat d'interessos de demora en aquests supòsits fa pensar que som davant un supòsit d'inexecutivitat de la sanció. Però si això és així, una vegada resol't el recurs o la reclamació, s'hauria de notificar la sanció per a procedir al seu cobrament. No obstant això, el legislador ha optat per una solució intermèdia, en declarar que, d'una banda, la notificació de la resolució que posa fi a la via administrativa obre el termini perquè els òrgans de recaptació puguin fer efectiva la sanció sense necessitat de reiterar la seva notificació com si fos un supòsit de suspensió automàtica, seguint en aquest sentit el que ha estat una pràctica habitual, i d'altra banda, que en aquests casos no es reporten interessos de demora com si es tractés d'un supòsit d'inexecutivitat de la sanció, seguint el sentir de la jurisprudència del Tribunal Suprem (es poden esmentar, entre altres, les sentències de 6 de març de 2000 i de 18 de setembre de 2001).

3.

a) Abans de respondre a la qüestió plantejada es fa necessari assenyalat l'àmbit d'aplicació d'aquests dos procediments especials de revisió (rectificació d'errors o devolució d'ingressos

indeguts), com a mitjans que utilitza l'Administració tributària per a revisar els seus actes d'aplicació dels tributs i d'imposició de sancions. Ara bé, la doctrina considera, encertadament, el procediment de devolució d'ingressos indeguts com un procediment tributari, que encaixaria més aviat en l'àmbit de la gestió tributària.

El procediment de rectificació d'errors materials (art. 220 LGT) té per objecte, com el seu propi nom indica, la rectificació dels errors materials, de fet o aritmètics, per part de l'òrgan o organisme que hagi dictat l'acte o resolució objecte de la reclamació. En particular, per a rectificar els actes i les resolucions de les reclamacions economicoadministratives en què s'hagi incorregut en error de fet que resulti dels documents incorporats a l'expedient. En conseqüència, com que l'error l'ha comès el senyor Pérez perquè no ha incorporat la reducció per habitatge habitual en la seva autoliquidació, aquesta última queda al marge del supòsit de rectificacions d'errors de fet, ja que aquelles no constitueixen actes administratius sinó actes de l'obligat que és el que ha comès l'error. Per a aquest cas, hi és aplicable la rectificació d'autoliquidacions que han donat lloc a un ingrés indegut, i s'ha d'instar la restitució corresponent (art. 120.3 i 221.4 LGT).

Per la seva banda, el procediment de devolució d'ingressos indeguts a què al·ludeix l'article 221 LGT, es pot instar per diverses causes i comporta una revisió d'actes administratius anteriors que declari la imprecisió de l'ingrés i l'obligació consegüent de restituir el que s'ha pagat de manera indeguda. Entre les seves notes característiques cal assenyalar la necessitat que l'ingrés sigui declarat com a indegut de manera expressa per part de l'Administració tributària o per una resolució judicial. No s'ha de confondre aquest procediment amb el procediment de devolució iniciat mitjançant autoliquidació, sol·licitud o comunicació de dades (art. 124 a 127 LGT), ja que en aquests supòsits no existeix pròpiament un ingrés indegut sinó un crèdit tributari derivat de la gestió del tribut d'acord amb la seva pròpia normativa, per l'existència de retencions o ingressos a compte, etc.

En conseqüència, el procediment de revisió que resulta procedent en el supòsit plantejat és el de devolució d'ingressos indeguts, ja que hi concorre una de les causes: la quantitat pagada ha estat superior a l'import que s'havia d'ingressar resultant d'un acte administratiu o d'una autoliquidació (lletra *b* de l'art. 221.1 LGT). Ara bé, és necessari, com veurem després, plantejar la rectificació prèvia de l'autoliquidació (art. 221.4 LGT).

b) El termini per a sol·licitar la devolució de l'ingrés indegut mitjançant el procediment corresponent és el de prescripció de quatre anys, el còmput dels quals comença des de l'endemà de la finalització del termini per a presentar l'autoliquidació si l'ingrés indegut es va fer dins d'aquest termini (art. 67.1 LGT).

El senyor Pérez va efectuar l'ingrés indegut el 10 de setembre de 2012, i atès que el termini ordinari per a presentar i liquidar l'impost de successions és de 6 mesos des de la meritació (mort del causant), és a dir, acabava el 20 de setembre de 2012, disposa des d'aquest precís moment de quatre anys per a sol·licitar la iniciació del procediment de devolució d'ingressos indeguts. En aquest supòsit, el termini de prescripció començarà a comptar a partir de l'endemà de la finalització d'aquest termini, el 21 de setembre de 2012, i finalitzarà el 21 de setembre de 2016, tal com indica l'article 67.1 LGT, relatiu al còmput dels terminis de prescripció.

c) L'especialitat deriva en aquests casos de la particular naturalesa jurídica de les autoliquidacions, que tècnicament no constitueixen actes administratius, i del seu especial règim d'impugnació per part de l'interessat, que exigeix la seva petició prèvia de rectificació, cosa que obliga l'Administració a pronunciar-se, i contra aquest pronunciament cal oposar-se en via economicoadministrativa. El que passa en la majoria dels casos és que es fa en un sol acte la petició de rectificació d'autoliquidació i la sol·licitud de l'ingrés indegut resultant.

Quan un particular considera que una autoliquidació ha perjudicat els seus interessos legítims en pot instar la rectificació. Ara bé, en aquests casos és necessari diferenciar dos supòsits en funció que se'n derivi un ingrés indegut o que no se'n derivi.

En el supòsit que ens ocupa, si es produeix un ingrés indegut una vegada que l'Administració reconeix la reducció no aplicada pel senyor Pérez. En l'altre supòsit, que l'autoliquidació no doni lloc a la devolució d'un ingrés indegut, però es considera que perjudica els interessos legítims de l'obligat tributari (art. 120.3 LGT), es pot instar igualment la rectificació d'aquesta autoliquidació, abans que l'Administració l'hagi comprovat, i sol·licitar la devolució de l'òrgan competent de l'Administració tributària d'acord amb el procediment que es reguli reglamentàriament.

Tornant al supòsit plantejat (autoliquidació de la qual resulta un ingrés indegut), és necessari presentar una sol·licitud de rectificació per part del senyor Pérez en què constin les seves dades identificatives, el justificant de l'ingrés indegut i el mitjà triat per a la devolució (transferència, xec, etc.), adreçat a l'Administració autonòmica; en aquest cas, al Servei Territorial d'Hisenda de Segòvia, de la Conselleria d'Hisenda de la Comunitat Autònoma de Castella i Lleó. La sol·licitud es pot fer una vegada presentada l'autoliquidació i abans que

L'Administració hagi practicat l'oportuna liquidació definitiva, o, si no, sempre que no hagi prescrit el dret a la devolució de l'ingrés indegut, com el dret de l'Administració a determinar el deute mitjançant l'autoliquidació corresponent (termini de quatre anys).

d) El termini màxim per a resoldre el procediment de devolució d'ingressos indeguts és de sis mesos, ja que l'article 221.1 *in fini* LGT estableix que "reglamentàriament s'ha de desplegar el procediment que preveu aquest apartat, al qual és aplicable el que disposa l'apartat 2 de l'article 220 d'aquesta Llei"; i precisament aquest article 220.2 fixa un termini de sis mesos. Ara bé, aquest termini és per al procediment en si. El termini per a resoldre la sol·licitud de rectificació de l'autoliquidació és de tres mesos, tal com es dedueix del que disposa l'article 104.1 LGT. No obstant això, l'article 19 RGRVA estableix un termini màxim de sis mesos per a resoldre el procediment de devolució, sense diferenciar el supòsit previ de sol·licitud de rectificació d'una autoliquidació.

Pel que fa al contingut de la devolució, cal tenir en compte el que disposa l'article 16 RGRVA. Així doncs, la quantitat que s'ha de retornar ha d'estar formada per:

- L'import de l'ingrés indegut efectuat i reconegut per l'Administració a favor del senyor Pérez.
- Si l'ingrés es va efectuar en la via de constrenyiment, que no és el cas, pel recàrrec executiu corresponent, costes i interessos.
- L'interès de demora des de la data en què es va fer l'ingrés, 10 de setembre de 2012, fins al 20 d'agost de 2016 (data en què s'acorda la devolució), calculat d'acord amb l'interès de demora aplicable en cada període. Aquests interessos es reporten encara que l'obligat no els hagi sol·licitat (art. 32.2. LGT). El final de la meritació dels interessos de demora no és el dia en què es produeix el pagament de la devolució, sinó el dia en què s'emeta la devolució, després de l'acord de devolució corresponent. Si s'han produït dilacions imputables al senyor Pérez, aquestes no es tindran en compte a efectes del còmput del període de devolució. Els interessos vençuts no reporten novament interessos de demora (supòsits d'anatocisme), ja que l'abonament d'interessos sobre interessos en el nostre dret ha d'estar previst expressament en la Llei.

e) Contra la resolució expressa o presumpta del procediment de devolució d'ingressos indeguts cal interposar un recurs de reposició o reclamació economicoadministrativa tal com estableix l'article 221.6 LGT.

El termini d'interposició en tots dos casos és d'un mes, a comptar de l'endemà de la notificació de l'acte que es pretén impugnar o des que s'hagi produït la desestimació presumpta per silenci, del recurs de reposició o de la reclamació (art. 223.1 i 235.1 LGT, respectivament). L'article 19 RGRVA, en regular la resolució respecte als supòsits de l'article 221 LGT, estableix que és competent per a la resolució l'òrgan de recaptació que resulti competent. L'acord serà motivat quan l'import reconegut no coincideixi amb el sol·licitat.

Pel que fa a la revocació de la resolució, l'article 219 LGT recull la revocació per part de l'Administració dels seus actes d'aplicació dels tributs en benefici dels interessats. Si s'ha plantejat un recurs de reposició o reclamació, la revocació per part de l'Administració mentre es troba en tramitació la reclamació es pot convertir en una via de satisfacció extraprocessal. No hi ha cap problema per a simultaniejar la via economicoadministrativa i la via del procediment especial de revisió en què consisteix la revocació, atès que la satisfacció extraprocessal és un mitjà d'acabament de la via economicoadministrativa (art. 238 LGT). La satisfacció extraprocessal representa una novetat pel que fa a l'acabament del procediment economicoadministratiu, si bé crida l'atenció la terminologia emprada, *extraprocessal*, més pròpia dels procediments judicials que administratius, com és el supòsit que ens ocupa.

La revocació és un procediment especial que, en principi, només es pot iniciar d'ofici i en el termini de prescripció (art. 219.3 i 4 LGT), si bé per a certs autors és possible sol·licitar-lo en l'exercici del dret de petició (art. 29 CE). Els motius pels quals és procedent són els següents: la infracció manifesta de la llei, quan hi ha circumstàncies sobrevingudes que afectin una situació jurídica particular i posin de manifest la improcedència de l'acte dictat, com ara el supòsit que es planteja, i quan en la tramitació del procediment s'ha produït la indefensió dels interessats. Els efectes que la revocació té sobre els recursos plantejats ja s'han indicat, això és una via de satisfacció extraprocessal.

Exercicis d'autoavaluació

1. a
2. c
3. a

4. b

5. b

6. a

7. a

8. a

9. c

10. b

