

Procediment de revisió

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00235499

Temps de lectura i comprensió: **2 hores**



Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. La revisió dels actes de naturalesa tributària	7
2. Procediments especials de revisió	9
2.1. La declaració de nul·litat de ple Dret	10
2.2. La declaració de lesivitat	11
2.3. La revocació	13
2.4. La rectificació d'errors	14
2.5. La devolució d'ingressos indeguts	15
3. El recurs de reposició	17
3.1. Objecte i naturalesa del recurs	17
3.2. Inici i tramitació del recurs	18
3.3. Resolució del recurs	19
4. Les reclamacions economicoadministratives	21
4.1. Àmbit de les reclamacions i òrgans competents	21
4.2. Subjectes legitimats per a interposar les reclamacions	24
4.3. Inici del procediment	25
4.4. Tramitació del procediment	26
4.5. Finalització del procediment	27
4.6. Suspensió de l'execució de l'acte impugnat	28
4.7. Recursos d'anul·lació, d'alçada i extraordinaris	30
4.8. Procediment abreujat davant d'òrgans unipersonals	31
Activitats	33
Exercicis d'autoavaluació	33
Solucionari	35

Introducció

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.

La revisió d'actes tributaris es pot articular des de diverses vies: d'una banda, per una sèrie de procediments especials que s'inicien majoritàriament d'ofici; d'altra banda, pel recurs de reposició; i, finalment, per les esmentades reclamacions economicoadministratives.

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

Menció a banda mereix el procediment de devolució d'ingressos indeguts, que, malgrat que la LGT de 2003 encara l'enquadra 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 està concebut en l'àmbit tributari com un recurs previ a la reclamació economicoadministrativa, quan es pot fer servir aquesta última via. El caràcter preceptiu o facultatiu d'aquest recurs depèn de si es planteja en l'esfera local o en l'estatal. En efecte, aquest recurs, en l'àmbit estatal, posseïx un caràcter potestatiu. Mentre que, en l'esfera local, com norma general, és preceptiu, excepte en els municipis de gran població. En ser resolt pel mateix òrgan que va dictar l'acte objecte de controvèrsia, a la pràctica sol ser un recurs poc efectiu.

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



La revisió d'actes tributaris admet diferents vies d'articulació.

Objectius

Els objectius principals per assolir amb l'estudi d'aquesta matèria 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.

1. La revisió dels actes de naturalesa tributària

La revisió de les actuacions en matèria tributària es pot produir en via administrativa o en via jurisdiccional. Només en relació amb la **via administrativa** hi ha especialitats respecte a la matèria tributària. Per contra, la jurisdicció contenciós-administrativa es desenvolupa per al Dret Tributari de manera equivalent que per a la resta del dret públic, per la qual cosa no serà objecte d'estudi en aquest mòdul.

La revisió dels actes en via administrativa és una potestat de l'Administració reconeguda com a principi general en el Dret Públic, que estableix aquesta via com a pas previ per a la impugnació en via jurisdiccional, de manera que dóna a l'Administració l'oportunitat de reexaminar-ne l'actuació.

Quant a la via administrativa en matèria tributària, hi ha tres maneres de revisar¹ els actes i les actuacions d'aplicació dels tributs i d'imposició de sancions:

⁽¹⁾Article 213.1 LGT

a) 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. També s'hi ha d'incloure la devolució d'ingressos indeguts, si bé la naturalesa d'aquesta s'identifica més amb la gestió que no amb els procediments especials de revisió.

Lectura recomanada

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

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

c) Les reclamacions economicadministratives, 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 al local, només en matèria de gestió censal o cadastral (davant dels tribunals economicadministratius estatals), i també als municipis de gran població (davant dels tribunals economicadministratius municipals).

Els mitjans de revisió en via administrativa

Tant les resolucions fermes dels tribunals econòmicoadministratius com els actes d'aplicació dels tributs i d'imposició de sancions sobre els quals hagi recaigut una resolució econòmicoadministrativa, no podran ser revisats en via administrativa, sigui quina sigui la causa al·legada, llevat dels supòsits de nul·litat de ple de Dret, rectificació d'errors i recurs extraordinari de revisió².

D'altra banda, les resolucions dels òrgans econòmicoadministratius també podran ser declarades lesives d'acord amb el procediment previst a l'article 218 LGT.

Finalment, els actes d'aplicació dels tributs i d'imposició de sancions i les resolucions de les reclamacions econòmicoadministratives no podran ser revisats en cap cas, quan hagin estat confirmats per una sentència judicial ferma³.

⁽²⁾Article 213.2 LGT

⁽³⁾Article 213.3 LGT

Respecte a la **capacitat, representació, prova i notificació**, s'apliquen les disposicions generals contingudes en la LGT, tenint en compte les especialitats pròpies de la matèria regulades també en la LGT⁴. Quant al còmput dels **terminis** de resolució, es tindran en compte les previsions de l'article 104.2 LGT, és a dir, no es computaran ni les dilacions imputables al contribuent ni els períodes d'interrupció justificada per part de la Inspecció⁵.

⁽⁴⁾Article 214.1 LGT

⁽⁵⁾Article 214.3 LGT

Finalment, la LGT⁶ s'ocupa del tema de la **motivació** de les resolucions, i hi estableix la necessitat de motivació –amb una referència succinta a fets i fonaments de Dret– de les resolucions dels procediments especials de revisió, recursos i reclamacions.

⁽⁶⁾Article 215 LGT

El deure de motivació en l'àmbit de la revisió

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

- La no-admissió d'escrits de qualsevol classe presentats pels interessats.
- La suspensió de l'execució dels actes impugnats, la denegació de la suspensió i la no-admissió a tràmit de la sol·licitud de suspensió.
- L'abstenció d'ofici per a adquirir o continuar adquirint coneixement de l'assumpte per raó de la matèria.
- La procedència o improcedència de la recusació, la denegació de la recepció en prova o de qualsevol de les seves diligències 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.

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. Permeten que l'Administració, d'ofici, torni sobre els seus actes per a esmenar-hi els possibles defectes o anul·lar-los. Poden recaure sobre actes fermes i, com a norma general, el termini per a iniciar-los és molt ampli, i en ocasions coincideix amb el de prescripció, o fins i tot el pot superar.

Aquests procediments s'enumeren en l'article 216 LGT i es regulen en els articles 217 a 221 LGT i 4 a 20 del Reglament general de revisió en via administrativa (RGRVA), aprovat pel RD 520/2005, de 13 de maig. Són els de declaració de nul·litat de ple Dret, de declaració de lesivitat d'actes anul·lables, de revocació, de rectificació d'errors materials, aritmètics i de fet, i de devolució d'ingressos indeguts. Tots responen al mateix esquema de la regulació que la LPACAP conté d'aquesta matèria, llevat del 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, això és, l'exigència que tots els actes administratius s'ajustin a allò previst en la llei, i el respecte a l'interès públic. Ara bé, cal conjugar les exigències derivades del principi de legalitat amb les del principi de seguretat jurídica i de la presumpció de legalitat de què gaudeixen els actes administratius fermes, ja que aquests alteren la posició jurídica dels interessats.

És per això que només escauen en casos taxats en cadascun dels procediments. En aquest sentit, la LGT⁷ assenyala que, llevat dels casos previstos en la nul·litat de ple Dret i en la rectificació d'errors, l'Administració no podrà anul·lar els actes i resolucions propis en perjudici de tercers. Per a això, haurà d'acudir a la declaració de lesivitat de l'acte, i després procedir-ne a la impugnació per via contenciosa. I en aquesta mateixa línia es restringeix la revocació a determinats vicis greus⁸, que no pot ser contrària al principi d'igualtat, a l'interès públic o a l'ordenament jurídic.

A més, com hem vist, 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 confirmades per una sentència judicial ferma.

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

Lectura recomanada

C. Checa González (1997). "Procedimientos especiales de revisión". En: Autores varios. *La nueva Ley General Tributaria*. Pamplona: Aranzadi.

⁽⁷⁾ Article 218.1 LGT

⁽⁸⁾ Article 219.1 LGT

2.1. La declaració de nul·litat de ple Dret

La declaració de nul·litat de ple Dret és d'aplicació en aquells actes que continguin vicis determinants de nul·litat i que han guanyat fermesa en via administrativa. La finalitat d'aquest procediment és declarar la nul·litat d'actes que vulneren la legalitat de manera manifesta.

En conseqüència, l' **objectiu**⁹ d'aquests procediments 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 recorreguts en termini.

⁽⁹⁾Article 217.1 LGT

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

Martín Queralt considera que també són revisables per aquesta via un altre tipus d'actuacions resolutòries de recursos o de procediments de revisió. A més, opina 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 és possible interposar-hi un recurs judicial. Per tant, per a aquest autor, 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, i s'hi habilita aquesta via excepcional per als vicis més greus en comptes d'acudir a la declaració de lesivitat i el contenciós posterior.

Els **motius de nul·litat** de ple Dret pels quals es poden revisar els actes tributaris són motius taxats; és a dir, si l'Administració vol aconseguir la declaració de nul·litat de qualsevol altra causa de nul·litat no prevista en aquest precepte, haurà d'acudir a la declaració de lesivitat i després impugnar en via contenciosa.

Els motius de nul·litat

Els motius de nul·litat es detallen a l'article 217.1 LGT, que s'adequa a les previsions de la LPACAP.

Relació de supòsits de declaració de nul·litat de ple Dret

Els supòsits de declaració de nul·litat de ple Dret són:

- Els que lesionin els drets i les llibertats susceptibles d'empara constitucional.
- Que l'acte hagi estat dictat per òrgan manifestament incompetent. La incompetència ha de ser clara, incontrovertible i greu.
- Els que tinguin un contingut impossible.
- Que l'acte sigui constitutiu d'infracció penal o es dicti com a conseqüència d'aquesta.
- Que l'acte hagi estat dictat prescindint del tot del procediment legalment establert o de les normes que contenen les regles essencials per a la formació de la voluntat dels òrganscol·legiats. La jurisprudència exigeix que el vici procedimental no sigui esmenable i quehagi causat indefensió. A més, aquesta causa no és al·legable si en esmenar-se el vici, l'acte que en resulta sigui substancialment idèntic al que es pretén revisar.
- Els actes expressos o presumptes contraris a l'ordenament jurídic pels quals s'adquireixin facultats o drets quan manquin els requisits essencials per a l'adquisició. Qualsevol altre d'establert legalment.

La **iniciativa** en aquest tipus de recurs correspon al mateix òrgan que va dictar l'acte o al seu superior jeràrquic, o bé al mateix interessat. Ara bé, en aquest últim cas, l'Administració pot acordar la no-admissió sense necessitat de demanar el dictamen del Consell d'Estat, quan l'acte no sigui ferm en via administrativa, quan la sol·licitud de l'interessat no es basi en cap de les causes contemplades legalment o manqui manifestament de fonament, o quan s'hagin desestimat, quant al fons, altres sol·licituds substancialment iguals¹⁰.

⁽¹⁰⁾Article 217.3 LGT

L'acte declarat nul de ple Dret es considera que mai no ha existit. És per això que l'inici del procediment de declaració de nul·litat es pot fer en qualsevol moment, això és, no està sotmès a cap **termini**, ja que es tracta d'una nul·litat no esmenable i imprescriptible, tal com preveu expressament la LPACAP.

En relació amb la **tramitació** del procediment, s'ha de concedir audiència a l'interessat per un termini de 15 dies i a aquelles persones afectades per l'acte que es pretén anul·lar¹¹. D'altra banda, es necessita un dictamen del Consell d'Estat o d'un òrgan equivalent de la comunitat autònoma respectiva, que té caràcter vinculant¹².

⁽¹¹⁾Articles 217.4 LGT i 5 RGRVA

⁽¹²⁾Article 6 RGRVA

Finalment, quant a la **resolució**, correspon al Ministre d'Hisenda, en l'àmbit de l'Estat.

La resolució del procediment

El termini màxim per a 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. En conseqüència, el termini és d'un any tant per a la tramitació com per a la resolució.

Els efectes de l'incompliment d'aquest termini són: la caducitat del procediment iniciat d'ofici, sense perjudici que s'iniciï un procediment nou posterior; la desestimació de la sol·licitud per silenci administratiu, si el procediment s'hagués iniciat per sol·licitud de l'interessat¹³.

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

⁽¹³⁾Article 217.6 LGT

2.2. La declaració de lesivitat

Com ja hem comentat, a banda dels casos de declaració de nul·litat de ple Dret i de rectificació d'errors, l'Administració Tributària no pot anul·lar els actes i resolucions fermes propis en via administrativa en perjudici dels interessats. En aquest sentit, com a norma general, la fermesa de l'acte provoca 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 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 de la via contenciosa administrativa dels actes que pretengui modificar en perjudici dels interessats per raons diferents a les de nul·litat i a errors materials, aritmètics o de fet. 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.

L'**objecte** d'aquest procediment¹⁴ està constituït pels actes i les resolucions favorables als interessats que representin qualsevol infracció de l'ordenament jurídic. Per tant, les resolucions dels Tribunals economicoadministratius també podran ser declarades lesives, en connexió amb el que disposa expressament l'article 213.2 LGT.

De l'article 218.1 LGT es dedueix que el procediment **s'inicia** d'ofici. Si bé, cal 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 en perjudici de l'interessat un acte que li és favorable.

El **termini** per a adoptar aquesta decisió 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. D'altra banda, aquest termini, malgrat que coincideix amb el de prescripció, és de caducitat i no admet interrupcions ni reinicis.

En la **tramitació** del procediment s'exigeix l'audiència prèvia de tots els interessats que hi apareguin per un termini de 15 dies¹⁵.

Finalment, quant a la **resolució**¹⁶, la competència en matèria de declaració de lesivitat en l'àmbit estatal correspon al Ministre d'Hisenda. El termini de resolució màxim és de tres mesos des de l'inici del procediment. Si s'excedeix aquest termini, es produeix 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.

⁽¹⁴⁾Article 218.1 LGT

Els requisits de la declaració de lesivitat

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

Martín Queralt opina que aquest últim requisit no ha d'apreciar-se en el seu sentit tècnic, sinó que també es pot acudir a la declaració de lesivitat per a modificar un acte que ja era greujós o desfavorable, però que es pretén revisar en perjudici de l'interessat.

⁽¹⁵⁾Articles 218.2 LGT i 8 RGRVA

⁽¹⁶⁾Articles 218.3 i 4 LGT i 9 RGRVA

2.3. La revocació

L'objecte de la **revocació**¹⁷ són els actes d'aplicació dels tributs i d'imposició de les sancions en benefici dels interessats quan concorrin algunes de les circumstàncies següents: quan infringeixin manifestament la llei, quan es posi de manifest la improcedència de l'acte per una causa sobrevinguda que afecti una situació jurídica particular o quan la tramitació del procediment provoqui indefensió als interessats.

⁽¹⁷⁾Article 219.1 LGT

L'objecte de la revocació

De la redacció d'aquest precepte sembla deduir-se que les resolucions economicoadministratives s'exclouen d'aquesta via de revisió, ja que només es refereix a "actes". Així mateix, l'article 213.2 LGT omet tota referència a la revocació en enumerar els procediments que permeten la revisió de les resolucions economicoadministratives. La revocació es pot produir tant respecte d'actes fers com de no fers.

Això no obstant, l'esmentat article 219.1 LGT assenyala com a límit 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 o a l'ordenament jurídic.

Segons l'opinió de Pérez Royo, el que s'admet és la revocació per criteris de legalitat, i no per un principi d'oportunitat. En canvi, Martín Queralt considera que la revocació s'admet tant per qüestions de legalitat com d'oportunitat; per això s'estableix aquest límit, que evita l'ús arbitrari d'aquesta potestat o com a mesura de tracte particular favorable discriminador.

En l'inici del procediment, és possible l'exercici de la revocació si no ha transcorregut el **termini** de prescripció¹⁸.

⁽¹⁸⁾Article 219.2 LGT

La **iniciativa** en aquest tipus de procediment sempre correspon a l'Administració, és a dir, el procediment s'inicia d'ofici. Ara bé, d'acord amb l'article 221.3 LGT, quan l'acte en virtut del qual es va fer un ingrés indegut guanyi fermesa, només se'n podrà sol·licitar la devolució si se'n promou la revisió per uns procediments de revisió determinats, entre els quals hi ha la revocació, de manera que en aquests casos la sol·licitud de l'obligat tributari no inicia directament el procediment de revocació, però hi obliga l'Administració.

En la **tramitació**¹⁹ del procediment es concedirà audiència als interessats en un termini de 15 dies i caldrà recollir informe de l'òrgan d'assessoria jurídica sobre la procedència de la revocació.

⁽¹⁹⁾Articles 219.3 LGT i 11 RGRVA

Finalment, l'òrgan amb competència per a dictar la **resolució**²⁰ és aquell determinat reglamentàriament, i ha de ser en tot cas diferent del que va dictar l'acte, és a dir, haurà de ser un òrgan de rang jeràrquic igual o superior. El termini per a resoldre una vegada iniciat el procediment és de sis mesos. La superació d'aquest termini sense una resolució expressa determina la caducitat del procediment. Les resolucions posen fi a la via administrativa, de manera que només es poden recórrer en la via contenciosa administrativa.

⁽²⁰⁾Articles 219.3, 4 i 5 LGT, i 12 RGRVA

2.4. La rectificació d'errors

Pel procediment de **rectificació d'errors**²¹, l'Administració pot corregir errors aritmètics o formals que afectin als seus actes, però sense qüestionar-ne la subsistència en relació amb llur fons. Aquest procediment no determina, doncs, la nul·litat, sinó només la modificació de l'acte.

⁽²¹⁾Article 220 LGT

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

Els requisits de l'error de fet

Sobre els requisits de l'error de fet (que es tracti d'equivocacions elementals, que s'apreciï tenint en compte exclusivament les dades de l'expedient, que sigui patent i clar...) poden veure's, entre altres, les STS de 28 de setembre de 1992 i de 26 de juliol de 2002.

L'objecte de la rectificació d'errors

En particular, es rectificaran els actes i les resolucions en els quals s'hagi incorregut en error de fet que resulti dels documents continguts en l'expedient. La rectificació de l'error pot alterar la quantia de l'acte o resolució, o qualsevol altre element, com assenyalava expressament l'article 220.1, *in fine*, LGT, que d'aquesta manera acaba amb les tesis que negaven la possibilitat d'alterar la quantia d'una liquidació en aquests casos per no qüestionar-se en aquesta via la subsistència de l'acte quant al fons.

D'altra banda, cal que es tracti d'errors comesos per l'Administració mateixa. Així, per aquesta via no es poden revisar els errors materials comesos per l'obligat tributari. Els errors comesos per aquest s'hauran de resoldre de la manera següent:

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

El procediment **s'inicia** d'ofici per l'òrgan que hagués dictat l'acte o resolució, o bé a instància de l'interessat. L'exercici de la rectificació s'ha de dur a terme dins del termini de prescripció²².

⁽²²⁾Article 220.1 LGT

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'l és de sis mesos des de la presentació de la sol·licitud o des de la notificació de l'acord d'inici. Si aquest termini transcorre sense que s'hagi dictat cap resolució expressa, es produeix la caducitat del procediment iniciat d'ofici (sense perjudici que se n'iniciï un de nou posterior) o la desestimació per silenci administratiu de la sol·licitud presentada per part de l'interessat²³.

⁽²³⁾Article 220.2 LGT

La resolució

La resolució pot ser objecte de recurs de reposició i de reclamació economicoadministrativa, segons l'article 220.3 LGT.

2.5. La devolució d'ingressos indeguts

Quan es produeix un ingrés no degut per part d'un obligat tributari, l'ordenament preveu que es procedeixi a la devolució de les quantitats ingressades indegudament.

Aquest procediment concerneix únicament els ingressos indeguts en sentit estricte, és a dir, derivats d'una irregularitat en l'aplicació dels tributs²⁴. En queden fora, en canvi, les devolucions tributàries que integren el mecanisme habitual d'aplicació de determinats impostos, especialment al si del procediment de recaptació (per exemple, l'IRPF o l'IVA).

⁽²⁴⁾Article 221 LGT

Normativa aplicable i naturalesa jurídica

L'article 216 LGT enumera entre els procediments especials de revisió, el de devolució d'ingressos indeguts, que regula l'article 221, en connexió amb el que disposa l'article 32 LGT. D'altra banda, aquesta regulació està desenvolupada pels articles 14 a 20 RGRVA.

Malgrat que la LGT de 2003 encara enquadra la devolució d'ingressos indeguts entre els procediments especials de revisió, es tracta en realitat d'un procediment de gestió en sentit estricte, o declaratiu del dret, com assenyalava expressament l'article 221.1 LGT, ja que la seva finalitat no consisteix a anul·lar, modificar o rectificar cap acte administratiu.

Legitimació per a cobrar la devolució

La STS de 31 de gener de 1996 assenyalava que la devolució només pot ser acordada a favor del contribuïent a qui 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.

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

- a) Duplictat en el pagament de deutes tributaris o sancions.
- b) Pagament excessiu respecte de l'import liquidat o autoliquidat. És a dir, es tracta, igual com en el cas anterior, d'un error material en el pagament.
- c) Pagament de deutes tributaris o sancions prescrites, tant si el que ha prescrit és una sanció o el dret d'exigir un deute liquidat prèviament, com si és l'acció per a liquidar o imposar sancions.

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

- d) Quan ho estableixi 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 hagi adquirit fermesa, només se'n podrà sol·licitar la devolució per revisió de l'acte a partir d'algun dels procediments de revisió de nul·litat, revocació o correcció d'errors o pel recurs extraordinari de

⁽²⁵⁾Article 221.3 LGT

revisió²⁵. En aquests casos, si l'acte s'anul·la, es rectifica o es modifica, l'òrgan resolutori declararà el dret a la devolució, de manera que la devolució esdevé en aquests casos un incident de l'execució.

I d'altra banda, en el supòsit que l'ingrés indegut s'hagi efectuat en virtut d'una autoliquidació²⁶, l'obligat tributari haurà d'instar la rectificació de l'autoliquidació, d'acord amb l'article 120.3 LGT.

La tramitació del procediment en la fase de **declaració** del dret a la devolució s'inicia d'ofici o a instància d'una part. La sol·licitud s'ha de presentar dins del termini de prescripció a partir de la data de l'ingrés indegut.

En la fase de la **instrucció** del procediment, l'Administració comprova la procedència de la devolució. També té lloc el tràmit d'audiència a l'interessat.

Finalment, 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'inici. Si aquest termini transcorre sense que s'hagi dictat una resolució expressa, es produeix la caducitat del procediment iniciat d'ofici (sense perjudici que posteriorment se n'iniciï un de nou) o la desestimació per silenci administratiu de la sol·licitud presentada per part de l'interessat.

La resolució que reconegui el dret a la devolució també assenyalarà, sense necessitat que l'obligat tributari l'hagi sol·licitada, la procedència dels interessos de demora meritats des del moment que va tenir lloc l'ingrés indegut fins que s'ordini el pagament de la devolució. Contra la resolució, es podrà interposar un recurs de reposició i reclamació economicoadministrativa²⁷.

Finalment, quant a la fase d'**execució** del dret a la devolució, independentment de si el reconeixement del dret a la devolució ha vingut pel procediment de l'article 221 LGT o per un altre procediment o procés, s'inicia amb la notificació de la resolució i l'expedició del corresponent manament de pagament a favor del creditor. El pagament es farà amb un xec barrat contra el compte del Tresor al Banc d'Espanya, una transferència bancària o una compensació. A la sol·licitud s'haurà assenyalat el mitjà triat pel subjecte.

El **procediment per al reconeixement del dret a la devolució d'ingressos indeguts** apareix desenvolupat en els art. 17 a 19 del RD 520/2005, de 13 de maig, pels quals s'aprova el Reglament general de revisió en via administrativa (RGRVA).

(26) Article 221.4 LGT

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).

(27) Articles 221.5 i 6 LGT i 16 RGRVA



Seu del Banc d'Espanya

3. El recurs de reposició

3.1. Objecte i naturalesa del recurs

El recurs de reposició està regulat als articles 222 a 225 LGT i desenvolupat pels articles 23 a 27 del RGRVA. La regulació del recurs de reposició en l'àmbit local es porta a terme en l'article 14.2 TRLRHL.

El fonament del **recurs de reposició** rau 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 del corresponent Tribunal Económico-administratiu i, en el seu cas, un recurs judicial.

Tanmateix, el recurs de reposició ha demostrat ser poc efectiu a la pràctica perquè, *de facto*, provoca una simple dilació en la resolució de la matèria objecte de controvèrsia. És un recurs poc formalitzat que no requereix la intervenció de cap procurador ni lletrat.

Es tracta d'un recurs administratiu de caràcter **potestatiu** en l'àmbit estatal (Tanmateix, 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).

Municipis de gran població

Referent 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 donat una nova redacció a l'art. 108 LBRL, però només per a afegir l'incís final que assenyalava que "dicho recurso tendrá carácter potestativo en los municipios a que se refiere el Título X de esta Ley". És a dir, per als municipis de gran població, en els quals s'estableix un òrgan per a la resolució de les reclamacions economic-administratives, regulat en l'art. 137 LBRL. En els altres municipis diferents dels referits en el títol X LBRL, el recurs de reposició és preceptiu per a exhaurir la via administrativa prèvia al recurs contenciós administratiu.

La delimitació dels municipis a què s'aplica aquest règim especial és disposada en l'art. 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 capitals 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; i 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 així ho decideixin les assemblees legislatives autonòmiques corresponents, per iniciativa dels respectius ajuntaments.

Té caràcter previ a la via economic-administrativa, és a dir que no s'hi pot interposar simultàniament, de manera que si l'interessat interposa un recurs de reposició, no podrà interposar una reclamació economic-administrativa

Lectura recomanada

A.M. García Moncó (2004). "Recurso de reposición y reclamación economicoadministrativa". A: Diversos varios. *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson-Civitas.

⁽²⁸⁾ Article 222.1 i 2 LGT

fins que es dicti una resolució expressa o fins que el recurs es pugui considerar desestimat per silenci administratiu. I si finalment s'interposa recurs i reclamació economicoadministrativa en relació amb un mateix acte, es tramita el presentat en primer lloc i es declara inadmissible la segona²⁸.

Els actes que es poden recórrer en reposició són els mateixos que en la via economicoadministrativa, llevat, lògicament, de les resolucions de la reposició i les economicoadministratives. Ateses les característiques d'aquest recurs, és d'aplicació, segons Martín Queralt, 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'hi identifiqui clarament l'acte recorregut i se'n dedueixi la voluntat d'impugnar-lo.

3.2. Inici i tramitació del recurs

El recurs s'interposa davant del mateix òrgan que dictà l'acte impugnat; si es va dictar per delegació, s'interposarà davant de l'òrgan delegat, llevat que se'n disposi el contrari. La legitimació per a interposar el recurs és la relativa a les reclamacions economicoadministratives²⁹.

(29) Article 223.3 LGT

El **termini** per a la interposició del recurs de reposició és d'un mes a partir del dia de la notificació de l'acte que es pretén impugnar o del dia següent a aquell en què es produeixin els efectes del silenci administratiu³⁰. En el cas de tributs periòdics de notificació col·lectiva, el termini es compta des del dia següent al de la finalització del període voluntari de pagament.

(30) Article 223.1 LGT

Les al·legacions del recurrent

Les al·legacions del recurrent s'han d'incloure en la presentació del recurs, ja que no s'hi preveu una fase específica de posada de manifest; és a dir que l'escrit d'interposició del recurs ha de contenir tant qüestions de fet com de Dret. Per tant, si l'interessat necessita consultar l'expedient a fi i efecte de formular les al·legacions, haurà de comparèixer durant el termini d'interposició del recurs perquè les hi posin de manifest³¹. Com que l'òrgan revisor és alhora l'òrgan que va dictar l'acte, la posada de manifest de l'expedient tindrà lloc davant de la mateixa oficina d'aquest òrgan, per la qual cosa no es plantegen problemes de remissió d'expedients d'un òrgan a l'altre ni d'expedients incomplets.

(31) Article 223.2 LGT

Així mateix, l'escrit d'interposició del recurs contindrà la sol·licitud de suspensió. La **suspensió** de l'execució de l'acte impugnat³² s'obté quan l'interessat garanteix l'import de l'acte, els interessos de demora meritats per la suspensió més els possibles recàrrecs generats en el moment de la sol·licitud de suspensió.

(32) Article 224.1 LGT

La suspensió de l'execució de l'acte impugnat

En dos casos no cal aportar garanties: quan es valori que en dictar l'acte recorregut s'hagi pogut incórrer en un error aritmètic, material o de fet, cas en què es dispensa de garantia (article 224.3 LGT); i quan es tracti d'una sanció, cas en què la suspensió es produeix de manera automàtica, sense necessitat d'aportar cap garantia, amb la simple presentació del recurs, pel principi de no-executivitat de les sancions fins que adquireixin fermesa en la via administrativa. I 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 del fet que es procedeixi a la devolució de l'ingrés indegut si la resolució dictada en matèria censal afecta al resultat de la liquidació.

Les garanties que es poden aportar a fi i 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, i fiança personal i solidària d'altres contribuents de solvència reconeguda per als supòsits establerts en la normativa tributària.

L'article 224.4 LGT aclareix en relació amb la suspensió que, si el recurs no afecta la totalitat del deute, la suspensió es refereix només a la part recorreguda, i l'obligat ha de pagar la resta de l'import. L'article 224.5 LGT indica que en els casos de l'article 68.9 LGT, si el recurs afecta un deute que ha determinat el reconeixement d'una devolució a favor de l'obligat, les garanties aportades per obtenir la suspensió garanteixen les quantitats que s'hagin de reintegrar com a conseqüència de l'estimació total o parcial del recurs. I, al seu torn, l'article 224.6 LGT assenyalava que quan s'hagi d'ingressar totalment o parcialment l'import derivat de l'acte impugnat com a conseqüència de la resolució del recurs, es liquidarà interès de demora per a tot el període de suspensió, excepte en dos supòsits: quan s'incompleixi el termini màxim per a resoldre per causa imputable a l'òrgan resolutori no s'exigiran interessos a partir d'aquest moment, sempre que s'hagi acordat la suspensió de l'acte objecte de recurs (article 26.4 LGT), i que es tracti de la imposició d'una sanció, i en aquest cas no s'exigeix interès de demora durant tot el període de suspensió (article 212.3.b) LGT).

La suspensió obtinguda en reposició es pot mantenir en la 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 vigència.

Els **efectes** de la presentació del recurs són tres: d'una banda, la interrupció de la prescripció (article 68 LGT); de l'altra, la suspensió de l'execució de l'acte en els termes de l'article 224 LGT; i finalment, la interrupció dels terminis per a interposar altres recursos (article 222.2 LGT).

Respecte a la **tramitació** del recurs³³, la reposició sotmet a coneixement de l'òrgan corresponent totes les qüestions de fet o de dret que ofereixi l'expedient, independentment que hagin estat plantejades en el recurs, sense que pugui empitjorar la situació inicial del recurrent (prohibició de la *reformatio in peius*), en aplicació del dret a la tutela judicial consagrada a l'article 24 CE, tal com ho entén el TC.

⁽³³⁾Article 223.4 LGT

En cas que l'òrgan competent consideri necessari examinar i resoldre qüestions diferents de les plantejades per l'interessat, les hi haurà d'exposar perquè pugui formular les al·legacions que consideri oportunes. Si durant la tramitació apareixen nous interessats³⁴, hauran de ser cridats per a comparèixer i efectuar les al·legacions que considerin oportunes, i de manera paral·lela també caldrà permetre al recurrent efectuar al·legacions si se sol·liciten informes a altres òrgans rellevants per a la resolució del recurs.

⁽³⁴⁾Article 225.3 LGT

3.3. Resolució del recurs

Pel que fa a la competència per a **resoldre** el recurs de reposició, aquesta correspon a l'òrgan que va dictar l'acte administratiu impugnat, i si es va dictar per delegació, resoldrà l'òrgan delegat, tret que s'hi disposi el contrari³⁵. Aquest òrgan té l'obligació de resoldre i no es pot abstenir, ni tan sols per al·legar dubte racional o deficiència dels preceptes legals.

⁽³⁵⁾Article 225.1 LGT

La resolució ha de contenir una exposició succinta dels fets i fonaments jurídics, suficientment motivats, que serveixin de base per a la seva adopció³⁶.

⁽³⁶⁾Article 225.2 LGT

La resolució expressa del recurs s'haurà de produir en el **termini** màxim d'un mes des del dia següent a la presentació. En el còmput d'aquest termini no es tindrà en compte el període concedit per a efectuar al·legacions als titulars de drets afectats per la resolució pel fet d'haver-se plantejat noves qüestions (previst a l'article 223.5 LGT), ni tampoc el que altres òrgans administratius hagin fet servir per a enviar les dades o els informes sol·licitats. Tampoc no s'hauran d'incloure les dilacions imputables a l'interessat (article 104.2 LGT). Aquests períodes no inclosos en el còmput no podran excedir de dos mesos.

Una vegada finalitzat el termini màxim per a resoldre sense que s'hagi dictat resolució i en els casos en què hi hagi hagut suspensió de l'acte recorregut, es deixa de meritar l'interès de demora³⁷, d'acord amb el que disposa l'article 26.4 LGT.

⁽³⁷⁾Article 225.3 LGT

La resolució per silenci administratiu

La resolució es pot produir també per silenci administratiu, i la pretensió s'entén desestimada si als trenta dies d'haver presentat el recurs no ha recaigut una resolució expressa. Aquesta desestimació tàcita obre la via al recurs economicoadministratiu, però no eximeix l'Administració de l'obligació de resoldre el recurs³⁸. En conseqüència, una vegada transcorregut el termini màxim de resolució, el recurrent té dues alternatives: esperar que es dicti una resolució expressa o donar el recurs per desestimat i interposar una reclamació economicoadministrativa.

⁽³⁸⁾Article 225.5 LGT

Finalment, la resolució del recurs no és impugnabile amb un altre recurs de reposició, sinó amb una reclamació economicoadministrativa³⁹.

⁽³⁹⁾Article 225.6 LGT

4. Les reclamacions economicoadministratives

4.1. Àmbit de les reclamacions i òrgans competents

Les reclamacions economicoadministratives constitueixen una via específica de revisió preceptiva en l'àmbit tributari estatal davant de la mateixa Administració, que esgota la via administrativa. Per tant, són prèvies a la via contenciosa administrativa⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Article 249 LGT

La via economicoadministrativa

Com assenyala Martín Queralt, la via economicoadministrativa consisteix en uns recursos administratius especials, tant per la matèria com pels òrgans que els coneixen, tot i que judicialitzats pel que fa a l'ordenament i el desenvolupament. Els òrgans economicoadministratius (Tribunals Economicoadministratius), encara que s'enquadren orgànicament en el Ministeri d'Economia i Hisenda, són diferents i independents dels òrgans d'aplicació dels tributs⁴¹. En funció de la quantia, la via administrativa es pot desenvolupar en única instància o en alçada (al marge d'alguns recursos extraordinaris), tot i que l'article 229.4 LGT permet prescindir de la primera instància i acudir directament en alçada. Finalment, cal assenyalar que, pel fet de ser un procediment administratiu, no en cal l'assistència lletrada.

⁽⁴¹⁾Articles 83.2 i 228.1 LGT

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

En aquest punt, la LGT diferencia entre la matèria economicoadministrativa i els actes impugnables. La **matèria** economicoadministrativa ha comprès, tradicionalment, 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).

Normativa aplicable

La LGT (articles 226 a 248) i el RGRVA (Articles 28 a 65)

La matèria economicoadministrativa

La LGT de 2003, 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 per les entitats de Dret públic vinculades o que en depenen (AEAT), i també els dictats en relació amb els tributs cedits a les comunitats autònomes o els recàrrecs sobre tributs estatals –ja que en aquests casos són les delegacions de l'Administració estatal les que exerceixen les competències– i amb qualsevol altra matèria legalment establerta. En el cas de tributs propis de les comunitats autònomes, la revisió correspon a llurs òrgans economicoadministratius propis⁴².

Finalment, el ja citat article 226 LGT es refereix a qualsevol altra matèria establerta legalment, supòsit en què és possible enquadrar-hi determinats tributs locals sobre els quals la LGT manté silenci. En aquest context, escau aquesta via de reclamació en relació amb els actes de gestió cadastral i censal de determinats tributs locals (IBI i IAE) dictats per l'Estat o per l'ens local en els casos de delegació⁴³.

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

Un cop delimitada la matèria economicoadministrativa, la LGT⁴⁴ enumera els **actes susceptibles de reclamació economicoadministrativa**, considerats com a tals, amb caràcter general, els que provisional o definitivament 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.

Els actes susceptibles de reclamació enumerats en la LGT

Aquesta formulació general de l'article 227 LGT es desenvolupa 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).

S'esmenten els següents actes d'aplicació dels tributs:

- Les liquidacions provisionals o definitives (tot i que confirmen la provisional).
- Les resolucions expresses o presumptes derivades d'una sol·licitud de rectificació d'una 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 ho estableixi 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 rogatiu.
- Els actes que aprovin o deneguin plans especials d'amortització.
- Els actes que determinin el règim tributari aplicable a un obligat tributari, quan determinin 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 llur importància per a l'aplicació correcta dels tributs: els relatius a l'obligació de repercutir i suportar la repercussió (en el cas de l'IVA i l'IIIEE, com ara la quantia o la procedència de l'impost repercutit); 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 o la procedència de l'impost retingut); l'obligació d'expedir, lliurar i rectificar factures, que incumbeix a empresaris i professionals; i els que deriven de la relació entre contribuent i substitut.

Finalment, aquesta llista es completa amb l'exclusió de la via economicoadministrativa en determinats casos (article 227.5 LGT):

- Els actes que donin lloc a reclamació en via administrativa prèvia a la judicial, civil o laboral o hi posin fi.
- Els dictats en procediments en què la resolució dictada pel Ministre d'Hisenda o el Secretari d'Estat d'Hisenda posi fi a la via administrativa.

⁽⁴²⁾ Article 20.1.a) LOFCA

⁽⁴³⁾ Article 14 TRLRHL

⁽⁴⁴⁾ Article 227 LGT

Les respostes 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 respostes a les consultes tributàries no són impugnables, sense perjudici que, posteriorment, l'obligat tributari recorri contra l'acte d'aplicació dels tributs corresponent, com podria ser una liquidació tributària.

Lectura recomanada

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

- Els dictats en virtut d'una llei que els exclouï d'aquesta via, com és el cas de la resolució de la revocació.

Els òrgans competents per a resoldre les reclamacions són els Tribunals Económico-administratius, que actuen amb independència funcional en l'exercici de les competències⁴⁵. Els tribunals es divideixen, al seu torn, de la manera següent: el Tribunal Económico-administratiu Central (TEAC); els tribunals Económico-administratius regionals (TEAR), un per cada comunitat autònoma; i els Tribunals Económico-administratius locals (TEAL) de les ciutats amb Estatut d'Autonomia, Ceuta i Melilla.

La competència dels Tribunals Económico-administratius

Els TEAR i els TEAL⁴⁶ tramiten i resolen les reclamacions que es plantegin respecte dels actes dels òrgans perifèrics de l'Administració central (tant si són dictats pels Ministeris, per entitats de Dret públic que depenen de l'Administració general de l'Estat o per l'AEAT: delegats d'hisenda, inspectors regionals, unitats d'inspecció de les delegacions, etc.) i d'òrgans no superiors de la comunitat autònoma o Ceuta o Melilla (això és, òrgans diferents de les Conselleries o Direccions generals). També tenen competència 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, les reclamacions contra actuacions dels particulars.

Els TEAR i els TEAL coneixen totes aquestes reclamacions en primera instància o en única instància segons si superen o no una quantia determinada. Quan no superin la quantia determinada reglamentàriament, coneixeran els TEAR i els TEAL en única instància (tanmateix, la resolució serà recurrible per la via contenciós-administrativa davant del Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Autònoma corresponent); en canvi, quan la superin, coneixeran en primera instància i les resolucions seran recurribles davant del TEAC pel recurs d'alçada.

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

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 entitats de dret públic dependents 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 i l'AEAT i entitats de dret públic dependents 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 què s'hagi d'oïr (o s'hagi oït com a tràmit previ) el Consell d'Estat.

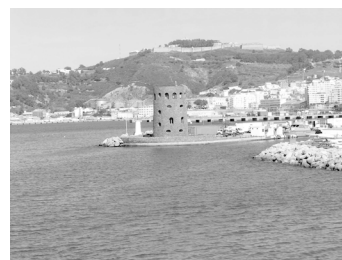
En segona instància, el TEAC resol en alçada els recursos ordinaris que s'interposin contra les resolucions dictades en primera instància pels TEAR i TEAL pels actes que superen la quantia assenyalada anteriorment (quan la quantia de la reclamació sigui igual o superior a 150.000 euros de deute tributari o d'1.800.000 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 dels extraordinaris d'alçada per a la unificació de criteri i la rectificació de errors en què incorrin les seves pròpies resolucions (article 229 LGT).

Finalment, en els casos que és possible plantejar un recurs d'alçada davant del TEAC, s'habilita el recurrent perquè el plantegi directament i així es renunciï a la primera instància.

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 tinguin 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 (article 229.3 LGT).

(45) Articles 228 LGT i 28 a 30 RGRVA

(46) Article 229 LGT



La ciutat de Melilla (a la foto) resol les reclamacions económico-administratives en el seu TEAL.

Acumulació de reclamacions

L'article 230 LGT regula el tema de l'acumulació de reclamacions, en el sentit que és possible acumular-ne llur tramitació i resolució en diferents casos.

4.2. Subjectes legitimats per a interposar les reclamacions

Estan legitimats per a presentar reclamacions i intervenir en el procediment⁴⁷ els obligats tributaris, els subjectes infractors i, en general, qualsevol altra persona que en resultin afectats per l'acte o l'actuació en llurs interessos legítims. Per tant, no pot interposar una reclamació només 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.

Els subjectes legitimats en la LGT

La LGT de 2003 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, que es recull en el RPREA, ja que després de la creació de l'AEAT, la funció fiscalitzadora es produeix *a posteriori*. Això no obstant, en les matèries de despesa pública (disposició addicional 11a. LGT), sí que es contempla la legitimació de l'Interventor, ja que la funció fiscalitzadora sí que s'estén en aquesta matèria.

Cal completar aquesta enumeració amb altres subjectes legitimats en altres preceptes per a la interposició d'algun tipus de recurs: els directors generals del Ministeri d'Hisenda i els directors de departament de l'AEAT en el recurs ordinari d'alçada (article 241.3 LGT), en el recurs extraordinari de revisió (article 244.2 LGT) i en l'extraordinari d'alçada per a la unificació de criteri (article 242.1 LGT); i el Director General de Tributs en el recurs extraordinari per a la unificació de doctrina (article 243.1 LGT).

D'altra banda, l'article 232.2 LGT exclou la legitimació d'alguns subjectes que, tot i que puguin tenir algun interès legítim, aquest no es considera suficient per al plantejament del recurs: els funcionaris i treballadors públics, llevat dels casos que vulneren immediatament i directament un dret que els estigui reconegut o en resultin afectats llurs interessos legítims; els particulars, si actuen per delegació de l'Administració o com a agents o mandataris; 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 pugui tenir el subjecte és aliè a la relació jurídica tributària; i els organismes o òrgans que hagin dictat l'acte impugnat i les entitats destinatàries dels fons gestionats amb aquest acte.

Al marge dels subjectes que plantegen la reclamació, en el procediment poden **comparèixer** altres subjectes⁴⁸. Es tracta dels titulars de drets o interessos legítims que puguin resultar afectats per la resolució de la reclamació. Ara bé, en cap d'aquests casos el procediment no es remunta. A més, si durant la tramitació del procediment es detecta l'existència d'aquests subjectes no compareguts, se'ls haurà de notificar la reclamació perquè hi puguin formular al·legacions en un termini de quinze dies, i en aquest cas la resolució que es dicti hi tindrà eficàcia plena.

Finalment, s'ha d'assenyalar que l'interessat pot actuar per mitjà d'un representant⁴⁹. La representació s'ha d'acreditar en el primer escrit, encara que no estigui signat per l'interessat; i tot i que no s'hi donarà curs si no està signat, l'escrit es considerarà presentat a l'espera que l'interessat el repari posteriorment o el ratifiqui en el termini que el Tribunal concedeixi.

⁽⁴⁷⁾Article 232.1 LGT

Interès legítim per a interposició de reclamació

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.

⁽⁴⁸⁾Article 232.3 LGT

⁽⁴⁹⁾Article 232.4 LGT

4.3. Inici del procediment

El procediment s'impulsa, tant en única com en primera instància, d'ofici, amb subjecció als terminis establerts, que no podran ser objecte de pròrroga ni caldrà que se'n declari la finalització⁵⁰. Els actes i les notificacions que afectin als interessats o posin fi a una reclamació, els hauran de ser notificats.

⁽⁵⁰⁾Article 234 LGT

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

La interposició de la reclamació economicoadministrativa

El procediment s'inicia amb la presentació de l'escrit d'interposició del recurs. Aquest acte es pot limitar a la simple interposició (presentació d'un escrit amb què es demana que la reclamació es tingui per interposada, en què s'identifiqui el reclamant, l'acte o actuació reclamat, el domicili per a les notificacions i el tribunal davant del qual s'interposa; i si l'acte impugnat consisteix en una actuació de particulars, afecta a la relació entre el substitut i el contribuent o està referit al deure de facturar, s'hi ha d'identificar la persona recorreguda i el seu domicili i adjuntar-hi tots els antecedents de què el reclamant o els registres públics disposin) o bé pot incloure ja les al·legacions en què es fonamenta la pretensió de revisió, sense perjudici que més endavant es puguin ampliar⁵¹.

⁽⁵¹⁾Article 235.2 LGT

Si només es presenta una simple interposició, posteriorment es presentaran les al·legacions en què exposaran els fets, els fonaments de Dret i s'hi formularà la pètica.

El **termini** per a la presentació⁵² és d'un mes a partir de la notificació de l'acte que s'impugna; des del dia següent a aquell en què quedi constància de la realització o l'omissió de la retenció o l'ingrés a compte, de la repercussió o de la substitució.

⁽⁵²⁾Article 235.1 LGT

Supòsits de silenci administratiu

En els supòsits de silenci administratiu, es pot interposar la reclamació l'endemà del dia en què produeixin els seus efectes. Si amb posterioritat a la interposició de la reclamació, i abans de la seva resolució, es dictés resolució expressa, es remetrà al tribunal, un cop notificada a l'interessat. A la notificació s'advertirà que la resolució expressa, segons el seu contingut, es considerarà impugnada en via economicoadministrativa, o causarà la finalització del procediment per satisfacció extraprocessal. En tot cas, es concedirà el termini d'un mes, a comptar l'endemà de la notificació, perquè l'interessat pugui formular davant del tribunal les al·legacions que cregui convenients.

En el cas reclamacions relatives al deure de facturar, el termini es compta transcorregut un mes a partir que se n'hagi requerit formalment el compliment. Aquest termini d'un mes es compta a partir del dia següent al de 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, fet que mereix una valoració positiva.

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

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

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

Si l'òrgan administratiu no remet l'escrit d'interposició i l'expedient en el termini d'un mes, n'hi ha prou que el reclamant presenti la còpia segellada de l'escrit davant del tribunal perquè la reclamació economicoadministrativa es pugui tramitar i resoldre.

Si l'escrit d'interposició conté les al·legacions, l'òrgan administratiu que va dictar l'acte podrà anul·lar de manera total o parcial l'acte, amb una revocació, abans de remetre l'expedient al Tribunal Economicoadministratiu dins del termini d'un mes, sempre que prèviament no s'hagués presentat un recurs de reposició. Si es revoca l'acte, l'òrgan haurà de remetre al Tribunal el nou acte dictat junt amb l'escrit d'interposició i l'expedient.

La interposició de la reclamació es realitzarà 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.

4.4. Tramitació del procediment

Un cop rebut l'expedient, el Tribunal el posa a disposició dels interessats per un termini d'un mes perquè s'hi formulin **al·legacions**⁵³. Dins d'aquest termini els interessats hauran de presentar l'escrit, amb aportació o proposició si escau, de les proves corresponents.

⁽⁵³⁾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 realitzar a través de mitjans electrònics, informàtics o telemàtics, podent presentar-se per aquests mitjans les al·legacions i proves. 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 cas de deficiència tècnica imputable a l'Administració Tributària que impossibiliti la realització del tràmit per aquesta via, el tribunal ha d'adoptar les mesures oportunes per evitar perjudicis a l'interessat, i, entre altres, concedir un nou termini, prorrogar l'anteriorment concedit o autoritzar que es realitzi per altres mitjans.

Quan les reclamacions tinguin per objectiu les actuacions dels particulars, la relació entre el substitut i el contribuent o el deure de facturar, el tribunal notificarà la interposició de la reclamació a la persona recorreguda perquè aquesta comparegui⁵⁴, per mitjà d'un escrit de mera personació en què adjuntarà tots els antecedents de què disposi o que estiguin en registres públics.

⁽⁵⁴⁾Article 236.2 LGT

Altres qüestions de tramitació del procediment

El Tribunal podrà sol·licitar un informe a l'òrgan que va dictar l'acte (fins i tot es poden reglamentar supòsits en què sigui preceptiu), per a poder aclarir les qüestions que calgui, i trametre'l al reclamant perquè hi pugui presentar al·legacions (article 236.3 LGT).

D'altra banda, l'article 236.4 LGT assenyalava que les proves testificals, pericials i les que consisteixen en declaracions d'una part, es faran per acta notarial o davant del secretari del

tribunal o el funcionari en qui delegui, que estendrà l'acta corresponent. No és possible la denegació de la pràctica de proves referides a fets rellevants. La resolució de la reclamació ha d'enumerar les proves no pertinents i decidirà sobre les no practicades.

L'art. 236.5 LGT disposa que es pot prescindir de tota aquesta fase d'instrucció quan totes les dades necessàries per a resoldre es puguin acreditar a partir de les al·legacions formulades en l'escrit d'interposició i a partir dels documents aportats pel recurrent, o es puguin tenir per certes o hi resulti evident un motiu d'inadmissibilitat.

Al seu torn, l'article 236.6 LGT permet de plantejar qüestions incidentals en les al·legacions o en llur ampliació sobre àmbits que estiguin relacionats amb el tema, sense que en constitueixin el fons, o bé amb la validesa del procediment; i la resolució dels quals constitueixi un requisit previ i necessari per a la tramitació de la reclamació, que no es pot ajornar fins que s'arribi a algun acord sobre el fons. Per tant, es resoldran prèviament i per separat i el tribunal podrà actuar de manera unipersonal.

La resolució no serà susceptible de recurs, tot i que el recurrent, en rebre la resolució de la qüestió incidental, en podrà tornar a discutir l'objecte amb ocasió del recurs que es plantegi contra la resolució de la reclamació.

Finalment, la LGT⁵⁵ fa referència a l'**extensió** de la revisió en via economico-administrativa, en el sentit que totes les qüestions de fet i de Dret que ofereixi l'expedient, independentment de si han estat plantejades pels recurrents o no, se sotmeten a resolució del tribunal, amb la prohibició que en puguin empitjorar la situació inicial. Ara bé, si el tribunal decideix examinar i resoldre qüestions que l'interessat no ha plantejat, les haurà d'exposar perquè aquest hi pugui formular al·legacions.

⁽⁵⁵⁾Article 237 LGT

4.5. Finalització del procediment

Un cop conculsa la tramitació del procediment, el Tribunal dictarà la resolució. La resolució constitueix una de les maneres de **finalitzar** el procediment, alhora que la renúncia al dret en què la reclamació es fonamenta, el desistiment de la petició o instància, la caducitat i, la satisfacció extraprocessal⁵⁶.

⁽⁵⁶⁾Article 238.1 LGT

En tots aquests casos, llevat de la finalització per resolució, el procediment finalitza amb l'arxiu de les actuacions, que ha d'estar suficientment motivat; segons l'article 238.2 LGT, aquest acord podrà ser adoptat des d'òrgans unipersonals i es podrà revisar pel recurs d'anul·lació previ al d'alçada.

La **resolució**, com a manera 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.

El **termini de resolució** és d'un any des de la interposició de la reclamació. L'incompliment d'aquest termini suposa que l'interessat considera desestimada la reclamació per silenci administratiu, podent interposar el recurs corresponent, o bé pot simplement esperar que es dicti resolució expressa. A més, transcorregut el termini d'un any sense que s'hagi dictat resolució expressa, si hi ha hagut suspensió, deixa de meritjar l'interès de demora (article 240.2 LGT en connexió amb l'article 26.4 LGT⁵⁷).

⁽⁵⁷⁾Article 240.1 LGT

La resolució de les reclamacions economicoadministratives

(58) Article 239 LGT

Les resolucions⁵⁸ s'han de fer per escrit i han de contenir els antecedents de fet i els fonaments de Dret en què es fonamentin, i decidir totes les qüestions suscitées en l'expedient, independentment del fet que hagin estat plantejades pels interessats o no. A més, produirà plens efectes en els interessats als quals s'hagi notificat l'existència de la reclamació.

Podem distingir les classes de resolucions següents: en primer lloc, com acabem d'assenyalar, la resolució del Tribunal pot ser expressa o presumpta. A més, en el primer cas, la resolució pot ser, segons el contingut, estimatòria, desestimatòria, o bé simplement d'inadmissibilitat per no entrar en el fons de l'assumpte.

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

La resolució d'inadmissibilitat, dictada fins i tot quan el tribunal actua de manera unipersonal, es pot deure a les següents causes, previstes a 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; manca d'identificació de l'acte o actuació impugnat; manca de relació entre la petició continguda en l'escrit d'interposició i l'acte o actuació recorregut; defectes de legitimació o de presentació; i, finalment, existència d'un acte ferm i consentit que constitueix el fonament exclusiu de l'acte impugnat, quan es recorri contra actes que en reproduïxin altres d'anteriors definitius i fermes o actes confirmatoris d'altres de consentits i quan hi hagi alguna cosa jutjada.

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

Els **terminis** per a interposar els recursos corresponents contra la resolució expressa⁵⁹ comencen a partir del dia següent al de la notificació de la resolució expressa.

(59) Article 240.1 LGT

D'altra banda, la doctrina del TEAC continguda en les resolucions **vincula** els TEAR, els TEAL i la resta de l'Administració Tributària. Al seu torn, la doctrina consolidada pel ple de qualsevol TEA en vincula les sales i la d'ambdós als òrgans unipersonals⁶⁰.

(60) Article 239.7 LGT

4.6. Suspensió de l'execució de l'acte impugnat

A la suspensió de l'execució de l'acte impugnat es refereix la LGT, amb un abast diferent segons els supòsits⁶¹.

(61) art. 233 LGT

Supòsits previstos de suspensió

Els supòsits de suspensió previstos són els següents:

- Suspensió automàtica quan s'aporten garanties: dipòsit de diners o valors públics; aval ofiança solidaris per entitat de crèdit o societat de garantia recíproca o certificat d'assegurança de caució; fiança personal i solidària d'altres contribuents de solvènciareconeguda en els supòsits que s'estableixin.
- Suspensió no automàtica, quan l'interessat no pot presentar les garanties anteriors, però n'aporta d'altres que el Tribunal estimi suficients. En aquest cas, es pot revisar la suspensió concedida, si varien les circumstàncies en què es va decidir, si les ga-

ranties aportades perden el valor o l'efectivitat, o bé si es coneixen béns o drets de l'interessat susceptibles de garantir l'acte i que fossin desconeixuts en concedir-se la suspensió.

- Suspensió amb dispensa de garanties total o parcial, quan l'execució de l'acte ocasioni perjudicis de difícil o impossible reparació. També es podrà revisar la suspensió concedida en les mateixes circumstàncies que en el supòsit anterior.
- Suspensió automàtica, sense necessitat d'aportar garanties quan s'impugna una sanció, ja que no són executives en tant que no siguin fermes en la via administrativa.
- Suspensió, sense necessitat d'aportar garanties, quan s'aprecii que en dictar-la es va poder incórrer en un error aritmètic, material o de fet.
- Si es recorre una part del deute, la suspensió es refereix només a aquesta part, la resta cal ingressar-la.
- En el supòsit d'actes en què l'objecte no és un deute o quantitat líquida, es pot suspendre si l'interessat ho sol·licita i justifica que l'execució podria causar danys difícil o impossible reparació.
- En cap cas no es podrà obtenir la suspensió quan es tracti d'un recurs de revisió extraordinari.

L'**import** de la garantia aportada ha de cobrir l'import de l'acte, els interessos de demora generats per la suspensió i els recàrrecs que puguin escaure⁶².

⁽⁶²⁾Article 233.1 LGT

Sobre això, el RGRVA assenyala que en els casos de suspensió no automàtica, la suspensió concedida tindrà efectes des de la data de la sol·licitud⁶³.

⁽⁶³⁾Article 42 RGRVA

La **durada** de la suspensió acordada, segons preveu l'article 233.8 LGT, es mantindrà en totes les instàncies durant la tramitació del procediment economicoadministratiu. També es mantindrà, en els casos en què es va interposar el recurs de reposició, en la via economicoadministrativa la suspensió que hagués estat acordada en reposició, en les condicions assenyalades reglamentàriament.

I es mantindrà en via administrativa quan l'interessat comuniqui a l'Administració la interposició del recurs contenciós administratiu durant el termini d'interposició i en sol·liciti la suspensió; la suspensió es mantindrà mentre la garantia aportada en la via administrativa conservi la vigència i l'eficàcia i fins que l'òrgan judicial adopti la decisió que correspongui quant a la suspensió⁶⁴.

⁽⁶⁴⁾Article 233.9 LGT

Finalment, quan es dicti una resolució de la reclamació i, com a conseqüència, s'hagi d'ingressar l'import total o parcial de l'acte impugnat, es liquidarà l'**interès de demora** per tot el període de suspensió, llevat d'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.

4.7. Recursos d'anul·lació, d'alçada i extraordinaris

A continuació fem un breu esment de tots aquest recursos:

a) Recurs d'anul·lació. Té caràcter previ al recurs d'alçada⁶⁵ i es pot interposar, en un termini de quinze dies, davant del Tribunal que ha entès de la reclamació en primera instància, en determinats supòsits: declaració incorrecta de la inadmissibilitat de la reclamació; declaració d'inexistència de les al·legacions o proves presentades oportunament; existència d'incongruència completa i palesa de la resolució, i, finalment, es pot plantejar contra l'acord d'arxiu de les actuacions.

⁽⁶⁵⁾Articles 241.bis LGT i 60 RGRVA

b) Recurs d'alçada. Les resolucions dels TEAR i els TEAL són recurribles en alçada davant del TEAC⁶⁶ quan l'acte o actuació impugnada supera la quantia assenyalada reglamentàriament. El recurs d'alçada té caràcter preceptiu en aquests casos per raó de la quantia, ja que és el recurs que posa fi a la via economico-administrativa. La resolució pot confirmar o revocar la resolució dictada en primera instància.

⁽⁶⁶⁾Articles 241 LGT i 61.2 RGRVA

A l'escrit d'interposició s'hi pot adjuntar la sol·licitud de suspensió de l'execució de la resolució impugnada pels òrgans de l'Administració.

El termini de resolució 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 podrà interposar el recurs corresponent a partir del dia següent de la finalització del termini de l'any per a resoldre o bé pot esperar simplement que es dicti una resolució expressa. D'altra banda, transcorregut el termini d'un any sense que s'hagi dictat una resolució expressa, si hi ha hagut suspensió, es deixa de meritjar l'interès de demora⁶⁷.

⁽⁶⁷⁾Article 26.4 LGT

Renúncia a la primera instància

En els casos que és possible plantejar un recurs d'alçada davant del TEAC, l'article 229.4 LGT habilita el recurrent a plantejar-lo directament davant d'aquest òrgan.

c) Recurs extraordinari d'alçada per a la unificació de criteri. En relació amb les resolucions no susceptibles de recurs ordinari d'alçada es podrà plantejar, tanmateix, el recurs extraordinari pels directors generals del Ministeri d'Hisenda o de la Seguretat Social, amb la finalitat d'uniformar-ne el criteri, quan la resolució dictada pel TEAR o TEAL corresponent⁶⁸. La resolució del recurs s'ha de dictar en el termini de tres mesos.

⁽⁶⁸⁾Articles 242 LGT i 61.3 RGRVA

d) Recurs extraordinari d'alçada per a la unificació de doctrina. Aquest recurs extraordinari, introduït per la LGT de 2003⁶⁹, respon a la mateixa filosofia que el recurs anterior d'unificar la doctrina economicoadministrativa, dictada en aquest cas pel TEAC. La doctrina continguda en la resolució és vinculant per als Tribunals Económicoadministratius i per a la resta de l'Administració tributària.

⁽⁶⁹⁾Articles 243 LGT i 61.4 RGRVA

e) **Recurs extraordinari de revisió.** Escau contra els actes de l'Administració Tributària i les resolucions economicoadministratives fermes quan concorri alguna de les circumstàncies previstes en la LGT⁷⁰, relatives a defectes que ja no és possible revisar pels mitjans ordinaris:

(70) Articles 244 LGT i 62 RGRVA

- Que apareguin documents de valor essencial per a la resolució de la reclamació, ignorats en dictar-se l'acte o resolució recorreguts o d'aportació aleshores impossible a l'expedient i que evidencin l'error comès.
 - Que en la resolució hagin influït essencialment documents o testimonis declarats falsos per sentència judicial ferma anterior o posterior a aquella resolució.
 - Que l'acte o la resolució s'hagués dictat com a conseqüència de prevaricació, suborn, violència, maquinació fraudulenta o qualsevol conducta punible i s'hagi declarat així en virtut d'una sentència judicial ferma.
- Es dicta la resolució del recurs en un termini de sis mesos.

f) **Recurs contra l'execució.** Es pot presentar quan l'interessat no estigui d'acord amb els actes dictats com a conseqüència de l'execució d'una resolució economicoadministrativa. És competent per conèixer d'aquest recurs l'òrgan del tribunal que hagi dictat la resolució que s'executa. El termini d'interposició és d'un mes a comptar de l'endemà de la notificació de l'acte impugnat. Amb caràcter general, es tramita aquest recurs a través del procediment abreujat. En cap cas s'admetrà la suspensió de l'acte recorregut quan no es plantegin qüestions noves respecte a la resolució economicoadministrativa que s'executa⁷¹.

(71) Article 242.ter LGT



El recurs extraordinari de revisió és procedent quan s'hagi declarat en virtut de sentència judicial ferma que l'acte va ser conseqüència d'una conducta punible

4.8. Procediment abreujat davant d'òrgans unipersonals

Les reclamacions tramitades en aquest procediment són resoltes en única instància per les TEA, que poden actuar de forma unipersonal per resoldre⁷², a fi i efecte d'aconseguir més agilitat en la tramitació. Es tracta d'un procediment imperatiu, no facultatiu per al reclamant.

(72) Articles 245.2 LGT i 64 RGRVA

És procedent aquesta via quan les reclamacions siguin de: quantia inferior a l'assenyalada reglamentàriament (6.000 € en quota o 72.000 € en base).

El procediment s'inicia amb la presentació de l'escrit que identificarà l'acte i el reclamant, el domicili per a notificacions i el tribunal davant del qual s'interposa; i contindrà les al·legacions, amb còpia adjunta de l'acte impugnat i les proves oportunes⁷³. L'escrit es presenta davant de l'òrgan que va dictar l'acte, que l'haurà de remetre a l'òrgan unipersonal, el qual pot modificar o anul·lar i dictar-ne un altre. El termini per a interposar-lo és d'un mes.

(73) Articles 246.1 LGT i 65 RGRVA

Durant la **tramitació**, l'òrgan podrà decidir, d'ofici o a instància de l'interessat, la celebració d'una vista oral, i comunicarà a l'interessat el dia i l'hora per a personar-se i fonamentar les alegacions. Abans de rebre l'expedient, podrà dictar una resolució si a partir de la documentació aportada s'acrediten les dades necessàries per a resoldre.

El termini màxim per a emetre la **resolució** és de sis mesos des de la interposició de la reclamació. Si aquest termini transcorre sense que hi hagi resolució expressa, l'interessat podrà considerar desestimada la reclamació i hi podrà interposar el recurs escaient o esperar que es dicti una resolució expressa⁷⁴. El tribunal està obligat a resoldre expressament.

(74) Article 247.3 LGT

Contra la resolució que es dicti no es pot interposar un recurs d'alçada, però sí els extraordinaris d'alçada i revisió. Els terminis per a interposar-los comptaran des del dia següent a la notificació de la resolució expressa o a partir del dia següent de la finalització del termini màxim de durada de sis mesos. Transcorregut el termini de sis mesos sense que s'hagi dictat una resolució expressa, si hi ha hagut suspensió, es deixa de meritar l'interès de demora⁷⁵.

(75) Article 247.4 LGT

Activitats

1. Feu un esquema general del sistema de recursos en matèria tributària.
2. Expliqueu els supòsits en què escau la devolució d'ingressos indeguts.
3. Compareu els terminis d'interposició dels recursos i reclamacions en matèria tributària.
4. Indiqueu les garanties que s'han de presentar per a obtenir la suspensió de l'acte en el recurs de reposició.
5. Assenyalau les competències que tenen atribuïdes el TEAC, els TEAR i els TEAL.

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 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 dels tribunals del contenciós-administratiu.
 - 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 alhora 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 del mateix òrgan que va dictar l'acte.
 - b) ... s'ha de presentar davant del mateix òrgan que va dictar l'acte.
 - c) ... s'ha de presentar davant de 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 un 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.

Cas pràctic

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

El Sr. 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 tampoc no està conforme el contribuent, i, per tant, decideix recórrer tant contra la liquidació com la sanció.

a) Quin termini té el Sr. 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? Pot consultar el recurrent 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 economicoadministrativa?

c) Pot interposar el Sr. Pérez una reclamació economicoadministrativa? En quin termini i davant de quin òrgan? En única o en primera instància?

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

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

1. a

2. c

3. a

4. b

5. b

6. a

7. Cas pràctic

a) Segons l'art. 223.1 LGT, el recurs de reposició s'ha d'interposar dins del termini d'un mes comptat des del dia següent a la notificació de l'acte la revisió del qual se sol·licita o del dia següent a aquell en el qual es produeixin els efectes del silenci administratiu.

En virtut de l'art. 225.1 LGT, és competent per a conèixer i resoldre el recurs de reposició l'òrgan que va dictar l'acte contra el qual es vol recórrer. En el nostre cas, per tant, la Inspecció dels Tributs.

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

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

Segons estableix l'art. 223.2 LGT, si el recurrent necessita l'expedient per a formular les seves alegacions, haurà de comparèixer durant el termini d'interposició del recurs perquè se'l posi de manifest.

b) La interposició del recurs de reposició interromp els terminis per a l'exercici d'altres recursos, que tornaran a comptar-se inicialment a partir de la data en què s'hagués practicat la notificació expressa de la resolució recaiguda, o, si escau, del dia en què s'entengui presumptivament 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'art. 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'art. 212.3 LGT, l'execució de les sancions tributàries quedarà automàticament suspesa sense necessitat d'aportar garantia per la presentació en temps i forma del recurs o reclamació administrativa que contra aquelles siguin procedents i sense que puguin executar-se fins que siguin fermes en via administrativa.

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

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

c) D'acord amb l'art. 232.1 LGT, el Sr. Pérez està legitimat per a presentar una reclamació economicoadministrativa, ja que és contribuent 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 d'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 Sr. 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'art. 235.1 LGT, el termini per a la interposició de la reclamació és d'un mes, comptat des del dia següent a aquell en el qual hagi estat notificat l'acte impugnat o a aquell en el qual es produeixin els efectes del silenci administratiu.

Com ja s'ha assenyalat, si s'hagués interposat prèviament recurs de reposició, segons l'art. 225.4 LGT, una vegada ha 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 el cas del qual el termini per a la interposició de la reclamació és d'un mes, comptat des del dia següent a aquell en el qual hagi estat notificada la resolució desestimatòria del recurs de reposició esmentat.

De conformitat amb el que estableix l'art. 229.2 LGT, els TEAR coneixeran dels actes dictats pels òrgans perifèrics de l'AEAT. Serà en primera o única instància, segons si la quantia excedeix o no de l'import que es determini reglamentàriament. A aquests efectes la disposició addicional 14a. de la LGT, fins que no s'aprovi el reglament corresponent, fixa aquestes quanties en 150.000 €, quan s'impugnen quotes o deutes tributaris, o bé 1.800.000 € quan es tracta de bases o valors.

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

d) Segons l'art. 233.1 LGT, la reclamació economicoadministrativa no suspendrà 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 el supòsit que el Sr. Pérez apporti garantia suficient se suspendrà 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 exigida per la via de constreyniment.

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

D'altra banda, respecte a la impugnació de la sanció tributària, d'acord amb l'art. 233.1 LGT, aquesta quedarà automàticament suspesa sense necessitat d'aportar garantia, per la presentació en temps i forma del recurs o reclamació que contra aquella sigui procedent.

Segons l'art. 240.1 LGT, el termini per a interposar el recurs corresponent en via contenciosa administrativa comença a comptar-se des de l'endemà de la notificació de la resolució expressa. D'altra banda, a partir del dia següent al transcurs 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 corresponent recurs en via contenciosa administrativa.

Les resolucions en única instància dels TEAR són recurribles davant dels Tribunals Superiors de Justícia, en un termini de dos mesos a partir de la seva notificació, o sis mesos si es tracta d'un acte presumpte (art. 86 i ss. LJCA).