
Procedimiento de revisión

PID_00264497

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 3 horas





Ana María Delgado García

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho financiero y tributario de la Universitat Oberta de Catalunya.



Rafael Oliver Cuello

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho financiero y tributario. ESERP Business & Law School.

La revisión de este recurso de aprendizaje UOC ha sido coordinada por la profesora: Ana María Delgado García (2019)

Cuarta edición: septiembre 2019
© Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Todos los derechos reservados
© de esta edición, FUOC, 2019
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realització editorial: FUOC

Ninguna parte de esta publicación, incluido el diseño general y la cubierta, puede ser copiada, reproducida, almacenada o transmitida de ninguna forma, ni por ningún medio, sea este eléctrico, químico, mecánico, óptico, grabación, fotocopia, o cualquier otro, sin la previa autorización escrita de los titulares de los derechos.

Índice

Introducción	5
Objetivos	6
1. La revisión de los actos de naturaleza tributaria	7
2. Procedimientos especiales de revisión	9
2.1. La declaración de nulidad de pleno derecho	10
2.2. La declaración de lesividad	11
2.3. La revocación	13
2.4. La rectificación de errores	14
2.5. La devolución de ingresos indebidos	15
3. El recurso de reposición	18
3.1. Objeto y naturaleza del recurso	18
3.2. Iniciación y tramitación del recurso	19
3.3. Resolución del recurso	21
4. Las reclamaciones económico-administrativas	22
4.1. Ámbito de las reclamaciones y órganos competentes	22
4.2. Sujetos legitimados para su interposición	25
4.3. Iniciación del procedimiento	26
4.4. Tramitación del procedimiento	28
4.5. Terminación del procedimiento	29
4.6. Suspensión de la ejecución del acto impugnado	30
4.7. Recursos de anulación, alzada, contra la ejecución y extraordinarios	32
4.8. Procedimiento abreviado	34
Ejercicios de autoevaluación	37
Solucionario	39

Introducción

El esquema de recursos y reclamaciones que pueden plantearse contra los actos de naturaleza tributaria diverge especialmente del ámbito administrativo por la existencia de la vía económico-administrativa.

La revisión de actos tributarios puede articularse por mediación de distintas vías: de un lado, gracias a una serie de procedimientos especiales que, en su mayoría, se inician de oficio; del otro, con el recurso de reposición; y, finalmente, por medio de las citadas reclamaciones económico-administrativas.

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

Mención aparte merece el procedimiento de devolución de ingresos indebidos; a pesar de que la LGT del 2003 sigue encuadrándola entre los procedimientos especiales de revisión, se trata, en realidad, de un procedimiento de gestión en sentido estricto, o declarativo del derecho, ya que su finalidad no consiste en anular, modificar o rectificar ningún acto administrativo.

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

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



La revisión de actos tributarios admite distintas vías de articulación.

Objetivos

Los principales objetivos por alcanzar con el estudio de esta materia son los siguientes:

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

1. La revisión de los actos de naturaleza tributaria

La revisión de las actuaciones en materia tributaria puede producirse en vía administrativa o en vía jurisdiccional. Sólo en relación con la **vía administrativa** existen especialidades respecto a la materia tributaria. Por el contrario, la jurisdicción contencioso-administrativa se desarrolla para el derecho tributario de manera equivalente al resto del derecho público, por lo cual no será objeto de estudio en este módulo.

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

En cuanto a la vía administrativa en materia tributaria, existen tres formas de revisión¹ de los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones:

⁽¹⁾Artículo 213.1 LGT

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

Lectura recomendada

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

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

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

Los medios de revisión en vía administrativa

Tanto las resoluciones firmes de los tribunales económico-administrativos como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que haya recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa, cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno de derecho, rectificación de errores y recurso extraordinario de revisión².

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

Finalmente, los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas no podrán ser revisados, en ningún caso, cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme³.

Respecto a la **capacidad, representación, prueba y notificación**, se aplican las disposiciones generales contenidas en la LGT teniendo en cuenta las especialidades propias de la materia reguladas también en la LGT⁴. En cuanto al cómputo de los **plazos** de resolución, se tendrán en cuenta las previsiones del artículo 104.2 de la LGT, es decir, no se computarán ni las dilaciones imputables al contribuyente ni los períodos de interrupción justificada por parte de la Inspección⁵.

Por último, la LGT⁶ se ocupa de la **motivación** de las resoluciones, estableciendo la necesidad de motivación, con sucinta referencia a hechos y fundamentos de derecho, de las resoluciones de los procedimientos especiales de revisión, recursos y reclamaciones.

El deber de motivación en el ámbito de la revisión

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

- La no admisión de escritos de cualquier clase presentados por los interesados.
- La suspensión de la ejecución de los actos impugnados, la denegación de la suspensión y la no admisión a trámite de la solicitud de suspensión.
- La abstención de oficio para conocer o seguir conociendo el asunto por razón de la materia.
- La procedencia o improcedencia de la recusación, la denegación del recibimiento a prueba o de cualquier diligencia de ella y la caducidad de la instancia.
- Las que limiten derechos subjetivos de los interesados en el procedimiento.
- La suspensión del procedimiento o las causas que impidan la continuación del mismo.

⁽²⁾ Artículo 213.2 LGT

⁽³⁾ Artículo 213.3 LGT

⁽⁴⁾ Artículo 214.1 LGT

⁽⁵⁾ Artículo 214.3 LGT

Cómputo de los plazos

De acuerdo con lo previsto en el artículo 30 LPACAP, siempre que no se exprese lo contrario, cuando los plazos se señalen por días, éstos se entenderán hábiles (no naturales), de los que hay que excluir los sábados, que se consideran inhábiles.

⁽⁶⁾ Artículo 215 LGT

2. Procedimientos especiales de revisión

Los procedimientos especiales de revisión se denominan de forma común "procedimientos de revisión de oficio", si bien, en algún caso, pueden iniciarse a instancia del interesado. Permiten a la Administración, de oficio, volver sobre sus actos, subsanando los defectos de que adolezcan o anulándolos. Pueden recaer sobre actos firmes y, como norma general, el plazo para iniciarlos es muy amplio, coincidiendo con el de prescripción en ocasiones o, incluso, puede superarlo.

Estos procedimientos se enumeran en el artículo 216 de la LGT y se regulan en los artículos 217 a 221 de la LGT y 4 a 20 del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), aprobado por el RD 520/2005, de 13 de mayo. Son el de declaración de nulidad del pleno derecho, declaración de lesividad de actos anulables, revocación, rectificación de errores materiales, aritméticos y de hecho, y la devolución de ingresos indebidos. Todos ellos responden al mismo esquema de la regulación que de esta materia contiene la LPACAP, salvo el de devolución de ingresos indebidos, que constituye una especialidad tributaria.

Fundamento de los procedimientos especiales de revisión

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

Por esta razón, solamente proceden en casos tasados en cada uno de los procedimientos. En este sentido, la LGT⁷ señala que, fuera de los casos previstos en la nulidad de pleno derecho y en la rectificación de errores, la Administración no podrá anular sus propios actos y resoluciones en perjuicio de terceros. Para ello, deberá acudir a la declaración de lesividad del acto, para proceder posteriormente a la impugnación en vía contenciosa. En esta misma línea, se restringe la revocación a determinados vicios graves⁸, no pudiendo ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

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

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

Lectura recomendada

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

⁽⁷⁾Artículo 218.1 LGT

⁽⁸⁾Artículo 219.1 LGT

2.1. La declaración de nulidad de pleno derecho

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

En consecuencia, su objeto⁹ son los actos dictados en materia tributaria y las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo.

⁽⁹⁾Artículo 217.1 LGT

El objeto de la declaración de nulidad de pleno derecho

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

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

Los motivos de nulidad

Los motivos de nulidad se encuentran detallados en el artículo 217.1 de la LGT, que se adecua a las previsiones de la LPACAP.

Relación de supuestos de declaración de nulidad de pleno derecho

Los supuestos de declaración de nulidad de pleno derecho son:

- Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- Que el acto haya sido dictado por órgano manifiestamente incompetente. La incompetencia ha de ser clara, incontrovertible y grave.
- Los que tengan un contenido imposible.
- Que el acto sea constitutivo de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- Que el acto haya sido dictado prescindiendo totalmente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados. La jurisprudencia exige que el vicio procedimental no sea subsanable y que haya causado indefensión. Además, no es alegable esta causa si al subsanarse el vicio, el acto resultante sea sustancialmente idéntico al que se pretende revisar.
- Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando falten los requisitos esenciales para su adquisición.
- Cualquier otro establecido legalmente.

La **iniciativa** en este tipo de recurso corresponde al propio órgano que dictó el acto o a su superior jerárquico o bien al propio interesado. Si bien, en este último caso, la Administración puede acordar la no admisión, sin necesidad

⁽¹⁰⁾Artículo 217.3 LGT

de recabar el dictamen del Consejo de Estado, cuando el acto no sea firme en vía administrativa, la solicitud del interesado no se base en ninguna de las causas contempladas legalmente o carezca manifiestamente de fundamento, o cuando se hayan desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales¹⁰.

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

Con relación a la **tramitación** del procedimiento, debe concederse audiencia al interesado por un plazo de 15 días y a aquellas personas afectadas por el acto cuya anulación se pretende¹¹. Por otra parte, se precisa un dictamen del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, que tiene carácter vinculante¹².

(11) Artículos 217.4 LGT y 5 RGRVA

(12) Artículo 6 RGRVA

Finalmente, en cuanto a la **resolución**, corresponde al ministro de Hacienda, en el ámbito del Estado.

La resolución del procedimiento

El plazo máximo para notificar la resolución es de un año contado a partir de la presentación de la solicitud por el interesado o desde la notificación del acuerdo de inicio. Por consiguiente, el plazo es de un año, tanto para la tramitación como para la resolución.

Los efectos del incumplimiento de dicho plazo son los siguientes: caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin perjuicio de que se comience de nuevo un procedimiento posteriormente; la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si se hubiera iniciado por solicitud del interesado el procedimiento¹³.

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

(13) Artículo 217.6 LGT

2.2. La declaración de lesividad

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

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

La declaración de lesividad constituye el procedimiento puesto a disposición de la Administración tributaria para acceder a la impugnación ante la vía contencioso-administrativa de los actos que pretenda modificar en perjuicio de los interesados por razones diferentes a las de nulidad y a errores materiales, aritméticos o de hecho. Por lo tanto, el resultado de este procedimiento no es la declaración de nulidad de los actos administrativos, ni se trata propiamente de un procedimiento de revisión, sino de una vía previa a la revisión que tendrá lugar en el ámbito judicial.

En cuanto al **objeto** de este procedimiento¹⁴, está constituido por los actos y resoluciones favorables a los interesados que supongan cualquier infracción del ordenamiento jurídico. Por lo tanto, también podrán ser declaradas lesivas las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, en conexión con lo dispuesto expresamente en el artículo 213.2 de la LGT.

⁽¹⁴⁾Artículo 218.1 LGT

Los requisitos de la declaración de lesividad

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

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

A tenor del artículo 218.1 de la LGT, se deduce que el procedimiento se **inicia** de oficio, si bien debe aclararse que la decisión de iniciar el procedimiento es facultativa para la Administración (a diferencia de la declaración de nulidad, que constituye un deber), ya que se trata de modificar un acto favorable al interesado en perjuicio suyo.

El **plazo** para adoptarla es de cuatro años a partir de la notificación del acto o resolución; es decir, que se trata de un plazo de inicio y de resolución del procedimiento. Plazo que, por otra parte, a pesar de coincidir con el de prescripción, es de caducidad y, en consecuencia, no admite ser interrumpido ni reiniciado.

Respecto a la **tramitación** del procedimiento, se exige la previa audiencia de todos los interesados que aparezcan en el procedimiento por un plazo de 15 días¹⁵.

⁽¹⁵⁾Artículos 218.2 LGT y 8 RGRVA

Finalmente, en cuanto a la **resolución**¹⁶, la competencia en materia de declaración de lesividad en el ámbito estatal corresponde al ministro de Hacienda. El plazo de resolución máximo del procedimiento es de tres meses desde el inicio del procedimiento. Si se excede dicho plazo, la consecuencia que se pro-

⁽¹⁶⁾Artículos 218.3 y 4 LGT y 9 RGRVA

duce es la caducidad del procedimiento. Si la resolución adoptada es positiva, se abre la vía para la impugnación por parte de la Administración del acto declarado lesivo en la vía judicial.

2.3. La revocación

El objeto de la **revocación**¹⁷ son los actos de aplicación de los tributos y de imposición de las sanciones en beneficio de los interesados cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias: cuando infrinjan manifiestamente la ley, cuando se ponga de manifiesto la improcedencia del acto por una causa sobrevenida que afecte a una situación jurídica particular, cuando en la tramitación del procedimiento se provoque indefensión a los interesados.

(17) Artículo 219.1 LGT

El objeto de la revocación

De la redacción de este precepto, parece deducirse que se excluyen, de esta vía de revisión, las resoluciones económico-administrativas, ya que sólo se refiere a "actos". Asimismo, el artículo 213.2 de la LGT, al enumerar los procedimientos que permiten la revisión de las resoluciones económico-administrativas, omite toda referencia a la revocación. La revocación puede producirse tanto respecto de actos firmes como no firmes.

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

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

Con relación al comienzo del procedimiento, el ejercicio de la revocación es posible en tanto no haya transcurrido el **plazo** de prescripción¹⁸.

(18) Artículo 219.2 LGT

La **iniciativa** en este tipo de procedimiento corresponde siempre a la propia Administración, es decir, el procedimiento se inicia de oficio. Ahora bien, a tenor del artículo 221.3 de la LGT, cuando gane firmeza el acto en virtud del cual se realizó un ingreso indebido, sólo podrá solicitarse la devolución del mismo promoviendo la revisión del acto mediante unos procedimientos de revisión determinados, entre los que figura la revocación. De esta manera, la solicitud del obligado, en estos casos, no inicia el procedimiento de revocación de forma directa, pero obliga a la Administración a hacerlo.

Respecto a la **tramitación**¹⁹ del procedimiento, se concederá audiencia a los interesados en un plazo de 15 días. Además, el órgano que dictó el acto debe remitir al órgano encargado de la tramitación una copia del expediente o un informe, en el plazo de diez días a partir de la recepción de la comunicación.

(19) Artículos 219.3 LGT y 11 RGRVA

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

Por último, el órgano con competencia para dictar la **resolución**²⁰ es aquel determinado reglamentariamente, teniendo que ser, en todo caso, diferente del que dictó el acto, esto es, deberá ser un órgano de igual o superior rango jerárquico. El plazo para resolver, una vez iniciado el procedimiento, es de seis meses. La superación de este plazo sin resolución expresa, determina la caducidad del procedimiento. Las resoluciones ponen fin a la vía administrativa, de forma que sólo pueden recurrirse, pues, en vía contencioso-administrativa.

(20) Artículos 219.3, 4 y 5 LGT y 12 RGRVA

2.4. La rectificación de errores

Mediante el procedimiento de **rectificación de errores**²¹, la Administración puede corregir errores aritméticos o formales que afecten a sus actos, aunque sin cuestionar su subsistencia en relación con el fondo de los mismos. Por ello, este procedimiento no determina la nulidad del acto, sino sólo su modificación.

(21) Artículo 220 LGT

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

Los requisitos del error de hecho

Sobre los requisitos del error de hecho (que se trate de equivocaciones elementales, que se aprecie teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente, que sea patente y claro...) pueden verse, entre otras, las SSTs de 28 de septiembre de 1992 y de 26 de julio de 2002.

El objeto de la rectificación de errores

En particular, se rectificarán los actos y resoluciones en los que se haya incurrido en error de hecho que resulte de los documentos obrantes en el expediente. La rectificación del error puede alterar la cuantía del acto o resolución, o cualquier otro elemento, como señala expresamente el artículo 220.1, *in fine*, de la LGT, acabando de esta manera con las tesis que negaban la posibilidad de alterar la cuantía de una liquidación en estos casos por no cuestionarse, en tal vía, la subsistencia del acto en cuanto al fondo.

Por otra parte, es importante destacar que se debe tratar de errores cometidos por la propia Administración. Por lo tanto, mediante esta vía no pueden revisarse los errores materiales cometidos por el propio obligado al pago. Los errores cometidos por el obligado tributario se tendrán que resolver de la siguiente manera:

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

- La presentación de una declaración complementaria con o sin ingreso de la deuda adicional, si ya ha finalizado el período de pago voluntario y el error es a favor de la Administración.

El procedimiento se **inicia** de oficio, por el órgano que hubiera dictado el acto o resolución, o bien a instancia del interesado. El ejercicio de la rectificación debe realizarse dentro del plazo de prescripción²².

(22) Artículo 220.1 LGT

El órgano competente para **resolver** la rectificación del acto o resolución es el mismo que lo dictó. El plazo para resolver es de seis meses desde la presentación de la solicitud o desde la notificación del acuerdo de iniciación. Transcurrido dicho plazo sin que se haya dictado resolución expresa, se produce la caducidad del procedimiento iniciado de oficio (sin perjuicio de que posteriormente se inicie un nuevo procedimiento) o la desestimación por silencio administrativo de la solicitud presentada por el interesado²³.

(23) Artículo 220.2 LGT

La resolución

La resolución puede ser objeto de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa, según el artículo 220.3 de la LGT.

2.5. La devolución de ingresos indebidos

Cuando se produce un ingreso no debido por parte de un obligado tributario, el ordenamiento prevé que se proceda a la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente.

Este procedimiento concierne únicamente a los ingresos indebidos en sentido estricto, es decir, derivados de una irregularidad en la aplicación de los tributos²⁴. Quedan fuera, en cambio, las devoluciones tributarias integrantes del mecanismo habitual de aplicación de determinados impuestos, especialmente en el seno del procedimiento de recaudación (por ejemplo, el IRPF o el IVA).

(24) Artículo 221 LGT

Normativa aplicable y naturaleza jurídica

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

A pesar de que la LGT del 2003 sigue encuadrando la devolución de ingresos indebidos entre los procedimientos especiales de revisión, se trata, en realidad, de un procedimiento de gestión en sentido estricto, o declarativo del derecho como señala expresamente su artículo 221.1, ya que su finalidad no consiste en anular, modificar o rectificar ningún acto administrativo.

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

- a) Duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Pago excesivo respecto del importe liquidado o autoliquidado. Es decir, se trata, al igual que en el caso anterior, de un error material en el pago.
- c) Pago de deudas tributarias o sanciones prescritas. Tanto cuando lo que haya prescrito sea el derecho a exigir la deuda previamente liquidada o una sanción, como cuando se trate de la prescripción de la acción para liquidar o imponer sanciones.

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

- d) Cuando así se establezca en la normativa tributaria.

Por consiguiente, cuando el ingreso indebido se haya producido en virtud de un acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones y éste haya adquirido firmeza, sólo podrá solicitarse la devolución por mediación de la revisión del acto empleando alguno de los procedimientos de revisión de nulidad, revocación o corrección de errores o a través del recurso extraordinario de revisión²⁵. En estos casos, si se anula, rectifica o modifica el acto, el órgano resolutorio declarará el derecho a la devolución, de forma que la devolución en estos casos se convierte en un incidente de la ejecución.

Y, por otra parte, en el supuesto de que el ingreso indebido se haya efectuado en virtud de una autoliquidación²⁶, el obligado tributario deberá instar la rectificación de la autoliquidación, de acuerdo con el artículo 120.3 de la LGT.

Respecto a la tramitación del procedimiento, y en relación con la fase de **declaración** del derecho a la devolución, se inicia de oficio o a instancia de parte. La solicitud debe presentarse dentro del plazo de prescripción a partir de la fecha del ingreso indebido.

Con relación a la **instrucción** del procedimiento, la Administración comprueba la procedencia de la devolución. Asimismo, tiene lugar el trámite de audiencia al interesado.

Legitimación para cobrar la devolución

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

⁽²⁵⁾ Artículo 221.3 LGT

⁽²⁶⁾ Artículo 221.4 LGT

El plazo de prescripción

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

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

La resolución que reconozca el derecho a la devolución también señalará, sin necesidad de que el obligado tributario lo haya solicitado, la procedencia de los intereses de demora devengados desde el momento en que tuvo lugar el ingreso indebido, hasta que se ordene el pago de la devolución. Contra la resolución cabrá interponer recurso de reposición y reclamación económico-administrativa²⁷.

Finalmente, con relación a la fase de **ejecución** del derecho a la devolución, con independencia de si el reconocimiento del derecho a la devolución ha tenido lugar a través del procedimiento del artículo 221 de la LGT o en otro procedimiento o proceso, se inicia con la notificación de la resolución y la expedición del correspondiente mandamiento de pago a favor del acreedor. Y el pago tiene lugar mediante cheque cruzado contra la cuenta del Tesoro en el Banco de España, transferencia bancaria o compensación. En la solicitud, se habrá señalado el medio elegido por el sujeto.

El **procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos** aparece desarrollado en los arts. 17 a 19 del RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de revisión en vía administrativa (RGRVA).

(27) Artículos 221.5, 6 LGT y 16 RGRVA



Sede del Banco de España

3. El recurso de reposición

3.1. Objeto y naturaleza del recurso

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

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

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

Se trata de un recurso administrativo de carácter **potestativo**, en el ámbito estatal (sin embargo, en el ámbito local, generalmente, es preceptivo, salvo para los municipios de gran población a que se refiere el art. 121 LBRL, introducido por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local).

Municipio de gran población

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

La delimitación de los municipios a los que se aplica este régimen especial viene dispuesta en el art. 121 LBRL, según el cual tienen la consideración de municipios de gran población los siguientes: los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes; los municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes; los municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas; y los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales. En los dos últimos supuestos, se exigirá que así lo decidan las asambleas legislativas autonómicas correspondientes, a iniciativa de los respectivos ayuntamientos.

Tiene carácter previo a la vía económico-administrativa, por lo que no se puede interponer de forma simultánea a dicha vía, de forma que si el interesado interpone recurso de reposición, no podrá interponer reclamación económico-administrativa hasta que se dicte resolución expresa o hasta que pueda

Lectura recomendada

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

⁽²⁸⁾ Artículo 222.1 y 2 LGT

considerarse desestimado el recurso por silencio administrativo. Y, finalmente, si se interpone recurso y reclamación económico-administrativa en relación con un mismo acto, se tramita el presentado en primer lugar, declarándose inadmisibles el segundo²⁸.

Respecto a los actos que se pueden recurrir en reposición, son los mismos que en la vía económico-administrativa salvo, lógicamente, las resoluciones de la reposición y las económico-administrativas. Dadas las características de este recurso, es de aplicación el principio general de que el error o la omisión en la calificación del recurso no altera su naturaleza ni impide su admisión, siempre y cuando se identifique con total claridad el acto recurrido y se deduzca la voluntad de impugnarlo.

3.2. Iniciación y tramitación del recurso

El recurso se interpone ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado y si se dictó por delegación, se interpondrá ante el órgano delegado, excepto que se disponga lo contrario en la misma. La legitimación para interponer el recurso es la relativa a las reclamaciones económico-administrativas²⁹.

(29) Artículo 223.3 LGT

El **plazo** para la interposición del recurso de reposición es de un mes, a partir del día de la notificación del acto que se pretende impugnar o del día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo³⁰. En el caso de tributos periódicos de notificación colectiva, el plazo se cuenta desde el día siguiente al de la finalización del período voluntario de pago.

(30) Artículo 223.1 LGT

Las alegaciones del recurrente

Deben incluirse en la presentación del recurso, ya que no se prevé una fase específica de puesta de manifiesto para alegaciones; es decir, que el escrito de interposición del recurso ha de contener tanto cuestiones de hecho como de derecho. Por ello, si el interesado necesita consultar el expediente al efecto de formular sus alegaciones, tendrá que comparecer durante el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto³¹. Como el órgano revisor es al mismo tiempo el órgano que dictó el acto, la puesta de manifiesto del expediente tendrá lugar ante la propia oficina de dicho órgano, por lo que no se plantean problemas de remisión de expedientes de un órgano a otro ni de expedientes incompletos.

(31) Artículo 223.2 LGT

Asimismo, el escrito de interposición del recurso contendrá la solicitud de suspensión. La **suspensión** de la ejecución del acto impugnado³² se obtiene cuando el interesado garantiza el importe del citado acto, los intereses de demora devengados por la suspensión más los posibles recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía.

(32) Artículo 224.1 LGT

Ejemplo de obligaciones conexas

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

La suspensión de la ejecución del acto impugnado

En dos casos no deben aportarse garantías: cuando se aprecie que al dictar el acto recurrido se haya podido incurrir en error aritmético, material o de hecho, en cuyo caso se dispensa de garantía (art. 224.3 LGT); y cuando se trate de una sanción, en cuyo caso la suspensión se produce de forma automática, sin necesidad de aportar garantía alguna, con la simple presentación del recurso, por el principio de no ejecutividad de las sanciones hasta que adquieran firmeza en vía administrativa.

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

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

Las garantías que pueden aportarse a los efectos de obtener la suspensión son, según el artículo 224.2 de la LGT: depósito de dinero o valores públicos; aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución; y fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos establecidos en la normativa tributaria.

El artículo 224.4 LGT aclara en relación con la suspensión que, si el recurso no afecta a la totalidad de la deuda, la suspensión se refiere solamente a la parte recurrida, debiendo el obligado pagar el resto del importe. El artículo 224.5 LGT indica que en los casos del artículo 68.9 LGT si el recurso afecta a una deuda que ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizan las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso. Y, a su vez, el artículo 224.6 LGT señala que cuando deba ingresarse total o parcialmente el importe derivado del acto impugnado como consecuencia de la resolución del recurso, se liquidará interés de demora por todo el período de suspensión, salvo en dos supuestos: cuando se incumpla el plazo máximo para resolver por causa imputable al órgano resolutorio no se exigirán intereses a partir de dicho momento, siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido (artículo 26.4 LGT), y que se trate de la imposición de una sanción, en cuyo caso no se exige interés de demora durante todo el período de suspensión (artículo 212.3.b) LGT).

La suspensión obtenida en reposición puede mantenerse en vía económico-administrativa, e incluso en vía judicial, hasta que se dicte decisión sobre medidas cautelares, siempre y cuando el interesado lo haya solicitado y la garantía conserve su vigencia.

Obligaciones conexas

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

Los **efectos** de la presentación de recursos, en la LGT, son tres: por un lado, la interrupción de la prescripción (art. 68); por el otro, la suspensión de la ejecución del acto (art. 224), y, finalmente, la interrupción de los plazos para interponer otros recursos (art. 222.2).

Respecto a la **tramitación** del recurso³³, la reposición somete a conocimiento del órgano correspondiente todas las cuestiones de hecho o bien de derecho que ofrezca el expediente, con independencia de que hayan sido planteadas en el recurso, sin que pueda empeorarse la situación inicial del recurrente (prohibición de la *reformatio in peius*), en aplicación del derecho a la tutela judicial consagrada en el artículo 24 de la CE, tal como entiende el TC.

⁽³³⁾ Artículo 223.4 LGT

En caso de que el órgano competente considere necesario examinar y resolver cuestiones diferentes de las planteadas por el interesado, deberá exponerlas al mismo para que pueda formular las alegaciones que considere oportunas. Si aparecen nuevos interesados durante la tramitación³⁴, deberán ser llamados

⁽³⁴⁾ Artículo 225.3 LGT

para comparecer y efectuar las alegaciones que consideren oportunas, y de forma paralela debe permitírsele también al recurrente efectuar alegaciones si se solicitan informes a otros órganos relevantes para la resolución del recurso.

3.3. Resolución del recurso

Por lo que se refiere a la competencia para **resolver** el recurso de reposición, ésta corresponde al órgano que dictó el acto administrativo impugnado, y si se dictó por delegación, resolverá el órgano delegado, salvo que se disponga lo contrario en la misma³⁵. Dicho órgano tiene la obligación de resolver, no pudiendo abstenerse, ni siquiera por alegar duda racional o deficiencia de los preceptos legales.

(35) Artículo 225.1 LGT

La resolución debe contener una sucinta exposición de los hechos y fundamentos jurídicos, suficientemente motivados, que sirvan de base para su adopción³⁶.

(36) Artículo 225.2 LGT

La resolución expresa del recurso habrá de producirse en el **plazo** máximo de un mes desde el día siguiente a su presentación. En el cómputo de este plazo, no se tendrá en cuenta el período concedido para efectuar alegaciones a los titulares de derechos afectados por la resolución, por el hecho de haberse planteado nuevas cuestiones (previsto en el artículo 223.5 LGT), así como tampoco el utilizado por otros órganos administrativos para enviar los datos o informes solicitados. Asimismo, tampoco deberán incluirse las dilaciones imputables al interesado (art. 104.2 LGT). Tales períodos no incluidos en el cómputo no podrán exceder de dos meses.

Una vez finalizado el plazo máximo para resolver sin que se haya dictado resolución, y en los casos en que haya mediado suspensión del acto recurrido, deja de devengarse el interés de demora³⁷ en conexión con lo dispuesto en el artículo 26.4 de la LGT.

(37) Artículo 225.3 LGT

La resolución por silencio administrativo

La resolución puede producirse, asimismo, por silencio administrativo, entendiéndose desestimada la pretensión si a los treinta días de haber presentado el recurso no ha recaído resolución expresa. Esta desestimación tácita abre la vía al recurso económico-administrativo, pero no exime a la Administración de la obligación de resolver el recurso³⁸. Por consiguiente, el recurrente, una vez que ha transcurrido el plazo máximo de resolución, tiene dos alternativas: esperar a que se dicte resolución expresa o bien dar por desestimado el recurso e interponer reclamación económico-administrativa

(38) Artículo 225.5 LGT

Finalmente, la resolución del recurso no es impugnabile mediante un nuevo recurso de reposición, sino mediante una reclamación económico-administrativa³⁹.

(39) Artículo 225.6 LGT

4. Las reclamaciones económico-administrativas

4.1. Ámbito de las reclamaciones y órganos competentes

Las reclamaciones económico-administrativas constituyen una vía específica de revisión preceptiva en el ámbito tributario estatal ante la propia Administración, que agota la vía administrativa. Por lo tanto, es previa a la vía contencioso-administrativa⁴⁰.

⁽⁴⁰⁾Artículo 249 LGT

La vía económico-administrativa

Se trata, por tanto, de unos recursos administrativos especiales, tanto por la materia como por los órganos que los conocen, aunque judicializados en su ordenación y desarrollo. Los órganos económico-administrativos (Tribunales Económico-Administrativos), aunque orgánicamente se encuentran encuadrados en el Ministerio de Economía y Hacienda, son diferentes e independientes de los órganos de aplicación de los tributos⁴¹. Y en función de la cuantía, puede desarrollarse en única instancia o también en alzada (al margen de algunos recursos extraordinarios), aunque el artículo 229.4 de la LGT permite prescindir de la primera instancia y acudir directamente en alzada. Finalmente, debe señalarse que, al ser un procedimiento administrativo, no es necesaria la asistencia letrada.

⁽⁴¹⁾Artículos 83.2 y 228.1 LGT

Normativa aplicable

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

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

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

La materia económico-administrativa

La LGT del 2003, en su artículo 226, sólo se refiere expresamente a la reclamación económico-administrativa de actos de aplicación de los tributos y de actos de imposición de sanciones tributarias dictados por el Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes del mismo (AEAT), así como los dictados respecto de los tributos cedidos a las comunidades autónomas o los recargos sobre tributos estatales, ya que las competencias se ejercen en estos casos por delegación de la Administración estatal, y a cualquier otra materia establecida legalmente. En el caso de tributos propios de las comunidades autónomas, la revisión corresponde a sus propios órganos económico-administrativos⁴².

⁽⁴²⁾Artículo 20.1.a) LOFCA

⁽⁴³⁾Artículo 14 TRLRHL

Finalmente, el citado artículo 226 de la LGT se refiere a cualquier otra materia establecida legalmente, supuesto en el que es posible encuadrar a determinados tributos locales sobre los que la LGT guarda silencio. En este contexto, cabe esta vía de reclamación en relación

con los actos de gestión catastral y censal de determinados tributos locales (IBI e IAE) dictados por el Estado o por el ente local en los casos de delegación⁴³.

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

Una vez delimitada la materia económico-administrativa, la LGT⁴⁴ enumera los **actos susceptibles de reclamación** económico-administrativa, considerando como tales, con carácter general, los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber; y los de trámite cuando decidan, directa o indirectamente, sobre el fondo del asunto o bien pongan fin al procedimiento.

Los actos susceptibles de reclamación enumerados en la LGT

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

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

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

Por otro lado, el artículo 227.4 de la LGT también admite la reclamación de determinados actos y actuaciones de los particulares, por razones de interés público, dada la importancia que tienen para la correcta aplicación de los tributos: los relativos a la obligación de repercutir y soportar la repercusión (en el caso del IVA e I.I.E.E., como puede ser la cuantía del impuesto repercutido o su procedencia); la obligación de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta en el caso del IRPE, IS e IRNR, como puede ser la cuantía del impuesto retenido o su procedencia); la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas, que incumbe a empresarios y profesionales; y los que derivan de la relación entre contribuyente y sustituto.

Finalmente, esta lista se completa con la exclusión de la vía económico-administrativa en determinados casos (art. 227.5 LGT):

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

⁽⁴⁴⁾Artículo 227 LGT

Las contestaciones a las consultas tributarias

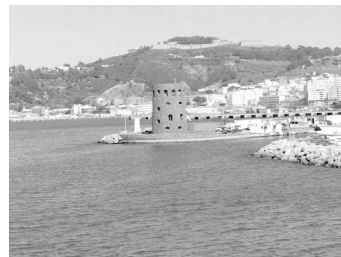
Como señalan la STS de 30 de diciembre de 1996 y las SAN de 29 de julio de 1997 y de 19 de enero de 1998, las contestaciones a las consultas tributarias no son impugnables, sin perjuicio de que, posteriormente, el obligado tributario recurra el acto de aplicación de los tributos correspondiente, como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

Lectura recomendada

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

Los **órganos competentes** para resolver las reclamaciones son los tribunales económico-administrativos, que actúan con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias⁴⁵. Los tribunales, a su vez, se dividen de la siguiente forma: el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC); los tribunales económico-administrativos regionales (TEAR), uno por cada comunidad autónoma; y los tribunales económico-administrativos locales (TEAL) de las ciudades con estatuto de autonomía Ceuta y Melilla.

(45) Artículos 228 LGT y 28 a 30 RGRVA



La ciudad de Ceuta (en la foto) resuelve las reclamaciones económico-administrativas en su TEAL.

Organización de los tribunales económico-administrativos

La organización de los tribunales⁴⁶ puede articularse en pleno, en salas o bien de forma unipersonal. El Pleno está formado por el presidente, los vocales y el secretario. A su vez, las salas están formadas por el presidente, un vocal (al menos) y el secretario. Por último, los tribunales pueden funcionar de forma unipersonal mediante cualquiera de sus miembros o mediante otros órganos unipersonales determinados reglamentariamente. Asimismo, se permite la creación de salas desconcentradas en los TEAR.

(46) Artículos 229 y 231 LGT, y 32 RGRVA

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

La competencia de los tribunales económico-administrativos

Los TEAR y TEAL tramitan y resuelven las reclamaciones que se planteen respecto de los actos de los órganos periféricos de la Administración central (tanto si son dictados por los ministerios, por entidades de derecho público dependientes de la Administración General del Estado o por la AEAT: delegados de Hacienda, inspectores regionales, unidades de inspección de las delegaciones...) y de órganos no superiores de la comunidad autónoma o Ceuta o Melilla (esto es, órganos diferentes de las consejerías o direcciones generales). Asimismo, también son competentes para resolver las reclamaciones planteadas contra los actos de los entes locales (actos de gestión censal o catastral ejercidos por delegación). Finalmente, también conocen en primera o única instancia, en función de la cuantía, de las reclamaciones contra actuaciones de los particulares.

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

La cuantía que marca la frontera entre la primera y la única instancia está fijada por la Disposición Adicional 14.^a de la LGT y el artículo 36 RGRVA en 150.000 € cuando se impugnan cuotas o deudas tributarias, y en 1.800.000 € cuando se impugnan bases o valores.

El TEAC conoce en única instancia, en primer lugar, de las reclamaciones interpuestas contra los actos dictados por los órganos centrales de los Ministerios, la AEAT y Entidades de Derecho público dependientes de la Administración General del Estado, y por los órganos superiores de las comunidades autónomas; en segundo lugar, contra los actos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado y la AEAT y entidades de derecho público dependientes de la Administración General del Estado, o por los órganos superiores de las comunidades autónomas; en tercer lugar, de las reclamaciones interpuestas contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación; y, en cuarto lugar, de las reclamaciones en las que deba oírse (o se haya oído como trámite previo) al Consejo de Estado. En segunda instancia, el TEAC resuelve en alzada los recursos ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR y TEAL por los actos que superan la cuantía señalada anteriormente (cuando la cuantía de la reclamación sea igual o superior a 150.000 euros de deuda tributaria

o de 1.800.000 de base imponible). Asimismo, resuelve los recursos de alzada ordinarios contra las resoluciones dictadas por los TEA autonómicos; también los recursos extraordinarios de revisión y de los extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones (artículo 229 LGT).

Por último, debe tenerse en cuenta que en los casos en los que es posible plantear recurso de alzada ante el TEAC, se habilita al recurrente a que lo plantee directamente, renunciando, de esta manera, a la primera instancia.

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

Cuantía de la reclamación

Como norma general, la cuantía de la reclamación⁴⁷ será el importe del acto o actuación objeto de la reclamación. Los actos que no contengan o no se refieran a una cuantificación económica y las sanciones no pecuniarias se considerarán de cuantía indeterminada. Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiera practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquéllos. Por otro lado, se recogen una serie de reglas específicas. Y, por último, cuando el acto reclamado tenga varias deudas, se tomará la de mayor valor para determinar la cuantía de la reclamación.

⁽⁴⁷⁾Artículo 35 RGRVA

Los tribunales económicos-administrativos

Artículo 229 LGT

4.2. Sujetos legitimados para su interposición

Están **legitimados** para presentar reclamaciones e intervenir en el procedimiento⁴⁸ los obligados tributarios y los sujetos infractores, así como, en general, cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación. Por lo tanto, puede interponer una reclamación no sólo el sujeto pasivo del tributo, sino cualquier obligado tributario destinatario del acto o titular de un derecho o interés legítimo afectado por el acto.

⁽⁴⁸⁾Artículo 232.1 LGT

La interposición de la reclamación

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

Los sujetos legitimados en la LGT

La LGT del 2003 ha eliminado la legitimación del interventor general de la Administración del Estado en las materias a las que se extienda su función fiscalizadora, que se contempla en el RPREA, ya que la función fiscalizadora, tras la creación de la AEAT, se produce a posteriori. No obstante, en las materias de gasto público (Disposición Adicional 11.^a de la LGT), sí que se contempla su legitimación del interventor, ya que en esta materia sí que se extiende su función fiscalizadora.

Esta enumeración debe completarse con otros sujetos legitimados en otros preceptos para la interposición de algún tipo de recurso: los directores generales del Ministerio de Hacienda y los directores de departamento de la AEAT en el caso del recurso ordinario de alzada (art. 241.3 LGT), para el recurso extraordinario de revisión (art. 244.2 LGT) y para el extraordinario de alzada para unificación de criterio (art. 242.1 LGT); y el director general de Tributos en el caso del recurso extraordinario para la unificación de doctrina (art. 243.1 LGT).

Por otro lado, el artículo 232.2 de la LGT excluye la legitimación de algunos sujetos que, aun pudiendo tener algún interés legítimo, se considera que no son suficientes para el planteamiento del recurso: los funcionarios y empleados públicos, a excepción de los casos en los que se vulnera inmediata y directamente un derecho que les sea reconocido o resulten afectados sus intereses legítimos; los particulares si obran por delegación de la Administración o como sus agentes o mandatarios; los denunciantes, ya que no tienen la condición de interesados en el procedimiento de aplicación de los tributos; quienes asuman obligaciones tributarias en virtud de un pacto o contrato, ya que el interés que puede tener el sujeto es ajeno a la relación jurídica tributaria; y los organismos u órganos

que hayan dictado el acto impugnado y las entidades destinatarias de los fondos gestionados mediante dicho acto.

Al margen de los sujetos que plantean la reclamación, pueden **comparecer** otros sujetos en el procedimiento⁴⁹. Se trata de los titulares de derechos o intereses legítimos que resulten afectados por la resolución de la reclamación. Ahora bien, en estos casos no se retrotrae el procedimiento en ningún caso. Asimismo, si durante la tramitación del procedimiento se detecta la existencia de estos sujetos que no hayan comparecido, deberá notificárseles la existencia de la reclamación para que puedan formular alegaciones en un plazo de quince días, en cuyo caso la resolución que se dicte tendrá plena eficacia respecto de los mismos.

(49) Artículo 232.3 LGT

Finalmente, debe señalarse que el interesado tiene la opción de actuar mediante representante⁵⁰. La representación debe acreditarse en el primer escrito, aunque no esté firmado por el interesado; escrito al que no se dará curso si no está firmado, si bien no impide que tal texto se tenga por presentado, a la espera de que se subsane posteriormente o se ratifique por el interesado en el plazo que conceda el Tribunal.

(50) Artículo 232.4 LGT

4.3. Iniciación del procedimiento

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

El procedimiento se impulsa, tanto en única como en primera instancia, de oficio con sujeción a los plazos establecidos, que no podrán ser objeto de prórroga ni necesitarán que se declare su finalización⁵¹. Los actos y notificaciones que afecten a los interesados o pongan fin a una reclamación deberán ser notificados al interesado.

(51) Artículo 234 LGT

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

Cuantificación de las costas

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

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

La interposición de la reclamación económico-administrativa

El procedimiento se inicia con la presentación del escrito de interposición del recurso. Este acto puede limitarse a la simple interposición (presentando un escrito en el que se pide que se tenga por interpuesta la reclamación, identificando al reclamante, el acto o actuación reclamado, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone; y si el acto impugnado consiste en una actuación de particulares, afecta a la relación entre sustituto y contribuyente o está referido al deber de facturar, debe identificarse a la persona recurrida y su domicilio y adjuntar todos los antecedentes que obren a disposición del reclamante o en registros públicos) o bien puede incluir ya las alegaciones en que se fundamenta la pretensión de revisión, sin perjuicio de que posteriormente pueda ampliarlas⁵².

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

(52) Artículo 235.2 LGT

El **plazo** para la presentación⁵³ es de un mes a partir de la notificación del acto que se impugna; desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión o de la sustitución.

(53) Artículo 235.1 LGT

Supuestos de silencio administrativo

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

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

El plazo de interposición de la reclamación

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

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

La presentación del escrito de interposición de la reclamación

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

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

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

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

4.4. Tramitación del procedimiento

Tras la recepción del expediente, el tribunal lo pone a disposición de los interesados para que formulen alegaciones⁵⁴, por un plazo de un mes, dentro del cual deberán presentar el escrito con aportación o proposición, en su caso, de las pruebas correspondientes.

⁽⁵⁴⁾Artículo 236.1 LGT

Puesta de manifiesto del expediente electrónico a través de medios electrónicos

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

Cuando se trate de reclamaciones que tengan por objeto actuaciones de los particulares, la relación entre sustituto y contribuyente o el deber de facturar, el Tribunal notificará la interposición de la reclamación a la persona recurrida para que comparezca⁵⁵, mediante escrito de mera personación, adjuntando todos los antecedentes de que dispongan o que se encuentren en registros públicos.

⁽⁵⁵⁾Artículo 236.2 LGT

Otras cuestiones de tramitación del procedimiento

Por otro lado, el Tribunal podrá solicitar informe al órgano que dictó el acto (incluso pueden reglamentarse supuestos en que sea preceptivo), para poder aclarar las cuestiones necesarias, dándole traslado del mismo al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo (art. 236.3 LGT).

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

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

A su vez, el artículo 236.6 de la LGT permite plantear cuestiones incidentales en las alegaciones o en su ampliación, sobre extremos que, sin constituir el fondo del tema, estén relacionados con el mismo o con la validez del procedimiento y cuya resolución constituya requisito previo y necesario para la tramitación de la reclamación, no pudiendo aplazarse hasta que recaiga acuerdo sobre el fondo. Por lo tanto, se resolverán de forma previa y separada, pudiendo actuar el tribunal de forma unipersonal.

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

Finalmente, la LGT⁵⁶ se refiere a la **extensión** de la revisión en vía económico-administrativa, en el sentido de que se someten a resolución del tribunal todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, con independencia de que hayan sido planteadas por los recurrentes, con la prohibición de que puedan empeorar la situación inicial de los mismos. Ahora bien, cuando el tribunal decide examinar y resolver cuestiones no planteadas por el interesado, deberá exponerlas para que puedan formular alegaciones.

(⁵⁶) Artículo 237 LGT

4.5. Terminación del procedimiento

Una vez concluida la tramitación del procedimiento, el tribunal dictará la resolución. La resolución constituye una de las formas de **terminación** del procedimiento, junto con la renuncia al derecho en que la reclamación se fundamenta, el desistimiento de la petición o instancia, la caducidad y la satisfacción extraprocesal⁵⁷.

(⁵⁷) Artículo 238.1 LGT

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

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

El **plazo de resolución** es de un año desde la interposición de la reclamación. El incumplimiento de dicho plazo supone que el interesado considera desestimada la reclamación por silencio administrativo, pudiendo interponer el recurso correspondiente, o bien puede simplemente esperar a que se dicte resolución expresa. Además, transcurrido el plazo de un año sin que se haya dictado resolución expresa, si ha mediado suspensión, deja de devengarse el interés de demora (artículo 240.2 LGT en conexión con el artículo 26.4 LGT⁵⁸).

(⁵⁸) Artículo 240.1 LGT

La resolución de las reclamaciones económico-administrativas

(⁵⁹) Artículo 239 LGT

Las resoluciones⁵⁹ deben realizarse por escrito y contener los antecedentes de hecho y los fundamentos de derecho en que se basen, decidiendo todas las cuestiones suscitadas en el expediente, con independencia de que hayan sido o no planteadas por los interesados. Además, producirá plenos efectos frente a los interesados a quienes se les haya notificado la existencia de la reclamación.

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

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

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

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

Los **plazos** para interponer los correspondientes recursos contra la resolución expresa⁶⁰ comienzan a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución expresa.

⁽⁶⁰⁾Artículo 240.1 LGT

Por otro lado, la doctrina del TEAC contenida en sus resoluciones **vincula** a los TEAR, TEAL y al resto de la Administración tributaria. A su vez, la doctrina sentada por el pleno de cualquier TEA vincula a las salas y la de ambos a los órganos unipersonales⁶¹.

⁽⁶¹⁾Artículo 239.7 LGT

4.6. Suspensión de la ejecución del acto impugnado

A la suspensión de la ejecución del acto impugnado se refiere la LGT, con un alcance distinto en función de los supuestos⁶².

⁽⁶²⁾Artículo 233 LGT

Supuestos contemplados de suspensión

Los supuestos contemplados de suspensión son los siguientes:

- Suspensión automática cuando se aportan garantías: depósito de dinero o valores públicos; aval o fianza solidarios por entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución; fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia en los supuestos que se establezcan.
- Suspensión no automática, cuando el interesado no puede presentar las garantías anteriores, pero aporta otras que el tribunal estime suficientes. En este caso, puede revisarse la suspensión concedida si varían las circunstancias en que se decidió, pierden su valor o efectividad las garantías aportadas o bien se conocen bienes o derechos del interesado susceptibles de garantizar el acto y que fueran desconocidos al concederse la suspensión.
- Suspensión con dispensa total o parcial de garantías cuando la ejecución del acto cause perjuicios de imposible o difícil reparación. Asimismo, podrá revisarse la suspensión concedida en las mismas circunstancias que en el supuesto anterior.
- Suspensión automática sin necesidad de aportar garantías cuando se impugna una sanción, ya que no son ejecutivas en tanto no sean firmes en vía administrativa. No obstante, esta suspensión automática sin aportación de garantía no se extiende a las responsabilidades por el pago de sanciones para los responsables solidarios del artículo 42.2 LGT (quienes han impedido, de cualquier forma, que la Administración

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

- Suspensión sin necesidad de aportar garantías cuando se aprecie que al dictarlo se pudo incurrir en error aritmético, material o de hecho.
- Si se recurre una parte de la deuda, la suspensión se refiere sólo a la misma, debiéndose ingresar el resto.
- En los supuestos de actos cuyo objeto no es una deuda o cantidad líquida, puede suspenderse si el interesado así lo solicita y justifica que su ejecución podrá causar daños de imposible o difícil reparación.
- En ningún caso, podrá obtenerse la suspensión cuando se trate de un recurso extraordinario de revisión.

En cuanto al **importe** de la garantía aportada, debe cubrir el importe del acto, los intereses de demora generados por la suspensión y los recargos que puedan proceder⁶³.

(63) Artículos 233.1 LGT y 41 RGRVA

Obligaciones conexas

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

Al respecto, señala el RGRVA que en los casos de suspensión no automática, la suspensión concedida tendrá efectos desde la fecha de la solicitud⁶⁴.

(64) Artículo 42 RGRVA

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

Por otro lado, se mantendrá en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración la interposición del recurso contencioso-administrativo durante el plazo de interposición del mismo solicitando la suspensión; la suspensión se mantendrá mientras la garantía aportada en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia y hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación con la suspensión⁶⁵.

(65) Artículo 233.9 LGT

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

4.7. Recursos de anulación, alzada, contra la ejecución y extraordinarios

a) **Recurso de alzada ordinario.** Las resoluciones de los TEAR y TEAL son recurribles en alzada ante el TEAC⁶⁶, cuando el acto o actuación impugnado supera la cuantía señalada reglamentariamente, tal como se ha analizado. El recurso de alzada tiene carácter preceptivo en estos casos por razón de la cuantía, ya que es el recurso que pone fin a la vía económico-administrativa. La resolución puede confirmar o revocar la dictada en primera instancia. Al escrito de interposición podrá acompañarse la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración.

(66) Artículos 241 LGT y 61.2 RGRVA

Este recurso se interpondrá en el plazo de un mes desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

El plazo de resolución es de un año contado desde la interposición del recurso. El incumplimiento de dicho plazo supone que el interesado considera desestimada la reclamación por silencio administrativo, pudiendo interponer el recurso correspondiente a partir del día siguiente de la finalización del plazo del año para resolver, o bien puede simplemente esperar a que se dicte resolución expresa. Por otra parte, transcurrido el plazo de un año sin que se haya dictado resolución expresa, si ha mediado suspensión, deja de devengarse el interés de demora⁶⁷.

(67) Artículo 26.4 LGT

Renuncia a la primera instancia

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

b) **Recurso de anulación.** Tiene carácter previo al recurso de alzada⁶⁸ y se puede interponer, en un plazo de quince días ante el tribunal que dictó la resolución que se impugna, en determinados supuestos: declaración incorrecta de la inadmisibilidad de la reclamación, declaración de inexistencia de las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas, existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución y, por último, puede plantearse contra el acuerdo de archivo de las actuaciones.

(68) Artículos 241 bis LGT y 60 RGRVA

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

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

c) **Recurso contra la ejecución**

Los actos de ejecución⁶⁹ de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquéllas. Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar un recurso contra la ejecución.

(69) Artículo 241.ter LGT

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

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

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

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

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

d) Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En relación con las resoluciones no susceptibles de recurso ordinario de alzada, podrá plantearse el recurso extraordinario por los directores generales del Ministerio de Hacienda o de la Seguridad Social, con la finalidad de uniformar el criterio, cuando se estime gravemente dañosa y errónea la resolución dictada por el TEAR o TEAL correspondiente⁷⁰. La resolución del recurso debe dictarse en el plazo de tres meses.

(70) Artículos 242 LGT y 61.3 RGRVA

e) Recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina. Este recurso extraordinario, introducido por la LGT del 2003⁷¹, responde a la misma filosofía que el recurso anterior de unificar la doctrina económico-administrativa dictada en este caso por el TEAC. La doctrina contenida en la resolución es vinculante para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria.

(71) Artículos 243 LGT y 61.4 RGRVA

f) **Recurso extraordinario de revisión.** Procede contra los actos de la Administración tributaria y las resoluciones económico-administrativas firmes cuando concorra alguna de las circunstancias previstas en la LGT⁷², relativas a defectos que ya no es posible revisar por los medios ordinarios:

- Que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución de la reclamación, ignorados al dictarse el acto o resolución recurridos o de imposible aportación entonces al expediente y que evidencien el error cometido.
- Que en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.
- Que el acto o resolución se hubiera dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

Se dicta la resolución del recurso en un plazo de seis meses.

g) **Recurso contra la ejecución.** Se puede presentar cuando el interesado no esté de acuerdo con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa. Es competente para conocer de este recurso el órgano del tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. El plazo de interposición es de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado. Con carácter general, se tramita este recurso a través del procedimiento abreviado. En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta⁷³.

4.8. Procedimiento abreviado

Las reclamaciones⁷⁴ tramitadas en este procedimiento son resueltas en única instancia por las TEA, que pueden actuar de forma unipersonal, con la finalidad de conseguir una mayor agilidad en la tramitación. Se trata de un procedimiento imperativo, no facultativo para el reclamante.

El procedimiento abreviado⁷⁵), en la medida en que reduce la tramitación prevista para el procedimiento general, está reservado efectivamente para reclamaciones de poca entidad (cuando sean de cuantía inferior a los 6.000 euros o de 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones),

(72) Artículos 244 LGT y 62 RGRVA



El recurso extraordinario de revisión procede cuando se haya declarado en virtud de sentencia judicial firme que el acto fue consecuencia de conducta punible.

(73) Artículo 242.ter LGT

(74) Artículos 245.2 LGT y 64 RGRVA

(75) Artículo 245.1 LGT

pero no está atribuido, necesariamente, a órganos unipersonales. De manera que la simplificación de este procedimiento abreviado no afecta al número de componentes del órgano que debe resolver.

El procedimiento se **inicia** con la presentación del escrito que identificará el acto y el reclamante, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone; y contendrá las alegaciones, adjuntándose copia del acto impugnado y las pruebas oportunas⁷⁶. Se presenta el escrito ante el órgano que dictó el acto, que deberá remitirlo al tribunal, pudiendo antes modificarlo o anularlo y dictar otro. El plazo para interponerlo es de un mes.

(76) Artículos 246.1 LGT y 65 RGRVA

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

En cuanto a la **resolución**, el plazo máximo para resolver es de seis meses desde la interposición de la reclamación, transcurrido el cual sin resolución expresa, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación y podrá interponer el recurso procedente o esperar a que se dicte resolución expresa⁷⁷. Existe obligación para el tribunal de resolver expresamente.

(77) Artículo 247.3 LGT

Contra la resolución que se dicte no cabe recurso de alzada, pero sí los extraordinarios de alzada y revisión, contándose los plazos para su interposición desde el día siguiente a la notificación de la resolución expresa o a partir del día siguiente de la finalización del plazo máximo de duración de seis meses. Transcurrido el plazo de seis meses sin que se haya dictado resolución expresa, si ha mediado suspensión, deja de devengarse el interés de demora⁷⁸.

(78) Artículo 247.4 LGT

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. La devolución de ingresos indebidos...

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

2. La reclamación económico-administrativa...

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

3. El recurso de reposición...

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

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

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

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

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

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

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

Caso práctico

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

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

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

- b)** ¿Cuáles son los efectos de la interposición del recurso de reposición? ¿Suspende la ejecución de la liquidación? ¿Y de la sanción? ¿En qué plazo debe resolverse el recurso de reposición? ¿Desde qué momento se puede interponer la reclamación económico-administrativa?
- c)** ¿Puede interponer el Sr. Pérez una reclamación económico-administrativa? ¿En qué plazo y ante qué órgano? ¿En única o en primera instancia?
- d)** ¿Qué debe hacer el Sr. Pérez si pretende la suspensión de la ejecución del acto administrativo? ¿A partir de qué momento se puede interponer recurso contencioso-administrativo?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. a

2. c

3. a

4. b

5. b

6. a

7. Caso práctico

a) Según el art. 223.1 LGT, el recurso de reposición se debe interponer dentro del plazo de un mes contado desde el día siguiente a la notificación del acto cuya revisión se solicita o del día siguiente a aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De conformidad con lo establecido por el art. 229.2 LGT, los TEAR conocerán de los actos dictados por los órganos periféricos de la AEAT. Será en primera o única instancia, según la cuantía exceda o no del importe que se determine reglamentariamente. A estos efectos la Disposición Adicional 14.^a de la LGT, en tanto no se apruebe el reglamento correspondiente, fija dichas cuantías en 150.000 euros, cuando se impugnan cuotas o deudas tributarias, o bien de 1.800.000 euros cuando se trata de bases o valores.

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

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

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

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

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

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

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