

Guía práctica para presentar recursos y reclamaciones tributarias

2.ª Edición

Incluye



+



Papel

Digital



Juan José Guaita Gimeno

José María Peláez Martos

III CISS

Índice Sistemático

Siglas y abreviaturas	21
Nota del editor	23
Presentación	25

CAPÍTULO I GENERALIDADES

Generalidades.....	30
--------------------	----

SECCIÓN 1 RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA Y ACTOS TRIBUTARIOS

1. La Relación Jurídico-tributaria	37
2. Los actos tributarios. Las actuaciones reclamables.....	41

SECCIÓN 2 CONCEPTO, NATURALEZA JURÍDICA, CLASES Y RÉGIMEN LEGAL.....

1. Concepto de revisión administrativa-tributaria.....	46
2. Naturaleza jurídica de la revisión administrativa.....	47
3. Clases de revisión administrativa.....	48
4. Régimen legal de la revisión administrativa.....	49
5. Límites a la revisión en vía administrativa.....	51
6. Incidencia de la normativa COVID-19 en el ámbito de los procedimientos de revisión, recursos y reclamaciones tributarios previstos en la LGT.....	53

SECCIÓN 3 ÁMBITO DE APLICACIÓN

1. Procedimiento de revisión en las Comunidades Autónomas de régimen común	60
2. Procedimiento de revisión en Navarra.....	61
3. Procedimiento de revisión en País Vasco	62

SECCIÓN 4 LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN Y LOS TRIBUTOS LOCALES.....

1. Introducción y régimen legal de la revisión en el ámbito local	62
2. Revisión de actos nulos de pleno derecho en el ámbito local. Especialidades	63
3. Declaración de lesividad de actos anulables en el ámbito local. Especialidades	64
4. Revocación en el ámbito local. Especialidades	64
5. Rectificación de errores en el ámbito local. Especialidades	65
6. Devolución de ingresos indebidos en el ámbito local. Especialidades ..	66
7. Recurso de reposición en el ámbito local	66
8. Reclamaciones económico-administrativas en el ámbito local.....	73

SECCIÓN 5	CAPACIDAD Y REPRESENTACIÓN	80
1.	Capacidad jurídica y capacidad de obrar	80
2.	Representación legal y representación voluntaria	84
SECCIÓN 6	PRUEBAS	88
1.	Naturaleza y régimen jurídico de la prueba	88
2.	Objeto de la prueba	89
3.	Carga de la prueba	90
4.	Medios de prueba	90
5.	Valoración de la prueba	93
SECCIÓN 7	NOTIFICACIONES TRIBUTARIAS	94
1.	Concepto, naturaleza y régimen legal de las notificaciones	94
SECCIÓN 8	RESOLUCIÓN	98
1.	Plazos de resolución de los procedimientos de revisión	98
2.	Motivación de la resolución de los procedimientos de revisión	99
SECCIÓN 9	INICIACIÓN	101
1.	Contenido de la solicitud o escrito de iniciación de los procedimientos de revisión	101
SECCIÓN 10	ESPECIALIDADES	104
1.	Especialidades del procedimiento económico-administrativo	104
CAPÍTULO II		
DECLARACIÓN DE NULIDAD DE PLENO DERECHO		
1.	Generalidades de la declaración de nulidad de pleno derecho	111
2.	Iniciación del procedimiento de nulidad	124
3.	Tramitación del procedimiento de nulidad	125
4.	Resolución del procedimiento de nulidad	126
5.	Plazos del procedimiento de nulidad	127
6.	Efectos de la declaración de nulidad	128
CAPÍTULO III		
DECLARACIÓN DE LESIVIDAD DE ACTOS ANULABLES		
1.	Generalidades de la declaración de lesividad de actos anulables	133
2.	Iniciación del procedimiento de lesividad	134
3.	Tramitación del procedimiento de lesividad	134
4.	Terminación del procedimiento de lesividad	135
5.	Plazos del procedimiento de lesividad	136

CAPÍTULO IV REVOCACIÓN

1.	Generalidades del procedimiento de revocación.	141
2.	Motivos de revocación	143
3.	Iniciación del procedimiento de revocación	144
4.	Tramitación del procedimiento de revocación.	147
5.	Terminación del procedimiento de revocación	148
6.	Plazos del procedimiento de revocación	148

CAPÍTULO V RECTIFICACIÓN DE ERRORES

1.	Generalidades de la rectificación de errores. Concepto de error material o de hecho	155
2.	Iniciación e instrucción del procedimiento de rectificación de errores. .	157
3.	Resolución el procedimiento de rectificación de errores	157
4.	Presentación telemática del procedimiento de rectificación de errores .	158

CAPÍTULO VI DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

1.	Régimen de la devolución de ingresos indebidos. Procedimiento declarativo y procedimiento ejecutivo.	163
2.	Titulares del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos ..	164
3.	Supuestos de devolución de ingresos indebidos	169
4.	Cantidad a devolver por ingresos indebidos	171
5.	Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos	171
6.	Ejecución de la devolución de ingresos indebidos.	173

CAPÍTULO VII RECURSO DE REPOSICIÓN

SECCIÓN 1	GENERALIDADES	179
1.	Objeto y naturaleza del recurso de reposición	179
2.	Actos recurribles en reposición	179
3.	Incompatibilidad del recurso de reposición con la reclamación económico-administrativa.	180
SECCIÓN 2	LA REPOSICIÓN EN EL DERECHO LOCAL	180
1.	La reposición en el derecho local	180
SECCIÓN 3	PROCEDIMIENTO DEL RECURSO DE REPOSICIÓN	187
1.	Plazo de interposición del recurso de reposición.	187
2.	Lugar de interposición del recurso de reposición.	189

3.	Forma de interposición del recurso de reposición	189
4.	Legitimados en el recurso de reposición	190
5.	Efectos de la interposición del recurso de reposición.	193
6.	Extensión del recurso de reposición	194
7.	Suspensión de la ejecución del acto en el recurso de reposición. Proce- dimiento	194
8.	Tramitación y resolución del recurso de reposición.	206
9.	Plazo de resolución del recurso de reposición.	207
10.	Resolución presunta del recurso de reposición	207
11.	Presentación telemática del recurso de reposición.	209
12.	Ejecución de la resolución estimatoria de un recurso de reposición y las obligaciones tributarias conexas.	210

CAPÍTULO VIII RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

SECCIÓN 1	GENERALIDADES	217
1.	Objeto y naturaleza de la reclamación económico-administrativa	217
2.	Incompatibilidad de la reclamación económico-administrativa con el recurso de reposición	245
SECCIÓN 2	ÁMBITO DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS	246
1.	La materia económico-administrativa	246
2.	Actos susceptibles de reclamación económico-administrativa	251
3.	Actos no impugnables en reclamación económico-administrativa	263
SECCIÓN 3	LOS ÓRGANOS ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS	265
1.	Organización de los órganos económico-administrativos	265
2.	Composición y funcionamiento del TEAC.	269
3.	Composición y funcionamiento de los TEAR, TEAL, Salas desconcentra- das y Dependencias provinciales y locales	271
4.	Órganos económico-administrativos unipersonales.	274
5.	Sala Especial para la Unificación de Doctrina	274
6.	Participación de las CCAA en los TEAR del Estado	275
7.	Competencias del TEAC	276
8.	Competencias de los TEAR y TEAL	282
9.	Competencias de los órganos económico-administrativos de las Comu- nidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía	284
10.	Cuantía de las reclamaciones económico-administrativas	285
11.	Acumulación de las reclamaciones económico-administrativas	293
12.	Actas de las sesiones de los órganos económico-administrativos	299
SECCIÓN 4	INTERESADOS	300
1.	Capacidad. Generalidades.	300
2.	Capacidad de obrar.	301

3.	Legitimación en la reclamación económico-administrativa	303
4.	Personas no legitimadas en la reclamación económico-administrativa. .	310
SECCIÓN 5 SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO		312
1.	Suspensión de la ejecución en la reclamación económico-administrati- va. Generalidades	312
2.	Suspensión automática de la ejecución en la reclamación económico- administrativa.	327
3.	Suspensión de la ejecución con prestación de otras garantías	331
4.	Suspensión de la ejecución sin garantías y de actos irregulares	336
5.	La suspensión de la tramitación del procedimiento económico-adminis- trativa hasta que se sustancie el procedimiento amistoso. La suspensión del ingreso de la deuda en los procedimientos amistosos	343
SECCIÓN 6 NORMAS COMUNES DEL PROCEDIMIENTO		348
1.	Generalidades y normas comunes del procedimiento económico-admi- nistrativo.	348
2.	La obtención de copias certificadas	349
3.	Presentación, desglose y devolución de documentos en el procedi- miento económico-administrativo	350
4.	Domicilio para notificaciones en el procedimiento económico-adminis- trativo	351
5.	Costas del procedimiento económico-administrativo.	354
6.	Utilización de medios electrónicos y telemáticos en el procedimiento económico-administrativo.	356
SECCIÓN 7 INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO		358
1.	Modalidades de la iniciación del procedimiento económico-administra- tivo	358
2.	Contenido del escrito de interposición de la reclamación económico- administrativa.	359
3.	Plazo de interposición de la reclamación económico-administrativa . .	362
4.	Órgano, lugar y medios de presentación de la reclamación económico- administrativa.	367
5.	Presentación telemática de la reclamación económico-administrativa . .	371
6.	Actuaciones iniciales en la reclamación económico-administrativa . . .	389
SECCIÓN 8 INSTRUCCIÓN		396
1.	Admisibilidad de la reclamación económico-administrativa	396
2.	Trámites para completar el expediente. Puesta de manifiesto en la re- clamación económico-administrativa	396
3.	Alegaciones en la reclamación económico-administrativa	397
4.	La prueba en la reclamación económico-administrativa.	399
5.	Incidentes en la reclamación económico-administrativa	399
6.	Extensión de la revisión en la reclamación económico-administrativa . .	401

SECCIÓN 9	TERMINACIÓN	406
1.	Desistimiento y renuncia a la petición de la reclamación económico-administrativa.	406
2.	Caducidad de la reclamación económico-administrativa	407
3.	Satisfacción extraprocésal de la reclamación económico-administrativa	408
4.	Resolución expresa de la reclamación económico-administrativa	408
5.	Otras modalidades de terminación del procedimiento económico-administrativo.	419
6.	Resoluciones de reclamaciones relativas a actuaciones u omisiones de particulares. Incumplimiento de la obligación de expedir factura	420
7.	La posibilidad de suspender el procedimiento económico-administrativo en espera de una resolución judicial	421
8.	El plazo máximo para resolver	422
SECCIÓN 10	EL RECURSO DE ANULACIÓN	423
1.	El recurso de anulación.	423

CAPÍTULO IX RECURSOS

SECCIÓN 1	GENERALIDADES DE LOS RECURSOS ECONÓMICO-ADMINISTRATIVOS	431
SECCIÓN 2	RECURSO DE ALZADA ORDINARIO	432
1.	Concepto y naturaleza del recurso de alzada ordinario	432
2.	Competencia y legitimación del recurso de alzada ordinario.	433
3.	Modalidades del recurso de alzada ordinario	435
4.	Plazo de acción del recurso de alzada ordinario	438
5.	Interposición del recurso de alzada ordinario	440
6.	Plazo de resolución del recurso de alzada ordinario	442
SECCIÓN 3	RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO	444
1.	Concepto y naturaleza del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio	444
2.	Competencia y legitimación del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio	445
3.	Procedimiento del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio	445
4.	Efectos del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.	446
SECCIÓN 4	RECURSO EXTRAORDINARIO PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA	448

SECCIÓN 5	RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN	450
1.	Concepto y naturaleza del recurso extraordinario de revisión	450
2.	Competencia y legitimación del recurso extraordinario de revisión	452
3.	Objeto y motivos de oposición del recurso extraordinario de revisión	452
4.	Procedimiento del recurso extraordinario de revisión	456

CAPÍTULO X PROCEDIMIENTO ABREVIADO

1.	Generalidades y ámbito de aplicación del procedimiento abreviado	461
2.	Procedimiento abreviado de la reclamación económico-administrativa	462

CAPÍTULO XI RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

1.	Recurso contencioso-administrativo	473
----	------------------------------------	-----

CAPÍTULO XII EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES

SECCIÓN 1	NORMAS GENERALES PARA LA EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS	477
1.	Generalidades de la ejecución de las resoluciones administrativas	477
2.	Momento de la ejecución de las resoluciones administrativas	478
3.	Contenido de la ejecución de las resoluciones administrativas	479
4.	Reducción proporcional de las garantías aportadas	489

SECCIÓN 2	NORMAS ESPECIALES PARA LA EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS	490
1.	Cumplimiento de la resolución económico-administrativa. El recurso contra la ejecución	490
2.	Extensión de efectos de las resoluciones económico-administrativas	493

SECCIÓN 3	BREVES REFLEXIONES AL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS, ATENDIENDO A SU CONTENIDO	495
1.	Inalterabilidad del contenido de la ejecución de la resolución económico-administrativa	495
2.	Ejecutoriedad de las resoluciones económico-administrativas	497
3.	Obligación de notificación de la ejecución de la resolución económico-administrativa	497
4.	Autonomía de los actos de ejecución de la resolución económico-administrativa	498
5.	Contenido de la ejecución. Resoluciones estimatorias y desestimatorias	501
1.1.1.	Anulación total del acto de que se trate, con práctica de uno nuevo	505

1.1.2.	Anulación total del acto de que se trate, sin posibilidad de practicar uno nuevo.	505
SECCIÓN 4 NORMAS ESPECIALES PARA LA EJECUCIÓN DE RESOLUCIONES JUDICIALES.		510
1.	Normas especiales para la ejecución de resoluciones judiciales	510
2.	Extensión de los efectos de las sentencias de la jurisdicción contencioso-administrativa	511
SECCIÓN 5 REEMBOLSO DEL COSTE DE LAS GARANTÍAS		513
1.	Generalidades y ámbito de aplicación del reembolso del coste de las garantías	513
2.	Garantías cuyo coste es objeto de reembolso	515
3.	Determinación del coste de las garantías prestadas	516
4.	Iniciación del procedimiento de reembolso del coste de las garantías	517
5.	Tramitación del reembolso del coste de las garantías	518
6.	Resolución del reembolso del coste de las garantías	519
7.	Ejecución del reembolso del coste de las garantías	519

FORMULARIOS

Nota a los modelos procesales de Revisión en vía administrativa

I. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN

- F1. Solicitud de declaración de nulidad
- F2. Trámite de audiencia en expediente de nulidad de un acto tributario
- F3. Trámite de audiencia en expediente de declaración de lesividad de un acto tributario
- F4. Solicitud de inicio de oficio del procedimiento de revocación
- F5. Trámite de audiencia en expediente de revocación de un acto tributario
- F6. Solicitud de rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos
- F7. Solicitud de devolución de ingresos indebidos. Ingreso realizado una vez prescrita la acción administrativa para exigir el pago del tributo (arts 32, 221.1.c) LGT y art. 15.1.a) RD. 520/2005)

II. RECURSO DE REPOSICIÓN

- F1. Recurso de Reposición con suspensión de la ejecución del acto recurrido
- F2. Recurso de reposición contra comprobación de valores con reserva del derecho a promover tasación pericial contradictoria
- F3. Fianza personal y solidaria garantizando la deuda reclamada durante la tramitación del recurso de reposición y reclamación económico-administrativa
- F4. Aval para suspender la ejecución de una liquidación recurrida en reposición (Código de aval "1")

III. RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

III.1. Disposiciones generales y competencias

- F1. Otorgamiento de representación procesal en reclamaciones económico-administrativas)
- F2. Apoderamiento con firma legalizada. Escrito de otorgamiento de representación
- F3. Revocación de poder de representación para reclamación económico-administrativa
- F4. Poder de representación para subsanación de defectos
- F5. Inicio de cuestión incidental
- F6. Cambio de domicilio fiscal a efectos de notificaciones
- F7. Solicitud de recusación
- F8. Solicitud de comparecencia de tercero-interesado
- F9. Comparecencia de causahabiente por fallecimiento del interesado
- F10. Reclamación de queja contra vicios de instrucción
- F11. Solicitud de copias certificadas de los documentos que integran el expediente administrativo

III.2. Suspensión

- F1. Solicitud de suspensión automática de la ejecución del acto recurrido, con aportación de aval bancario
- F2. Formalización de aval bancario garantizando la deuda reclamada que cubre la vía económico-administrativa, con efectos a la vía contencioso-administrativa
- F3. Aval para suspender la ejecución de una liquidación recurrida en vía económico-administrativa (Código de aval "2")
- F4. Solicitud de suspensión automática de la ejecución del acto recurrido con fianza personal
- F5. Fianza personal y solidaria garantizando la deuda reclamada, cubriendo la vía económico-administrativa y con efectos a la vía contencioso-administrativa
- F6. Solicitud de suspensión discrecional, sin garantía, de la ejecución del acto recurrido
- F7. Solicitud de suspensión discrecional, con garantía no tasada, de la ejecución del acto recurrido
- F8. Solicitud de suspensión en vía económico-administrativa por perjuicios de difícil o imposible reparación
- F9. Solicitud de suspensión de la ejecución del acto recurrido sin contenido económico
- F10. Solicitud de suspensión en reclamación económico-administrativa

III.3. Procedimiento

- F1. Interposición de la reclamación y solicitud de puesta de manifiesto de las actuaciones

- F2. Reclamación económico-administrativa contra una sanción tributaria, si se hubiera presentado previamente, reclamación contra la deuda tributaria de la que deriva
- F3. Solicitud de certificado acreditativo del silencio administrativo
- F4. Reclamación Económico Administrativa contra silencio administrativo. Alegaciones contra la resolución expresa posterior
- F5. Comunicación de interposición de la reclamación y solicitud de puesta de manifiesto de las actuaciones
- F6. Subsanción de defectos escrito de interposición
- F7. Impugnación de actuaciones tributarias reclamables
- F8. Comparecencia del sujeto contra el que se promueve la reclamación
- F9. Alegaciones en reclamaciones contra actos de repercusión tributaria
- F10. Alegaciones en reclamaciones contra actos de retención
- F11. Impugnación de actos de aplicación de los tributos en el procedimiento abreviado
- F12. Reclamación económico-administrativa contra comprobación de valores con reserva del derecho a promover tasación pericial contradictoria
- F13. Declaración expediente de gestión incompleto
- F14. Alegaciones posteriores a interposición de reclamación económico-administrativa
- F15. Acumulación objetiva inicial potestativa
- F16. Acumulación subjetiva inicial potestativa
- F17. Reclamación económico administrativa contra sanción tras interposición de reclamación económico administrativa contra la regulación
- F18. Aportación de pruebas propuestas
- F19. Alegaciones en el caso de extensión de la revisión acordada por el Tribunal Económico-Administrativo
- F20. Desistimiento de reclamación económico-administrativa
- F21. Solicitud de renuncia
- F22. Solicitud de tercero-interesado oponiéndose al desistimiento o renuncia del reclamante

IV. RECURSOS

- F1. Interposición de recurso de alzada ordinario
- F2. Interposición de recurso de anulación
- F3. Interposición recurso de anulación alegando que se ha declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación
- F4. Interposición recurso de anulación alegando que se ha declarado inexistentes las alegaciones presentadas
- F5. Interposición recurso de anulación alegando la incongruencia de la resolución
- F6. Recurso contra la ejecución, contra acto dictado por la AEAT ejecutando una resolución del Tribunal Regional sin que dispusiese retroacción de actuaciones

- F7. Recurso contra la ejecución, ejecución contra acto dictado por la AEAT ejecutando una resolución del Tribunal Regional disponiendo retroacción de actuaciones y reclamación de procedimiento general
- F8. Recurso contra la ejecución, contra acto dictado por la AEAT ejecutando una resolución del Tribunal Regional disponiendo retroacción de actuaciones y reclamación de procedimiento abreviado
- F9. Recurso extraordinario de revisión
- F10. Recurso extraordinario de revisión contra resolución firme de órgano económico-administrativo tras aparición de documentos de valor esencial para la decisión del asunto
- F11. Recurso extraordinario de revisión contra acto de aplicación de los tributos de un órgano de gestión tras aparición de documentos de valor esencial para la decisión del asunto
- F12. Recurso extraordinario de revisión contra resolución firme de un órgano administrativo por hallarse documentos o testimonios falsos en sentencia
- F13. Recurso extraordinario de revisión contra acto de aplicación de tributos de órgano de gestión por hallarse documentos o testimonios falsos en sentencia

V. EJECUCIÓN DE LAS RESOLUCIONES

- F1. Comunicación al tribunal de que se va a emitir la factura correspondiente
- F2. Comunicación al reclamado de que se va a emitir la factura correspondiente
- F3. Remisión copia de factura y escrito comunicando emisión nueva factura ante incumplimiento de resolución
- F4. Solicitud de extensión de efectos de una resolución económico-administrativa
- F5. Solicitud de extensión de efectos de sentencia
- F6. Solicitud de reembolso del coste de las garantías aportadas para suspender la ejecución de un acto tributario

GENERALIDADES EN LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA

La Administración Pública, cualquiera que sea su denominación (General, Tributaria, Laboral, Social, Universitaria) o naturaleza (Estatal, Autonómica, Local o Institucional), sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho. Esta afirmación, referida por el artículo 103.1 de la Constitución, es el eje sobre el que debe gravitar la actuación de la Administración.

Así pues, los “intereses generales” se configuran como un principio constitucionalizado, que debe estar presente y guiar cualquier actuación de la Administración. En efecto, el artículo 103.1 de la Constitución impone explícitamente a la Administración que sirva al interés público, pero además lo ha de hacer con “objetividad” y con “sometimiento pleno a la ley y al Derecho”. Estos dos límites, junto con otros no explícitamente citados en el precepto constitucional aunque intrínsecamente unidos a ellos, garantizan la interdicción de la búsqueda del fin sin atender a los medios, o lo que es lo mismo, “el fin no justifica los medios”, debiéndose reprobar aforismos tales como “*Cum finis est licitus, etiam media sunt licita*” (“Cuando el fin es lícito, también lo son los medios”).

La objetividad en el actuar de la Administración exigida en el artículo 103 excluye la utilización de medios discriminatorios o justificados en razones meramente subjetivas. De igual manera, aunque con una formulación más amplia, esa prosecución del interés público sólo podrá materializarse dentro de la legalidad, es decir, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

Por ello, la Administración, las Administraciones, incluidas en ellas las denominadas Institucionales, no gozan de un grado de autonomía de la voluntad similar al que es propio de los sujetos de derecho privado y su actuación está sujeta a la Ley y al Derecho y por ello cualquier actuación pública ilegal o injusta deben ser expulsadas del sistema por desviarse de búsqueda y prosecución del interés público.

Es más, en palabras de la Exposición de Motivos de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, LPAC, “(l)a esfera jurídica de derechos de los ciudadanos frente a la actuación de las Administraciones Públicas se encuentra protegida a través de una serie de instrumentos tanto de carácter reactivo, entre los que destaca el sistema de recursos administrativos o el control realizado por jueces y tribunales, como preventivo, a través del procedimiento administrativo, que es la expresión clara de que la Administración Pública actúa con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, como reza el artículo 103 de la Constitución”.

En fin, el artículo 103 establece los principios que deben regir la actuación de las Administraciones Públicas, entre los que destacan el de eficacia y el de legalidad, al imponer el sometimiento pleno de la actividad administrativa a la Ley y al Derecho. La materialización de estos principios se produce en el procedimiento, constituido por una serie de cauces formales que han de garantizar el adecuado equilibrio entre la eficacia de la actuación administrativa y la imprescindible salvaguarda de los derechos de los ciudadanos y las empresas, que deben ejercerse en condiciones básicas de igualdad en

cualquier parte del territorio, con independencia de la Administración con la que se relacionen sus titulares.

Nacen de ello, por disposición legal, dos grandes conceptos: el acto administrativo (singular o general) y el procedimiento; el primero, definido –aun con muchas variantes– por la Doctrina como “toda manifestación de voluntad, de deseo, de conocimiento o de juicio realizada por la Administración Pública, en el marco de un procedimiento y en el ejercicio de una potestad administrativa”; el segundo, entendido ex LPAC como el conjunto ordenado de trámites y actuaciones formalmente realizadas, según el cauce legalmente previsto, para dictar un acto administrativo o expresar la voluntad de la Administración.

Finalmente, se requiere –y no podía ser menos– que el acto administrativo y el procedimiento en el que se enmarca sea perfectos –salvo matices, como las “irregularidades no invalidantes”– de suerte tal que nace la idea de “validez” del acto y del procedimiento, que han de ser concurrentes, debiéndose expulsar del sistema los actos inválidos, en sí mismo considerados, o porque el procedimiento el que dimanan también lo sea. En otros términos, un acto administrativo es inválido cuando está viciado alguno de sus elementos o el procedimiento en que se enmarca, si bien, según la importancia y trascendencia del vicio de que se trate, la invalidez podrá alcanzar el grado de nulidad o de anulabilidad, pudiéndose afirmar que un acto es nulo con nulidad absoluta o de pleno derecho cuando su ineficacia es intrínseca y por ello carece *ab initio* de efectos jurídicos sin necesidad de su previa impugnación, mientras que es anulable cuando el acto infringe el ordenamiento jurídico, no reúne los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o causa indefensión de los interesados, o es realizado fuera del tiempo establecido, siendo el término o plazo indispensable para el propio acto, o lo que es lo mismo cuando concurre en él cualquier vicio o defecto que, sin poder ser calificado como mera irregularidad no invalidante, no pueda ser encajado en ninguno de los supuestos de nulidad de pleno derecho.

Como dijimos antes, frente a un acto administrativo o frente a un procedimiento inválido el ciudadano dispone de una serie de instrumentos de carácter reactivo, entre los que destaca el sistema de recursos administrativos o el control realizado por jueces y tribunales (recursos jurisdiccionales), sin perjuicio de que, eventualmente, frente a situaciones consolidadas (actos firmes en vía administrativa) la seguridad jurídica ceda en beneficio de la legalidad si ésta es vulnerada de manera radical, lo que obliga a analizar la concurrencia de motivos tasados y con talante restrictivo (STS de 13-05-2013, rec. 6165/2011) que permiten a la Administración, las más de las veces, accionar los denominados “procedimientos especiales de revisión”, conocida por la LPAC como “revisión de oficio” (arts. 106 y 107 LPAC).

Este esquema, así expuesto, gravita pues sobre los conceptos de acto, procedimiento, vicios que afectan a su validez, y mecanismos de reacción, y como tal, esta normado por la LPAC. Ahora bien, es la propia Ley común (Disposición adicional primera, LPAC) la que establece que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa, se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en las leyes especiales, como, en el caso, la Ley General Tributaria, previendo también dicha norma (art. 112 LPAC) que las leyes especiales –como la LGT– podrán sustituir el recurso de alzada del derecho común, en supuestos o

ámbitos sectoriales determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o Comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas, con respeto a los principios, garantías y plazos que la presente Ley reconoce a las personas y a los interesados en todo procedimiento administrativo.

Como el lector habrá advertido, en el ámbito que es el que nos ocupa, el tributario, las potestades administrativas de revisión van a gozar de un tratamiento legal singular, porque singular es, al menos así se entiende, el bien jurídico que con ello se tutela: el Erario, la Hacienda Pública.

Así las cosas, el legislador tributario, en concreto, la LGT asume como propio el esquema citado; pero establece tantas singularidades que van a permitir afirmar, sin lugar a dudas, que la REVISIÓN TRIBUTARIA es realmente especial, respecto al régimen jurídico común pudiéndose predicar –y de ahí su importancia– que estamos en presencia de un Cuero legal, propio, que merece –y ello es el motivo de la presente obra– un análisis pormenorizado de sus elementos, como en su momento, veremos.

Ello no obstante, dejamos aquí apuntadas, las mayores diferencias, a la sazón, especialidades que justifican –ya se ha dicho– la razón de ser de esta Obra y que reflejaremos, visualmente, en los Cuadros sinópticos que acompañamos y que, entre otras, son las siguientes:

Primero: En lo que se refiere a su denominación, el Título V de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, LPAC, se refiere a la REVISIÓN DE LOS ACTOS EN VÍA ADMINISTRATIVA mientras que su homólogo Título V, LGT se refiere, de entrada, a la REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA. Desaparece, y el lector lo advertirá, la referencia al “acto” administrativo, toda vez que ese concepto, el acto, se desdibuja y perfila mediante un concepto propio: el “acto de aplicación del tributo” vid. art. 6, 103.3 y 213 LGT 2003, entre otros.

Segundo: Desaparece en el orden tributario la posibilidad de revisar de oficio las denominadas “disposiciones”, esto es, actos administrativos generales, tales como Reglamentos y normas de inferior rango, tales como Órdenes, Ordenanzas y similares.

Tercero: La LGT contempla, si bien ubicado de manera errónea, la Devolución de Ingresos Indevidos, como un Procedimiento especial de revisión (art. 221 LGT 2003), instituto completamente desconocido para la LPAC.

Es más, y en su momento se verá, la Devolución de Ingresos Indevidos –como tal– encuentra su verdadero régimen legal en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, RGRVA.

Cuarto: La LPAC sólo refiere la Revisión a las denominadas “resoluciones” entendidas éstas, con carácter general, como los actos finalizadores del procedimiento administrativo (art. 84 LPC); la LGT, en la especialidad que nos ocupa, no desconoce la existencia, juntos con las Resoluciones, o actos finales, de lo que podríamos llamar “actos iniciales” impugnables, como sería el caso de la providencia de apremio, incluso de la existencia de actos mediales o instrumentales, con sustantividad propia, como las Diligencias de embargo, impugnables, unos y otros de forma autónoma, si bien por motivos tasados (art. 167 y 171 LGT 2003).

Quinto: A la Revocación se refiere el art. 109 LPAC previendo que las Administraciones Públicas podrán revocar, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, “/.../ sus actos de gravamen o desfavorables”, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, ni sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico; mientras, la LGT dispone que la Administración tributaria “/.../ podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.”.

Adviértase dos extremos: 1.- La LGT amplía la revocación a todo tipo de actos, favorables o desfavorables, siempre que, en todo caso, se beneficie al interesado (obligado tributario), y 2.- la LGT limita -y en su momento se verá- a tres los supuestos que permiten incoar este Procedimiento especial, a saber: a) cuando se estime que infringen manifiestamente la ley; b) cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o c) cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

Sexto: La LPAC asume la existencia de un único procedimiento administrativo, el denominado Procedimiento Administrativo Común, previendo especialidades en la resolución de los de carácter sancionador y de responsabilidad patrimonial (arts. 90 y 91 LPAC) y la existencia de la “Tramitación simplificada del procedimiento administrativo común” cuando razones de interés público o la falta de complejidad del procedimiento así lo aconsejen.

La LGT –advertida su especificidad- contempla, a los efectos que nos ocupa, la existencia de (especialidades) en los procedimientos tributarios (arts. 98 y ss. LGT 2003) pero es más, la de lo que se viene en conocer como procedimientos de gestión tributaria, de inspección, de recaudación y sancionador, que, atemperando su singularidad, van más allá de lo que serían meras especialidades procedimentales.

Séptimo: La LPAC se refiere al Recurso de Reposición como aquél que haya de promoverse potestativamente contra “actos administrativos que pongan fin a la vía administrativa” (art. 112 y 123 LGT 2003) ante el mismo órgano que los hubiera dictado o ser impugnados directamente ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo; mientras que la LGT se refiere a Reposición como el Recurso que, potestativamente, haya de promoverse contra los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa, previendo su carácter previo a la reclamación económico-administrativa (art. 222 LGT 2003).

Octavo: El Recurso de alzada (art. 112 LPAC) se sustituye en el ámbito económico-administrativo por la denominada “reclamación económico-administrativa” y los diversos recursos que participan de su naturaleza.

En efecto, la LPAC prevé que en supuestos o ámbitos sectoriales determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, ante órganos colegiados o Comisiones específicas no sometidas a instrucciones jerárquicas, con respeto a los principios, garantías y plazos que la presente Ley reconoce a las personas y a los interesados en todo procedimiento administrativo.

1. GENERALIDADES DE LA RECTIFICACIÓN DE ERRORES. CONCEPTO DE ERROR MATERIAL O DE HECHO

A través de este procedimiento, el órgano u organismo que hubiere dictado un acto o resolución puede rectificar, en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho o aritméticos que aquellos padezcan, **siempre que no hubiere transcurrido el plazo de prescripción**. En particular, se rectifican los errores de hecho que resulten de los propios documentos incorporados al expediente (v. gr., nombre o apellidos del interesado, su domicilio, fechas, ...). La resolución que se adopte, pues, corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica (art. 220.1 LGT 2003). En puridad, no existe "plazo de prescripción para rectificar errores", sino, más bien, por ejemplo, y ex art. 66 LGT 2003 el del *"derecho a solicitar (...) las devoluciones de ingresos indebidos"*. Así pues, el plazo de prescripción referido por el art. 220 LGT 2003 hay que entenderlo que lo es respecto del plazo de prescripción del derecho al que se refiere el acto de aplicación del tributo de que se trate; por ejemplo, en el caso "una liquidación tributaria a pagar" puede decirse que el derecho del contribuyente a instar la rectificación de errores de una Liquidación tributaria prescribe cuando prescribe el derecho a instar su revisión y solicitar el ingreso indebido, si ese fuera el fin.

Así pues, este procedimiento tiene por objeto rectificar un acto administrativo viciado o irregular, pero no supone, de ninguna forma, ni sustituirlo ni anularlo ni revocarlo; en otros términos, el acto sigue siendo el mismo desde su emisión y mantiene sus plenos efectos, sólo se reforma o depura en aquella parte defectuosa. Así pues, en el procedimiento de rectificación no se impugna el acto, sino lo que se pretende es su subsanación. Aún más, por su propia naturaleza quedan al margen de este procedimiento los errores padecidos por los obligados tributarios a la hora de cumplimentar sus declaraciones o formular sus autoliquidaciones, para lo que existen sendos mecanismos de rectificación según resulte, o no, un ingreso indebido o, en su caso, no existiendo ingreso se genere un perjuicio en el interesado de cualquier tipo: declaraciones o autoliquidaciones complementarias o el mecanismo de la impugnación de la autoliquidación (arts. 122 y 120 LGT 2003).

En palabras del Tribunal Supremo, *"la facultad de corrección de errores no constituye, pues, un procedimiento revisor, por cuanto su objetivo no es anular ni sustituir el acto que padece el error, sino, bien al contrario, mantenerlo subsanado el defecto. Por eso no puede emplearse esta vía cuando lo que se pretende es la revocación del acto, o la alteración de su contenido esencial, o de alguno de sus extremos o elementos sustanciales"* (STS 6-10-1994).

Concepto de error material o de hecho

La definición del error material o de hecho es reiterada en nuestra jurisprudencia; así, se establece que el error material o de hecho ha de tener, para merecer dicha calificación las siguientes características (por todas, STS 28-9-1992):

1.º Evidente, indiscutible o manifiesto, es decir, que implique la evidencia por sí solo, autenticándose por sí misma, con realidad autónoma.

2.º Tener realidad independiente de toda opinión o criterio interpretativo de las normas jurídicas aplicables.

3.º Poder observarse y apreciarse con los datos obrantes en el expediente administrativo.

4.º Poder rectificarse sin que padezca la subsistencia jurídica del acto administrativo que lo contiene; es decir, que la rectificación no equivalga a la anulación, revocación o sustitución del mismo.

Ejemplo:

Juan De Spiste recibe determinada liquidación tributaria en la que, por lo que es del caso, se advierte un error en la suma de las deducciones de la cuota, pues donde dice "total: 120 euros", debe decir "total: 210 euros". Pasados 45 días desde su recepción, D. Juan advierte dicho error. ¿Qué puede hacer D. Juan?

Instar de la Oficina gestora la rectificación del error aritmético padecido en la citada liquidación.

El error de hecho o material se caracteriza porque versa sobre un hecho, cosa o suceso, esto es, sobre una realidad independiente de toda opinión, criterio particular o calificación, estando excluido de su ámbito todo aquello que se refiere a cuestiones de derecho, valoración de pruebas, interpretaciones de normas jurídicas y calificaciones jurídicas. Sin embargo, en la práctica no resulta fácil separar el error de hecho y el error de derecho, por lo que es frecuente que la Administración o el contribuyente pretendan revisar al socaire de unos pretendidos errores de hecho verdaderos errores de derecho.

Específicamente, no tiene la consideración de error material, la consignación en un acuerdo de liquidación de intereses de demora como consecuencia de la suspensión de la ejecución de una deuda tributaria, de los porcentajes correspondientes al interés legal vigente durante el período de devengo, en lugar de los correspondientes al interés legal incrementado, cuando en dicho acuerdo no se especificaba expresamente cuál de los dos resultaba aplicable, pues ambos son calificados en el artículo 26.6 como intereses de demora (Res. TEAC 00/01209/2010/00/00, de 24-04-2012); ni la pretendida o advertida incongruencia de una resolución económico-administrativa, ni la omisión del trámite de audiencia (para sustentar una rectificación de error material, el posible error debe formar parte de la propia resolución y no constar en un acto diferente aunque forme parte del mismo procedimiento) ni, en fin, la modificación de la renuncia a la devolución inicialmente consignada al presentar la autoliquidación de renta (se trata de un acto de revocación de la voluntad inicialmente manifestada). Por su parte, si se practicaron liquidaciones anuales en lugar de trimestrales, el advertido defecto es un defecto sustantivo o de derecho del que adolecía la liquidación originaria y que afecta directamente al fondo de la cuestión por cuanto va mucho más allá del defecto material, de hecho o aritmético a que se refiere el artículo 220 de la LGT; es un vicio que se refiere a cuestiones de fondo

de la liquidación y que se debió impugnar por el reclamante en los recursos procedentes contra la misma (Res. TEAC 22-09-2015, Rec. 6857/2013). En este orden de cosas, el cambio normativo operado en el artículo 220 LGT respecto del antiguo artículo 156 de la LGT de 1963 supone una ampliación del concepto de error de hecho, incluyendo el que resulta de los propios documentos incorporados al expediente. Al error en la manifestación de la voluntad se añade el error que se produce en la formación de la voluntad del órgano, lo cual altera la naturaleza del procedimiento de rectificación de errores respecto del antiguo, porque para corregir el error en la formación de la voluntad, error que afecta al propio supuesto de hecho controvertido, es necesario alterar su esencia, llegando incluso a la anulación del acto si procede.

2. INICIACIÓN E INSTRUCCIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE ERRORES

El procedimiento para la rectificación del error podrá iniciarse de oficio o a instancia del interesado (art. 220.1 LGT 2003).

En el primer caso, el expediente se iniciará previo acuerdo del órgano competente que incorporará la propuesta de rectificación y que será remitida al interesado para que éste pueda, en su caso, efectuar alegaciones en el plazo de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta (art. 13.1 RGRVA). Cuando la rectificación se haga en beneficio de los interesados, se podrá notificar directamente la resolución del procedimiento (art. 13.1 párrafo segundo RGRVA). La omisión del trámite de audiencia citada se califica de anulable (Res. TEAC 00/03585/2011/00/00 de 13-05-2014).

De iniciarse el procedimiento a instancia de parte interesada, deberá presentarse escrito con las menciones contenidas en el art. 2 RGRVA; en estos casos, la Administración podrá resolver directamente lo que proceda, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos, alegaciones o pruebas que las presentadas por el interesado. En caso contrario, deberá notificar la propuesta de resolución para que el interesado pueda alegar lo que convenga a su derecho en el plazo de quince días contados a partir del día siguiente al de la notificación de la propuesta (art. 13.2 RGRVA).

Se podrá suspender la ejecución de los actos administrativos sin necesidad de aportar garantía cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho (art. 13.3 RGRVA). Por lo demás, ninguna norma impide que, una vez subsanado un error material respecto de un determinado acto, la Administración posteriormente no pueda subsanar un segundo error material apreciado respecto del mismo acto (Res. TEAC 00/3281/2019, de 20-04-2021).

3. RESOLUCIÓN EL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE ERRORES

La competencia para su resolución la tiene atribuida el mismo órgano que dictó el acto o resolución que se revisa [arts. 220.1, 229.1.e) y 229.2.c) LGT 2003].

Este procedimiento está sujeto a plazo máximo de resolución, señalado en seis meses desde que se presentó la solicitud por el interesado o desde que se notificó el acuerdo de iniciación del procedimiento (art. 220.2 párrafo primero LGT 2003). Señálese que el citado plazo máximo es de "notificación de la resolución expresa" por lo que, a los citados efectos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Por su parte, los efectos que produce la resolución presunta, será la caducidad del procedimiento –si éste se inició de oficio– o la desestimación por silencio administrativo de la solicitud –si se hubiese iniciado a instancia del interesado–.

Obviamente, la caducidad del procedimiento deberá ser declarada de forma expresa por la Administración actuante, mediante resolución en la que dé por concluido el expediente y proceda el archivo de las actuaciones (art. 220.2 párrafo segundo LGT 2003).

Por último, las resoluciones que se adopten son definitivas y, por ello, serán susceptibles de los recursos de reposición y reclamación económico-administrativa (art. 220.3 LGT 2003), excepción hecha de las resoluciones de rectificación de errores dictadas por los órganos económico-administrativos, al no estar prevista dicha posibilidad en la normativa vigente; en este caso, una posibilidad de la que dispone el contribuyente –amén del ejercicio de las acciones contencioso-administrativas– puede ser la de solicitar por la vía del incidente (art. 239.6 LGT 2003) la revisión de la resolución del órgano económico-administrativo que estima, o no, la rectificación del error inicialmente deducida.

4. PRESENTACIÓN TELEMÁTICA DEL PROCEDIMIENTO DE RECTIFICACIÓN DE ERRORES

En orden a la presentación telemática de las solicitudes de rectificación de Errores Materiales, la Resolución de 11 de diciembre de 2001, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, regula la presentación por vía telemática de recursos de reposición y otras solicitudes de carácter tributario (BOE 311, de 28-12-2001) y prevé la posibilidad de presentar ante los órganos de la AEAT esta solicitud por vía telemática.

Debe recordarse que, para ello, el interesado se ha de hallar en posesión de un Certificado de Firma Electrónica, expedido por el órgano competente e instalado en su ordenador. Una vez obtenido, deberá acceder a la página web de la AEAT (www.agenciatributaria.es) y seguir la ruta que allí se señala en el marco de la Oficina Virtual: Inicio / Oficina Virtual / Registro de documentos electrónicos / Interposición de recursos y solicitudes de revisión / Presentación de solicitudes.

Procedimientos especiales de revisión. Error (art. 220 LGT 2003)

SUBJETIVOS	OBJETIVOS	FORMALES
¿Ante quién? El órgano que hubiese dictado el acto o resolución.	¿Qué? Todo tipo de actos, resoluciones y sanciones, firmes o no, favorables o desfavorables, en beneficio o en perjuicio de los interesados.	¿Cómo? Art. 2 RGRVA Art. 3 RGRVA

3. SATISFACCIÓN EXTRAPROCESAL DE LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

Existe satisfacción extraprocesal cuando la Administración, iniciado un proceso de revisión reconoce, con posterioridad y a través del procedimiento administrativo concreto (v. gr., revocación, rectificación de errores, etc.) y distinto al que determinó el nacimiento del acto impugnado, totalmente las pretensiones de la parte demandante.

La satisfacción extraprocesal despliega sus efectos en el proceso anterior abierto como consecuencia del acto que se revoca o anula, produciendo necesariamente su terminación, por lo que el proceso mismo debe terminar, al no existir ya pretensiones que puedan ser reconocidas o satisfechas por el órgano en cuestión.

Cuando se produzca la renuncia o desistimiento del reclamante, la caducidad de la instancia o la satisfacción extraprocesal, el tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones, acuerdo que podrá ser dictado por un órgano unipersonal y cuya revisión, en vía administrativa, sólo será posible mediante el denominado "recurso de anulación" dispuesto en el artículo 241 bis LGT 2003.

Específicamente, planteada reclamación económico-administrativa ante el TEAR, si se recurre ante el TEAC al considerar que estaba desestimada por silencio, si posteriormente el TEAR resuelve favorablemente al recurrente, lo que procede es que el TEAC archive las actuaciones por satisfacción extraprocesal (Res. TEAC 17.07.2014, 00/01699/2011/00/00).

Junto a este "instituto" la Doctrina menciona la denominada "inexistencia sobrevenida" o "pérdida sobrevenida" que se define como aquella forma o modo de terminación del mismo que se fundamenta en la aparición de una realidad extraprocesal que priva o hace desaparecer el interés legítimo a obtener la tutela pretendida; por ejemplo, la anulación de la liquidación –por sentencia sobrevenida- comporta la consiguiente anulación de la sanción, por pérdida de objeto (STS de 22-11-2013, rec. 3720/2011).

Ambas son manifestaciones diferentes de que el proceso ha perdido su interés al objeto de obtener la tutela judicial pretendida, que no sólo deriva de haberse obtenido extraprocesalmente la satisfacción de dicho interés sino de «cualquier otra causa» STS de 29-01-2013, rec. 726/2010 y STS de 14-03-2011, rec. 511/2009.

4. RESOLUCIÓN EXPRESA DE LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

La resolución se conceptúa como el acto del órgano competente que decide la adecuación conforme a derecho del acto impugnado, declarando, en su caso, su nulidad o anulación y decretando, si ha lugar a ello, la adopción de las medidas necesarias tendientes a reparar la situación jurídica.

Tres caracteres priman en la regulación normativa de la resolución; su carácter inexcusable (art. 239.1 LGT 2003), su contenido (art. 239.2 LGT 2003) y el plazo en que ésta ha de dictarse (art. 240 LGT 2003).

1. Carácter inexcusable

Los Tribunales Económico-administrativos, no podrán abstenerse de resolver ninguna reclamación sometida a su conocimiento, ni aun a pretexto de duda racional, ni deficiencia en los preceptos legales, lo que es consecuencia directa del derecho a obtener la tutela efectiva de jueces y tribunales que consagra el art. 24 CE 1978, y tiene su acogida, con carácter general, en el art. 1.7.º CC 1889, y con carácter especial, en el orden administrativo, en el art. 98 LPAC 39/2015, que impone a los órganos administrativos el deber de resolver en todo caso los procedimientos, incluso si se han extendido de los plazos marcados para ello (art. 240.1 in fine LGT 2003).

Tres precisiones cabe efectuar:

- La primera, que el deber de resolver no supone necesariamente, el enjuiciamiento del fondo del asunto, sino que lo que comporta es, técnicamente, el enjuiciamiento del acto impugnado con las normas de derecho sustantivo y formal (v. gr., faltando algún requisito de admisibilidad de la reclamación, y no subsanado aquél en tiempo y forma, el órgano resolverá, pero declarando la inadmisibilidad de la reclamación).

- La segunda, que la técnica de la resolución presunta no exonera al órgano del deber de resolver, en todo caso, de los asuntos de que conozca, sin que el hecho de dictar resolución fuera de los plazos sea causa de invalidez sino tan sólo presupuesto para exigir responsabilidad del funcionario causante de la demora, si a ello hubiera lugar.

- Finalmente, interpuesto recurso contencioso-administrativo contra la desestimación presunta, por silencio administrativo, de la reclamación formulada ante un órgano revisor económico-administrativo, este puede dictar resolución expresa, de forma extemporánea, declarando la inadmisibilidad de la reclamación cuando constate la superación del plazo máximo para interponerla. La resolución expresa del órgano revisor, dictada fuera de plazo, que declara la inadmisibilidad de la reclamación por ser extemporánea, no incurre en reformatio in peius ni en ninguna otra infracción del ordenamiento jurídico, pues la revisión del fondo del asunto requiere de una reclamación válida y tempestivamente interpuesta. En tales casos, el juez a quo competente para resolver el recurso contencioso-administrativo debe enjuiciar la conformidad a derecho de la decisión sobre inadmisibilidad declarada de forma extemporánea por el órgano administrativo y, solo en el caso de que concluya que no era ajustada a derecho, examinar el fondo del asunto (STS 9 de octubre de 2024, rec. 1628/2023).

2. Contenido de la resolución

El art. 239.2 LGT 2003 establece la estructura y el contenido de la resolución en la que se han de señalar, de una parte, los hechos alegados y aquellos otros derivados del expediente que sean relevantes para las cuestiones a resolver, de otra, los fundamentos jurídicos de la resolución y, por último, el fallo, en el que se resolverán todas las cuestiones suscitadas en el expediente hayan sido o no planteadas por los interesados.

El fallo contendrá alguna de los pronunciamientos siguientes:

- a) Inadmisibilidad de la reclamación o recurso.
- b) Estimación de la reclamación o recurso, declarando no ser conforme a derecho y anulando total o parcialmente el acto reclamado o recurrido por razones de derecho sustantivo o defectos formales; en su caso, especificará las medidas a adoptar para ajustar a derecho el acto objeto de reclamación o recurso que, tratándose de defectos formales, supone la retroacción de las actuaciones de las que dimana al acto anulado al momento procesal oportuno sin que, en estos casos, sea exigible un pronunciamiento sobre el fondo del asunto (Res. TEAC 00/4699/00/00 de 02/06/2015).

Excepcionalmente, y de forma novedosa, el artículo 239.6 LGT 2003, en relación con los procedimientos relativos a la obligación de expedir facturas, fija el protocolo por el cual se soluciona la negativa u obstrucción a entregarla por el reclamado; habilitando al reclamante a expedirla por cuenta de quien a ello estaba obligado (el reclamado); debiendo remitir aquél copia de la misma al Tribunal, al obligado y a la AEAT en orden a remediar o desbloquear la situación que la negativa del obligado a expedirla provocó, mientras que el art. 239.7 LGT 2003 se recogen los efectos que ha de tener la resolución que afecte a una liquidación conexas del mismo obligado tributario con arreglo a lo previsto en el artículo 68.9 LGT 2003, en este sentido: en ejecución de una resolución que estime total o parcialmente la reclamación contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 LGT 2003, se regularizará la obligación conexas distinta de la recurrida en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación. Si de dicha regularización resultase la anulación de la liquidación de la obligación conexas distinta de la recurrida y la práctica de una nueva liquidación que se ajuste a lo resuelto por el Tribunal, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 26.5 LGT 2003.

En este orden de cosas, la resolución estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal. Con excepción del supuesto de "retroacción de las actuaciones" -en cuyo caso, la liquidación que se dictó lo será en el seno del originario procedimiento de aplicación del tributo- ya citado, 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. De suyo (art. 239.3 párrafo 3 LGT 2003 y art. 66.2 RGRVA 2005) y 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. (Res. TEAC de 24-10-2022, rec. 6854/2021) quedando expedita la vía

contenciosa administrativa en caso de su incumplimiento (Resolución TEAC de 22-04-2024, Rec. 7809/2023).

Cabe recordar, aquí y ahora, que, en las estimaciones parciales por razones de fondo, cuando se trata de actuaciones inspectoras que, conforme a la doctrina sentada por la STS de 27-09-2022, rec. 5625/2020), Sentencia nº 1197/2022, cuando la resolución económico administrativa a ejecutar consista en la anulación, por motivos de fondo, del acuerdo de liquidación en un procedimiento inspector, el órgano administrativo debe notificar el correspondiente acuerdo de ejecución en el plazo de un mes previsto en los artículos 239.3 LGT 2003 y art. 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, a contar desde el día en que la resolución del tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, incluido el registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales. La consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en los referidos preceptos, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo. Este criterio supone un cambio de criterio respecto al de la resolución del TEAC de 21-05-2019, rec. 5315-2018, (Res. TEAC de 20-10-2022, rec. 3119/2022).

En la actualidad, con todo, late un profundo debate doctrinal respecto del citado plazo del mes, su cómputo, su incumplimiento y, en fin, sus efectos. En efecto, se cuestiona si el incumplimiento del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA -y, paralelamente, en la actualidad, en el artículo 239.3 LGT 2003-, conforme a lo dispuesto en los artículos 47 y 48 LPAC 39/2015 determina una mera irregularidad no invalidante (Resolución TEAC de 13-11-2018, rec. 7558/2015) o no, con los efectos jurídicos que contempla la normativa vigente, como sería -ya se ha dicho- la imposibilidad de exigir intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo de un mes prevista en el artículo 239.3 de la Ley General Tributaria. Especialmente, si de sanciones tributarias anuladas se trata, la Administración tributaria puede, en ejecución de la resolución anulatoria, dictar una nueva resolución que sustituya a la anulada, en el plazo de un mes, de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (STS de 21-09-2020, Rec. 5684/2017).

Ahora bien, cuando se ha anulado una sanción por haber sido anulada la liquidación de la que trae causa, y sea posible emitir una liquidación posterior sobre el mismo concepto y ejercicio, el que pueda dictarse la correspondiente sanción o ello vulnere el principio ne bis in idem en su vertiente procedimental (STS 1773/2010, de 22.03.2010, Recurso 997/2006) depende de la naturaleza del defecto que haya causado la anulación de la liquidación, pues de ello dependerá también el carácter del pronunciamiento anulatorio de la sanción.

La revisión de un acto de aplicación del tributo, de una actuación tributaria, de una sanción tributaria y, con matices, la de la «acción de pago» de las obligaciones tributarias pecuniarias, es definida como toda acción, sometida a procedimiento, en cuya virtud la propia Administración vuelve sobre aquellos, de oficio o a instancia de los interesados, a efectos de su modificación, rectificación o desaparición, depurando los vicios o defectos, de nulidad o anulabilidad, sustantivos, formales o de los procedimientos en los que se integran, con las inherentes consecuencias que ello conlleva, incluso rectificando los errores de hecho o materiales de los que adolezcan.

Esta obra se constituye como la guía más completa del mercado para aprovechar todas las posibilidades que ofrecen los procedimientos especiales de revisión administrativa y, singularmente, las denominadas «reclamaciones económico-administrativas» con la finalidad antes citada.

Con un enfoque práctico, pero riguroso y completo, se incluyen numerosos ejemplos, cuadros y llamadas de atención sobre los aspectos principales a destacar en cada apartado, así como la casuística y ejemplos que permiten entender mejor los casos particulares, incorporando la doctrina más reciente de la Dirección General de Tributos, del Tribunal Económico-Administrativo Central, y la de los Tribunales que se integran en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

El libro incorpora además numerosos modelos y formularios de relación con la Administración tributaria y de interposición de todo tipo de solicitudes, procedimientos especiales y recursos.

La segunda edición de la obra se pone al día incorporando los criterios doctrinales y jurisprudenciales más recientes y de mayor relevancia que afectan al procedimiento de revisión en vía administrativa y actualizando los formularios y modelos de comunicación.

ISBN: 978-84-9954-908-8

