

TEMA 13. PROCEDIMIENTOS DE REVISION DE LOS TRIBUTOS.

- 1.- La revisión en vía administrativa. Marco normativo.
- 2.- Procedimientos especiales de revisión.
- 3.- Recursos.
 - 3.1.- El recurso de reposición.
 - 3.2.- Las reclamaciones económico-administrativas.
 - 3.2.1.- Los tribunales económico-administrativos.
 - 3.2.2.- Procedimiento en primera o única instancia y en alzada. Recurso de anulación.
 - 3.2.3.- Recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio y para unificación de doctrina.
 - 3.2.4.- Recurso extraordinario de revisión.
- 4.- Procedimiento ante los Tribunales de Justicia.

1.- La revisión en vía administrativa. Marco normativo.

En el ámbito administrativo general, y en el tributario en especial, lógicamente, también, los sujetos que tienen una discrepancia con respecto a un acto administrativo y pretenden que se declare que no es adecuado a derecho no pueden atacarlo directamente ante los Tribunales de justicia; es decir, no pueden demandar a la Administración directamente. Antes de acudir a los Tribunales de justicia deben de impugnar el acto ante la propia Administración; a esto se le suele llamar interponer recursos. De esta forma, las controversias se tienen que someter a un primer examen por parte de la propia Administración que dictó el acto, y sólo cuando en la vía administrativa no se resuelva la cuestión de forma satisfactoria a juicio del recurrente se abre la vía del proceso contencioso-administrativo ante los Tribunales de Justicia.

Las vías de revisión administrativa previstas por la LGT son tres:

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición, que tiene carácter potestativo.
- c) La reclamación económico-administrativa, que es la vía que se tiene que agotar para poder acudir al contencioso administrativo.

La regulación básica de estos procedimientos se encuentra en la Ley General Tributaria. El Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión.

2.- Procedimientos especiales de revisión.

Con independencia de la vía de los recursos o reclamaciones, la LGT prevé una serie de procedimientos especiales, con diverso fundamento.

Señala el artículo 216 de la LGT que son procedimientos especiales de revisión los de:

- a) Revisión de actos nulos de pleno derecho.

- b) Declaración de lesividad de actos anulables.
- c) Revocación.
- d) Rectificación de errores.
- e) Devolución de ingresos indebidos.

a) Procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho, (artículo 217).

Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en determinados supuestos en los que el vicio que les afecta es de extraordinaria gravedad, como por ejemplo, cuando los dicta un órgano manifiestamente incompetente o cuando son constitutivos de delito.

Las causas de nulidad previstas por la LGT son:

Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.

Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.

Que tengan un contenido imposible.

Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.

Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.

Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.

Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

b) Declaración de lesividad de actos anulables, (artículo 218).

La Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos o resoluciones. Sin embargo, la Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento.

c) Revocación, (artículo 219).

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.

La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

d) Rectificación de errores, (artículo 220).

El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores

materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

e) Devolución de ingresos indebidos, (artículo 221).

El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.
- b) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.
- c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.
- d) Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

3.- Recursos.

Aparte de los procedimientos especiales recién vistos, pensados para circunstancias muy concretas, la ley regula la vía de los recursos, es decir, de los procedimientos mediante los que un sujeto puede impugnar un acto administrativo.

La interposición de un recurso, (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa), no evita la ejecución del acto. La ejecución sólo se suspende si el sujeto garantiza la deuda, si se han producido errores materiales, aritméticos o de hecho, o si el tribunal económico administrativo estima que de ejecutarse el acto se podrían producir para el sujeto daños de imposible o difícil reparación. Una excepción a esto son las sanciones: la ejecución de las sanciones tributarias, como ya se ha puesto de manifiesto en el tema correspondiente, y por aplicación del principio de presunción de inocencia, se suspende por la mera interposición de recurso contra ellas, hasta que el acto sea firme en vía administrativa.

3.1.- El recurso de reposición, (artículos 222 a 225).

Caracteres y efectos.

- a) Se interpone ante el propio órgano que dictó el acto.
- b) Es previo a la reclamación económico-administrativa.
- c) Es potestativo para el interesado, que puede interponer directamente la reclamación económico-administrativa. Es decir, puede optar por recurrir en reposición y posteriormente en la vía económico administrativa, o ir directamente a esta última. Lo que no puede hacer es simultanear ambos recursos.

La interposición del recurso de reposición se ha de hacer en el plazo de un mes desde la notificación del acto que se pretende impugnar. El plazo de resolución es también de un mes, desde la interposición del recurso. Si no se ha notificado la resolución expresa en el plazo de un mes, el sujeto puede considerar desestimado su recurso por silencio administrativo, y tiene abierta la vía de la reclamación económico-administrativa. Es decir, el sujeto puede encontrarse con diversas situaciones:

- La Administración le notifica una resolución expresa antes de un mes. Si es estimatoria ha logrado su objetivo. Si no lo es, desde ese día comienza a computar el plazo para interponer la reclamación económico-administrativa.
- La Administración no le notifica resolución alguna en el plazo de un mes:
 - o El sujeto puede optar por esperar la notificación de la resolución expresa, (que inexcusablemente y en todo caso, aunque haya transcurrido el plazo de silencio, debe de hacerse), y a partir de dicha notificación, sea cuando sea, dispone de plazo para interponer la reclamación económico administrativa.
 - o El sujeto también puede considerar desestimado su recurso por silencio administrativo e interponer la reclamación en el mes siguiente contado desde el final del mes de silencio administrativo, (los Tribunales de Justicia vienen admitiendo que la reclamación se ha interpuesto en plazo aunque se interponga fuera de este plazo de un mes).

3.2.- Las reclamaciones económico-administrativas, (artículos 226 a 248).

La vía económico administrativa es el cauce ordinario de revisión administrativa para la materia tributaria. Constituye la vía administrativa previa que hay que agotar para poder acudir a los Tribunales de Justicia. Esta vía no es voluntaria u opcional, como el recurso de reposición, sino obligatoria.

Los caracteres de la reclamación económico-administrativa son los siguientes:

- a) Es un recurso administrativo, especial por la materia y por los órganos que lo conocen, pero un mero recurso administrativo.
- b) Son competentes para conocer de él los tribunales económico-administrativos, órganos del Ministerio de Economía y Hacienda, pero con autonomía funcional respecto de los órganos de gestión.
- c) Constituye la vía previa que es preciso agotar para acudir a la vía judicial.
- d) Según la cuantía del asunto, puede desarrollarse en única o en doble instancia, aparte de ciertas materias específicas y ciertos recursos extraordinarios para supuestos concretos. En los supuestos de doble instancia el interesado puede renunciar a la primera, interponiendo directamente la reclamación ante la instancia superior.

3.2.1.- Actuaciones reclamables.

Una doble limitación las concreta:

Ha de tratarse de materia económico-administrativa. Ésta comprende la gestión, inspección y recaudación de los tributos y demás ingresos de derecho público del Estado y de su Administración Institucional, así como de los tributos cedidos a las CCAA y de los recargos de éstas sobre tributos estatales. También algunos conceptos locales.

Ha de ser una actuación susceptible de reclamación. En general son impugnables los actos que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación, así como los actos de trámite que directa o indirectamente decidan el fondo del asunto o pongan término a la vía de gestión.

3.2.2.- Los tribunales económico-administrativos.

Las reclamaciones en vía económico-administrativa se plantean ante los tribunales económico-administrativos, a los que hay que añadir el Ministro de Economía y Hacienda, para determinadas cuestiones. Los tribunales, a su vez, se dividen de la siguiente forma: tribunales económico-administrativos regionales (TEAR), los tribunales económico-administrativos locales de Ceuta y Melilla (TEAL) y el tribunal económico-administrativo central (TEAC).

Cada uno de estos órganos será competente para conocer de unos determinados asuntos. El TEAC conocerá:

a) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales de los Ministerios y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y órganos superiores de las Comunidades Autónomas.

b) En segunda instancia, de los recursos de alzada que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR y TEAL.

El TEAR y el TEAL conocerán en primera o única instancia de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por:

a) Los órganos periféricos de la Administración General del Estado y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las Entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado;

b) Los órganos de la Administración de las CCAA no comprendidos en la letra a).

Conocerán en única instancia cuando la cuantía de la reclamación no exceda con carácter general de 150.000€, y de 1.800.000 si se recurre contra un acto de valoración. En caso de exceder de este valor el TEAR conocerá en primera instancia, instancia que, como se ha dicho, es renunciable por el recurrente, que puede interponer el recurso directamente ante el TEAC.

En cuanto al ámbito territorial, el de los TEA Regionales, éste coincide con el de las respectivas CCAA, y el de los TEA Locales de Ceuta y Melilla con el de sus respectivos términos municipales.

3.3.3.- Procedimiento en primera o única instancia y en alzada. Recurso de anulación.

Legitimación.

Están legitimados para presentar reclamaciones e intervenir en el procedimiento:

a) Los sujetos pasivos, y en su caso, los responsables.

b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto administrativo de gestión.

c) El Interventor general de la Administración del Estado o sus delegados, en las materias a las que se extienda la función fiscalizadora que le confieren las disposiciones vigentes.

- d) El plazo de interposición es de un mes, que se computa: si se interpuso recurso de reposición, según lo visto en el epígrafe correspondiente, y si no, desde la notificación del acto a reclamar. El plazo de resolución es de un año; el silencio es desestimatorio o negativo.

3.2.3.- Recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio y para unificación de doctrina.

El recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, previsto en el artículo 242 LGT, procede contra resoluciones no susceptibles de alzada ordinaria que se estimen gravemente dañosas y erróneas. Están legitimados para interponerlo los Directores generales, y tal interposición se hará mediante escrito en el plazo de tres meses desde la notificación de la resolución. La peculiaridad de este recurso reside en sus efectos, pues se limitan a unificar el criterio, sin alterar la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida. El recurso de alzada para unificación de doctrina, (regulado en el artículo 243 LGT), procede contra las resoluciones dictadas por el TEAC. Se puede interponer por el Director General de tributos, cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones. La resolución tampoco tiene efectos con respecto a la situación jurídica particular

Recurso extraordinario de revisión.

Está regulado en el artículo 244 LGT, y procede contra actos firmes de la Administración Tributaria y resoluciones firmes de los tribunales económico-administrativos en ciertos supuestos extraordinarios, como la aparición de ciertos documentos esenciales para la resolución del asunto posteriores al acto o resolución o de imposible aportación en el recurso ordinario, la declaración por sentencia judicial firme de que ciertos documentos o testimonios que fueron esenciales para la resolución son falsos, o la declaración mediante sentencia judicial firme de que la resolución fue dictada mediante prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible.

4.- Procedimiento ante los Tribunales de Justicia.

Agotada la vía económico-administrativa, pero nunca antes, el interesado puede iniciar el procedimiento contencioso-administrativo ante los Tribunales de Justicia.

