

RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

PASO A PASO

La revisión en vía administrativa de los actos en materia tributaria

Coordinador de la obra

CARLOS DAVID DELGADO SANCHO

Inspector de Hacienda del Estado

Abogado

2.ª EDICIÓN 2023

Incluye formularios



RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA

La revisión en vía administrativa
de los actos en materia tributaria

2.ª EDICIÓN 2023

Coordinador

Carlos David Delgado Sancho
*Inspector de Hacienda del Estado
Abogado*

**Obra realizada por el Departamento
de Documentación de Iberley**

COLEX 2023

Copyright © 2023

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial, así como a las actualizaciones de los textos legislativos mientras que la edición adquirida esté a la venta y no exista una posterior.

© Editorial Colex, S.L.
Calle Costa Rica, número 5, 3.º B (local comercial)
A Coruña, 15004, A Coruña (Galicia)
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 978-84-1194-114-3
Depósito legal: C 1500-2023

SUMARIO

1. LA REVISIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS.	
CUESTIONES GENERALES	9
1.1. Normativa aplicable a la revisión de los actos tributarios	9
1.2. Procedimientos especiales de revisión tributaria	21
1.2.1. Actos nulos de pleno derecho	24
1.2.2. Declaración de lesividad de actos anulables	32
1.2.3. Revocación de actos de la Administración tributaria	35
1.2.4. Rectificación de errores tributarios	41
1.2.5. Devolución de ingresos indebidos	46
1.3. Impugnación ordinaria de actos tributarios	54
1.3.1. Recurso de reposición	54
1.3.2. Reclamación económico-administrativa	59
1.3.3. Recurso contencioso-administrativo	60
2. LA RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA	63
2.1. Órganos y tribunales económico-administrativos	64
2.1.1. En el ámbito de la Administración General del Estado	70
2.1.2. En el ámbito de las CCAA	84
2.1.3. En el ámbito local	98
2.1.4. Tribunales y órganos económico-administrativos forales: P. Vasco y Navarra	102
2.2. Ámbito de aplicación de las reclamaciones económico-administrativas . .	109
2.3. Cuantía y acumulación de las reclamaciones económico-administrativas .	115
2.3.1. Reglas de fijación de la cuantía	116
2.3.2. Acumulación de reclamaciones económico-administrativas	120
2.4. Legitimación y representación	122
2.5. Suspensión del acto impugnado	134
2.5.1. Supuestos de suspensión	134
2.5.2. Solicitud de la suspensión	138
2.5.3. Garantías de la suspensión	139
2.5.4. Concesión o denegación de la suspensión y sus efectos	146
2.6. Procedimiento general económico-administrativo	148
2.6.1. Características generales del procedimiento	148
2.6.2. Procedimiento en la reclamación económico-administrativa	156

SUMARIO

2.7. Recursos en vía económico-administrativa	169
2.7.1. Recurso de alzada ordinario	170
2.7.2. Recurso de anulación	172
2.7.3. Recurso contra la ejecución	174
2.7.4. Recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio	176
2.7.5. Recurso extraordinario para unificación de doctrina	178
2.7.6. Recurso extraordinario de revisión	179
2.8. Procedimiento abreviado	180
2.9. Ejecución de resoluciones	183
2.9.1. Confirmación del acto impugnado	183
2.9.2. Anulación total del acto impugnado	192
2.9.3. Anulación parcial del acto impugnado	196
2.10. Reembolso del coste de las garantías	201

ANEXO. FORMULARIOS

Solicitud de declaración de nulidad de acto por incompetencia territorial. Art. 217 LGT	209
Escrito de alegaciones en trámite de audiencia en expediente de declaración de lesividad de un acto tributario	211
Solicitud de revocación de actos sancionadores tributarios	213
Solicitud de rectificación de errores materiales, de hecho o aritméticos.	215
Escrito solicitando devolución de ingresos indebidos por duplicidad en el pago. Art. 221.1 a) LGT	217
Escrito instando revocación liquidación IAE para devolución ingresos indebidos por tiempo paralización pandemia COVID-19	219
Recurso de reposición en el ámbito tributario	223
Recurso de reposición contra providencia de apremio	225
Reclamación contra una sanción tributaria si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que deriva	227
Escrito solicitando el reembolso de los costes de garantía para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda	229
Reclamación económico-administrativa en materia tributaria	231
Recurso de anulación, cuando se alegue que se ha declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación (artículo 241 bis LGT)	233
Solicitud de ejecución de resolución del TEAC.	235

1. LA REVISIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS. CUESTIONES GENERALES

Regulación de los procedimientos de revisión de los actos tributarios

A lo largo de este tema desgranaremos los procedimientos de revisión de los actos de la Administración tributaria. Analizaremos tanto los procedimientos ordinarios como los extraordinarios.

Todo ellos con mención a la normativa aplicable y a la jurisprudencia que se haya establecido respecto de los mismos.

1.1. Normativa aplicable a la revisión de los actos tributarios

¿Qué norma debemos tener presente para la revisión de los actos tributarios?

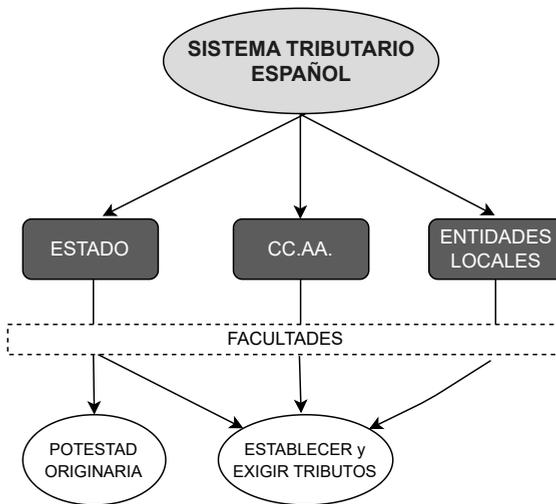
La revisión de los actos en vía administrativa es la potestad que la ley otorga a la Administración pública para que, en el marco de los procedimientos y los requisitos establecidos al efecto por las leyes, pueda, de oficio o a instancia de los interesados, volver sobre sus propios actos, con el objeto de reevaluar su actuación, rectificándolos, sustituyéndolos o dejándolos sin efecto, declarando su nulidad, anulabilidad, o su lesividad, como paso previo a la impugnación en sede judicial.

En este sentido, el sistema de recursos administrativos constituye un instrumento que permite a los ciudadanos reaccionar frente a la actuación de la Administración, instándole a que revise sus actos de acuerdo con las normas y procedimientos establecidos en nuestro ordenamiento.

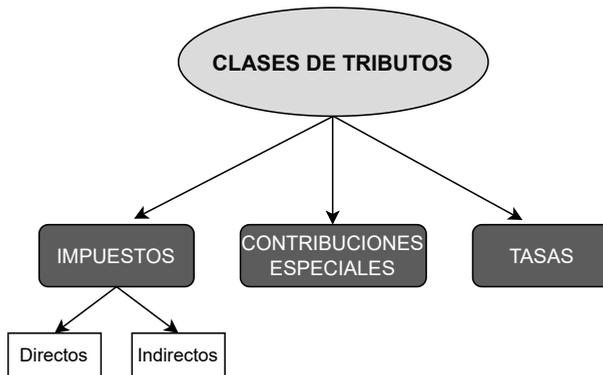
En este contexto la revisión de los actos tributarios se configura como un conjunto de procedimientos, algunos de ellos, como veremos, impulsados exclusivamente de oficio por la propia Administración (es el caso de algunos de los recursos especiales de revisión) y otros a instancia de los interesados, estos articulados, fundamentalmente, en torno a los recursos de reposición y la reclamación económico-administrativa.

Antes de entrar específicamente en materia de revisión de los actos tributarios, resulta conveniente tener presente cómo se configura el **Sistema Tributario Español**. Podemos definirlo como el conjunto de tributos exigidos por los distintos niveles de las Haciendas Públicas de España con el objeto de financiarse y garantizar así los servicios públicos.

La Constitución Española prevé la coexistencia de **tres subsistemas tributarios**: el estatal, el autonómico y el local. Todos ellos con capacidad para establecer y exigir sus propios tributos en los términos que iremos viendo a lo largo de este tema.



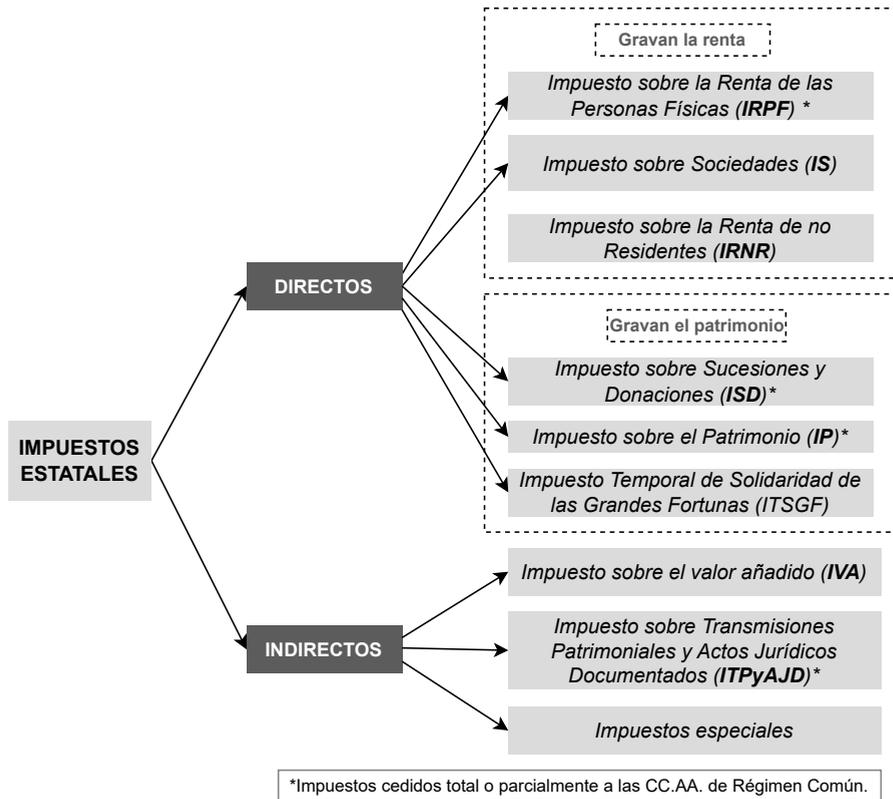
Son tres las **clases de tributos** que integran el sistema impositivo:



- **Impuestos:** son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente. Se puede definir como una obligación legal y pecuniaria establecida a favor de un ente público, con el fin primordial de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, cuyos destinatarios manifiesten una capacidad económica caracterizada negativamente por la ausencia de actuación administrativa y positivamente por gravar su renta, patrimonio o consumo. La principal clasificación de los impuestos se hace atendiendo al modo en que éstos se recaban del contribuyente:
 - **Impuestos directos:** recaen directamente sobre la capacidad económica del contribuyente, esto es, su patrimonio y los ingresos que haya obtenido en un periodo. En nuestro país los principales impuestos directos son: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF); Impuesto sobre Sociedades (IS); Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).
 - **Impuestos indirectos:** recaen sobre la compra o consumo de determinados bienes y servicios. Se pagarán más impuestos indirectos cuantos más bienes o servicios se adquieran, sin hacer distinción de quién es el que efectúa la compra, ni de su patrimonio o renta. Los principales impuestos indirectos son: Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA); Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).
- **Contribuciones especiales:** la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT, en adelante) las define como «tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos». El sujeto pasivo, con carácter personal, son las personas beneficiarias por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios locales que originen la obligación de contribuir.
- **Tasas:** son tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las normas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público.

|| **Ámbito estatal**

El sistema tributario estatal está integrado por tres tipos de tributos: tasas estatales, las contribuciones especiales estatales y los impuestos estatales. Nos centramos en los más importantes, los impuestos, que, desde el punto de vista presupuestario, se dividen en impuestos directos e impuestos indirectos.



Los **impuestos directos** son aquellos que se aplican sobre una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica (la renta o el patrimonio). Los más importantes son:

- **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**: recae sobre la obtención de la renta, como manifestación inmediata de la capacidad económica de los ciudadanos, pues se considera que la renta de cada persona es indicativa de su grado de bienestar y, por tanto, permite determinar cuál ha de ser la contribución de cada uno al sostenimiento de los gastos públicos. Se trata de un impuesto cedido parcialmente a las comunidades autónomas de Régimen Común, lo que implica que las comunidades autónomas tienen reconocidas competencias normativas sobre este impuesto, con el alcance previsto en el artículo 46 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía (en adelante LSFCA).
- **Impuesto sobre Sociedades (IS)**: se aplica sobre el beneficio neto que obtienen de su actividad las empresas.
- **Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)**: recae sobre la renta obtenida en España por personas no residentes en nuestro país.

- **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD):** se aplica sobre los bienes y derechos obtenidos de forma gratuita por las personas, tanto por adquisiciones procedentes de otra persona viva («inter vivos») como por adquisiciones procedentes de otra persona fallecida («mortis causa»). Este impuesto está cedido a las comunidades autónomas.
- **Impuesto sobre el Patrimonio (IP):** se aplica sobre la posesión de un patrimonio, entendiéndose por tal, el conjunto de los bienes y derechos que posee una persona, al que hay que restar las cargas, deudas y obligaciones que esa persona debe hacer frente. Es un impuesto cedido en su totalidad a las comunidades autónomas de Régimen Común.
- **Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF):** se configura como un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, de carácter estatal, no susceptible de cesión a las CCAA, y cuyo objeto es gravar los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros. Se estableció con una vigencia de dos años, pero con una cláusula de revisión que permite evaluar sus resultados al término de ese plazo y valorar su mantenimiento o supresión.

A TENER EN CUENTA. En el momento de elaboración de esta obra hay recursos de inconstitucionalidad en relación con este impuesto admitidos a trámite por el Tribunal Constitucional.

Son **impuestos indirectos**, los que se aplican sobre una manifestación indirecta o mediata de la capacidad económica, es decir, se aplican sobre el consumo y las transmisiones de bienes o derechos.

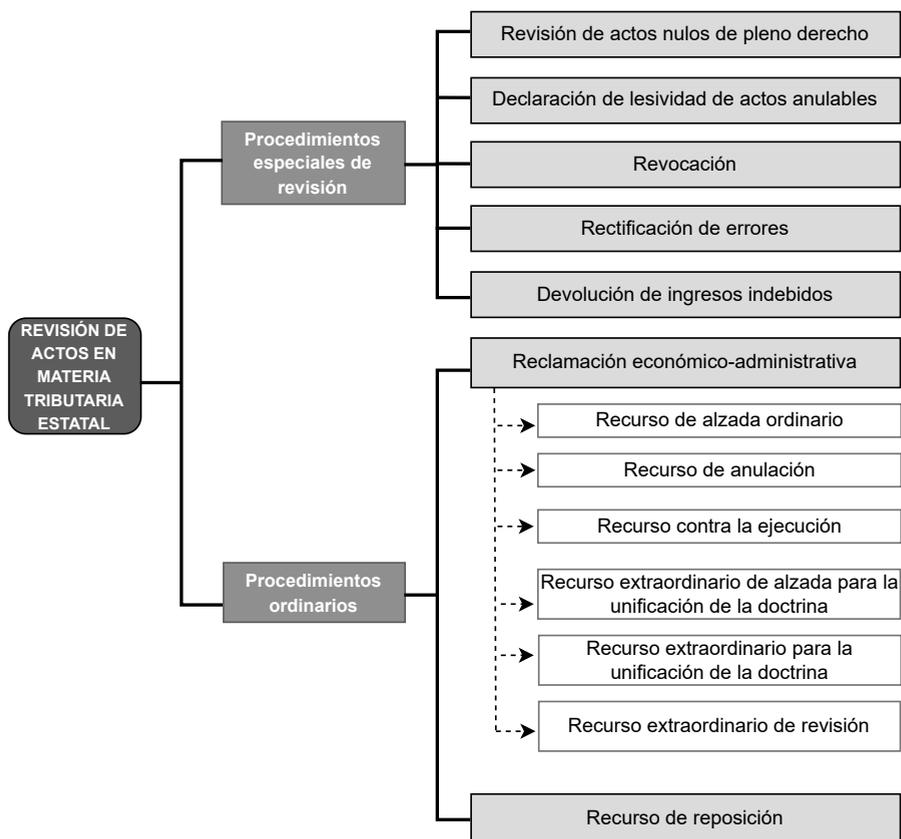
- **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD):** se aplica a las transmisiones de todo tipo de bienes y derechos, a determinadas operaciones que realizan las empresas y a actos que se tienen que documentar oficialmente. Está cedido en su totalidad a las comunidades autónomas.
- **Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA):** recae sobre el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.
- **Impuestos especiales:** son los impuestos que se pagan por comprar o consumir determinados bienes (alcohol y las bebidas alcohólicas, hidrocarburos, tabaco o la matriculación de medios de transporte).

La revisión en el ámbito estatal de actos administrativos en materia tributaria se rige por lo previsto en:

El **título V de la Ley General Tributaria**, que regula todas las modalidades de revisión de actos en materia tributaria de aplicación a los tributos estatales, recogidos en el esquema que se muestra a continuación. Este esquema nos servirá de punto de partida para desarrollar las especialidades que se prevén respecto a la revisión de los actos tributarios en el ámbito de las comunidades autónomas y entidades locales que abordaremos en los siguientes apartados.

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 (RGDRVA en adelante).

De manera **supletoria**, en aquello no regulado por las normas especiales en materia tributaria, regirá lo previsto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del **Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas** (LPAC en adelante).



Estos procedimientos previstos en la LGT son los que rigen para la revisión de los tributos estatales, si bien en caso de los impuestos cedidos, es posible que, en virtud de lo previsto en el artículo 20.Dos de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre (LOFCA), se atribuya a las CCAA mediante ley, «la competencia para el ejercicio de la función revisora en vía administrativa de los actos dictados por las Comunidades Autónomas y por las Ciudades con Estatuto de Autonomía». Precisamente haciendo uso de esta previsión, el artículo 54 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, prevé la posibilidad de delegar esta facultad revisora de algunos de los impuestos estatales en las Comunidades Autónomas, si bien estas

deberán optar por asumir esas competencias (artículo 59 de la mencionada Ley 22/2009, de 18 de diciembre).

«1. La Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta Sección, de la aplicación de los tributos, así como de la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma en los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre el Patrimonio.
- b) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- c) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- d) Tributos sobre el Juego.
- e) Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.
- f) Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
- g) Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos.

2. La aplicación de los tributos, así como la revisión de los actos dictados en ejercicio de la misma se llevará a cabo, en todo caso, por los órganos estatales que tengan atribuidas las funciones respectivas en los siguientes tributos:

- a) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
 - b) Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - c) Impuesto sobre la Cerveza.
 - d) Impuesto sobre el Vino y Bebidas Fermentadas.
 - e) Impuesto sobre Productos Intermedios.
 - f) Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.
 - g) Impuesto sobre Hidrocarburos.
 - h) Impuesto sobre las Labores del Tabaco.
 - i) Impuesto sobre la Electricidad.
- (...)».

El **alcance** de esta competencia delegada en los órganos de revisión de las Comunidades Autónomas se extiende para conocer, en los términos previstos en la LGT y sus normas de desarrollo, tanto de los procedimientos especiales de revisión, como de los ordinarios (reposición y reclamación económico-administrativa), como el extraordinario de revisión, que hemos expuesto en el esquema del apartado anterior.

|| **Ámbito autonómico**

Las Comunidades Autónomas cuentan con un **sistema tributario propio** que viene a complementar y, en algunos casos, a sustituir (caso de los regímenes forales) al sistema tributario estatal.

La Constitución Española en sus artículos 133.2 y 157.1b) junto con el artículo 6.1 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), reconocen y dotan a las CCAA de **capacidad para crear sus propios tributos** con los que obtener parte de los ingresos que les permiten financiarse. En todo caso, la potestad tributaria de las CCAA está limitada, de manera que, no pueden crear tributos propios sobre hechos imponible ya gravados por el Estado o por los tributos locales.

RECLAMACIÓN ECONÓMICO- ADMINISTRATIVA

PASO A PASO

En esta guía se analizan pormenorizadamente los diferentes cauces para la revisión en vía administrativa de los actos en materia tributaria que existen en nuestro ordenamiento jurídico.

Pese a que esta obra aborda el estudio de todos los procedimientos de revisión, empezando por los procedimientos especiales y continuando por las vías de impugnación ordinarias (recurso de reposición y reclamación económico-administrativa), es precisamente en esta última en la que esta obra ha querido hacer especial hincapié abordando su análisis desde una perspectiva integral. De esta forma se expone en detalle cómo se configura el sistema de revisión en todos los ámbitos territoriales (Estado, comunidades autónomas y entes locales) desde su organización pasando por la configuración de los diferentes órganos encargados de resolver las reclamaciones y, por supuesto, analizando en detalle todos los elementos que configuran las reclamaciones económico-administrativas.

La guía se aborda desde una perspectiva teórico-práctica, recogiendo la jurisprudencia y doctrina administrativa más reciente y relevante e incluyendo ejemplos y esquemas que facilitarán enormemente la comprensión de esta materia, así como un número importante de formularios en relación con la materia que se trata.



www.colex.es



PVP 17,00 €

ISBN: 978-84-1194-114-3



9 788411 941143