

El recurso extraordinario de revisión ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)

José Ignacio Ruiz Toledano
Inspector de Hacienda del Estado

Title

The extraordinary appeal for review resolved by the Central Economic-Administrative Court

Resumen

Este trabajo examina el recurso extraordinario de revisión que resuelve el Tribunal Económico-Administrativo Central y que está regulado en el artículo 244 de la Ley General Tributaria 58/2003 a la luz de las recientes resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional.

Palabras clave

Recurso extraordinario de revisión, reclamaciones económico-administrativas, Tribunal Económico-Administrativo Central.

Abstract

This paper studies the extraordinary appeal for review resolved by the Central Economic-Administrative Court, regulated in article 244 of the General Tax Act 58/2003, in the light of recent decisions adopted by the Central Economic-Administrative Court, and the case-law of the Supreme and National High Court.

Keywords

Extraordinary appeal for review, economic-administrative claims, Central Economic-Administrative Court.

Recibido el 18/12/2018/ Aceptado el 27/12/2018

Sumario

1. Introducción
2. Las modificaciones realizadas por la LGT
3. Las razones del escaso interés teórico que suscita este recurso
4. Actos recurribles
 - 4.1. La firmeza del acto como requisito esencial
 - 4.2. La existencia de un previo acto
 - 4.3. No haya recaído sentencia judicial firme
 - 4.4. Actos que no sean de trámite
 - 4.5. Actos sobre materias en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas
 - 4.6. No susceptibles de otros procedimientos especiales de revisión tributaria
 - 4.7. Resoluciones del TEAC de recursos extraordinarios de revisión
5. Motivos tasados de interposición del recurso
 - 5.1. Aspectos comunes a los diversos motivos
 - 5.2. Aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto
 - 5.3. Que hayan influido documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme
 - 5.4. Que se haya dictado como consecuencia de cualquier conducta punible declarada por sentencia judicial firme
6. Legitimación para recurrir
7. Órgano competente para resolver
8. Procedimiento
 - 8.1. Iniciación
 - 8.2. Tramitación
 - 8.3. Resolución
 - 8.4. No se produce la suspensión
 - 8.5. Recursos contra la resolución del recurso
9. Conclusiones
10. Bibliografía

1. Introducción

El recurso extraordinario de revisión en vía económico-administrativa se encuentra regulado actualmente en el artículo 244 y en la Disposición Adicional Undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT o LGT de 2003), así como en el artículo 62 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por el artículo único del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Se trata de un recurso con una dilatada tradición en el ámbito tributario español en el que, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito administrativo general, la competencia para resolver corresponde a un órgano específico integrado en la vía económico-administrativa, que es el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC). Sin embargo, ha merecido poca atención de la doctrina científica, sobre todo por lo que se refiere a su fundamento teórico o a las mejoras que podrían o deberían realizarse. Ni siquiera se analizó en profundidad durante los trabajos que culminaron en la vigente LGT, aunque la misma realizó algunos cambios importantes respecto a la regulación anterior que se examinan en el posterior epígrafe.

El "*Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*" (julio 2001) de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria no se refirió a este recurso y el posterior "*Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*" (2003) de la Comisión para el estudio del Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria se limitaba a destacar las novedades del citado Borrador frente a la regulación anterior, que fueron incorporadas al Proyecto de Ley y reflejadas en la memoria del dicho Proyecto. El dictamen del Consejo de Estado no realizó ninguna observación, a pesar de la dilatada experiencia de este supremo órgano consultivo respecto al recurso con idéntica denominación del ámbito administrativo general. Finalmente, durante la tramitación parlamentaria no se propusieron enmiendas que afectaran a este recurso, ni fue objeto de discusión.

Tras la aprobación de la vigente LGT tampoco ha sido objeto de gran interés teórico, a pesar de que dicho texto legal realizaba significativas modificaciones. Lógicamente ha sido analizado dentro de los comentarios sobre la nueva LGT o sus Reglamentos de desarrollo, en especial en las obras dedicadas a la revisión tributaria en vía administrativa o la revisión económico-administrativa¹. Sin embargo, estos análisis han sido básicamente descriptivos, sin estudiar la operatividad del recurso, ni los aspectos que deberían haberse mejorado. Lo que sí ha sido más frecuente es prestar especial atención a las sentencias de los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo que se refieren al mismo y a las resoluciones del propio TEAC, que es el competente para resolverlo, aunque en un primer momento lógicamente se citaban resoluciones y sentencias referidas a la regulación previa a la LGT de 2003 que se consideraba seguían siendo aplicables.

La reforma realizada en la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que afecta a numerosos aspectos de la regulación económico-administrativa, con los objetivos básicos de agilizar la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos (TEA) y reducir la litigiosidad, tampoco ha afectado a este recurso de forma significativa. Sólo se ha modificado el apartado 6 del artículo 244 para reducir el plazo para resolver y notificar de 1 año a 6 meses, lo que resulta difícilmente discutible, pero no es un tema que pueda considerarse de carácter estructural y ha merecido poca atención.

En la posterior exposición, al haber transcurrido suficientes años desde la aprobación de la LGT en el año 2003, se tendrán en cuenta fundamentalmente las resoluciones del TEAC y las sentencias judiciales que se refieren expresamente a la nueva regulación de la vigente LGT. Sobre todo se citarán un

¹ Existen numerosos comentarios dentro de obras más amplias, pero me remito al que realicé tras la aprobación de la vigente LGT en RUIZ TOLEDANO, J. I., *El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria Comentado*, La Ley – Wolters Kluwer, Madrid, 2006, págs. 912 a 923. Tras las modificaciones realizadas en la LGT por la Ley 34/2015 me remito a RUIZ TOLEDANO, J.I. y RUIZ GONZÁLEZ, L.J., "Parte II. Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica" en *La revisión de actos en materia tributaria*, Directores Pablo Chico de la Cámara y Javier Galán Ruiz, Lex Nova – Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2016, págs. 251 a 256.

apreciable número de resoluciones del TEAC referidas a este recurso², lo que resulta lógico porque al mismo corresponde la exclusiva competencia para resolverlo. En cuanto a las sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (TS), la Audiencia Nacional (AN) y de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ)³, se citarán fundamentalmente de la AN debido a que la mayoría de las resoluciones del TEAC referidas a este recurso son susceptibles de impugnación ante dicho órgano jurisdiccional, aunque conviene recordar que el mismo también resuelve numerosas impugnaciones de recursos extraordinarios de revisión no económico-administrativos correspondientes a actos administrativos no tributarios. Por el contrario, sólo son recurribles ante los TSJ algunas resoluciones del TEAC, en concreto las referidas a los actos dictados por las Comunidades Autónomas (CCAA) sobre tributos cedidos y existen menos resoluciones del TEAC y, consiguientemente, menos sentencias de los TSJ. En cuanto a las sentencias del TS, prácticamente no existen posteriores a la LGT de 2003 referidas al recurso del artículo 244 LGT, siendo mucho más frecuentes las que se refieren al recurso extraordinario de revisión administrativo cuya regulación es diferente en algunos aspectos⁴.

2. Las modificaciones realizadas por la LGT

Aunque suponga adelantar parte del contenido de la posterior exposición, conviene referirse previamente de forma muy breve a las modificaciones que introduce la vigente LGT respecto a la regulación anterior. Las novedades más destacadas pueden resumirse en la supresión de uno de los motivos tradicionales del recurso y modificaciones menores en los demás motivos, que se puede declarar la inadmisibilidad del recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas legalmente y que para declarar dicha inadmisibilidad el TEAC podrá actuar de forma unipersonal⁵. También se citan como otras novedades de la nueva regulación la eliminación de la competencia del Ministro para resolver el recurso, en coherencia con la supresión de su consideración como órgano económico-administrativo, y que no se dispone la inatacabilidad del recurso en vía administrativa pues puede ser objeto del novedoso recurso extraordinario para la unificación de doctrina⁶.

La modificación desde el punto de vista práctico es más profunda de lo que parece a primera vista, precisamente porque el primero de los cambios citados es suprimir como circunstancia del recurso la regulada en el artículo 171.a) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT de 1963), es decir "*que al dictarlas se hubiera incurrido en manifiesto error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente*", reflejada posteriormente con idéntica redacción en el artículo 39.a) del Texto Articulado de la Ley 39/1980, de 3 de julio, de Bases del Procedimiento Económico-Administrativo, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre. También se

2 El Ministerio de Hacienda sólo publica las resoluciones del TEAC que constituyen doctrina y otras relevantes con la denominación DYCTEAC (base de datos de Doctrina y Criterios del Tribunal Económico-Administrativo Central), que empezó a funcionar a partir del 1 de enero de 2014, pero que también incluye algunas resoluciones que se consideran relevantes anteriores a dicha fecha. Dicha base está disponible a través de Internet en la página web del citado Ministerio. Previamente existía la base de datos denominada "Doctrina" (1998 a 2013), también disponible por Internet, aunque durante años se publicaron resoluciones del TEAC en libros editados por el servicio de publicaciones del propio Ministerio de Hacienda. Buscando en la repetida base de DYCTEAC el día 9 de diciembre de 2018 por el concepto "Recurso extraordinario de revisión" se han obtenido 24 resultados, pero sólo 11 de ellos son posteriores a la citada fecha de 1 de enero de 2014. Buscando en "Doctrina" se han obtenido 46 resultados referidos al recurso extraordinario de revisión.

3 Las sentencias judiciales, salvo que sean anteriores a 1978, se encuentran generalmente en el buscador del CENDOJ (Centro de Documentación Judicial) situado en la página en Internet del Consejo General del Poder Judicial.

4 Por ejemplo, BERBEROFF AYUDA, D., al analizar la jurisprudencia relacionada con el artículo 244 de la LGT en la obra *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, Coordinador Excmo. Sr. Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda, Lefebvre el Derecho, Colección "Tribunal Supremo", Madrid 2016, págs. 578 y 579, sólo se refiere a tres sentencias del TS (todas anteriores a la vigente LGT) y a tres sentencias de la AN (todas posteriores a la LGT y de fecha cercana a la publicación de la obra).

5 Como expuse previamente en RUIZ TOLEDANO, ob. cit., pág. 915.

6 AYALA MUÑOZ, N., al comentar el recurso extraordinario de revisión en *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria. Libro conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado*, Thomson – Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1ª Edición (2007), pág. 904.

desarrollaba reglamentariamente en el artículo 137.1.a) del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA de 1981), aprobado por el artículo único del Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, así como en el posterior artículo 127.1.a) del Reglamento del Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (RPREA de 1996), aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo. Ligada a esta modificación igualmente se modificó en la LGT de 2003 la rectificación de errores, materiales, de hecho y aritméticos, contemplada en el artículo 220, que se amplía respecto a lo dispuesto en el artículo 156 de la LGT de 1963, precisamente porque la resolución de dicho procedimiento especial, que corresponde al propio órgano que dictó el acto o resolución, corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento.

Cabe destacar que con la regulación de la LGT se producía cierta colisión entre el ámbito del citado artículo 156 de la LGT de 1963 respecto al artículo 171.1.a) del mismo texto legal y el posterior artículo 39.a) del Texto Articulado de 1980, aunque el motivo del recurso extraordinario de revisión tuviera un alcance más amplio que la mera rectificación de errores de hecho. Las razones que justificaban esta modificación eran evitar la duplicidad existente y motivos de eficacia que aconsejaban que la rectificación de un error se realizara por el órgano que dictó el acto sin acudir al TEAC⁷.

Puesto que el examen de la regulación de la rectificación de errores en la LGT de 2003 excede del contenido de este trabajo, basta destacar únicamente que la supresión del error de hecho entre los motivos del recurso extraordinario de revisión restringe de forma significativa el ámbito de dicho recurso desde el punto de vista práctico. En efecto, gran parte de los casos que se planteaban y se admitían con la regulación anterior se referían precisamente a dicho motivo derivado de los propios documentos incorporados al expediente. Por ello, cabe concluir que el ámbito de aplicación del recurso ha cambiado de forma significativa.

Por el contrario, respecto a los demás motivos que subsisten en el artículo 244.1 de la LGT, los cambios han sido escasos⁸ y se ha producido una aproximación a las disposiciones generales administrativas.

3. Las razones del escaso interés teórico que suscita este recurso

No es fácil determinar a qué se debe la escasa atención que ha suscitado la figura en la doctrina científica tributaria⁹, aunque en el momento inmediatamente posterior a la aprobación de la LGT parece razonable entender que los cambios en esta figura se vieron lógicamente eclipsados por las importantes modificaciones que se realizaron en otras materias e, incluso, en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas (por ejemplo, la creación de un nuevo procedimiento abreviado).

Sin embargo, posteriormente sólo puede explicarse por otras razones que, en una primera aproximación, serían la escasa operatividad que presenta este recurso en la práctica, que se trata de un recurso contemplado precisamente para cuando no resulta posible acudir a otros recursos ordinarios o extraordinarios y, finalmente, que su regulación parece muy similar a la del recurso con idéntica denominación de las disposiciones generales administrativas, lo que provoca que a veces se entienda que poco se puede añadir respecto a lo analizado por la doctrina científica administrativa.

7 CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J. Y OTROS, *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, 1ª Edición (enero de 2014), pág. 538.

8 PEREZ TORRES, E., comentario del artículo 244 de la LGT, en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Coordinador Ricardo Huesca Boadilla, Thomson – Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004, pág. 1653, literalmente expresa que "han variado poco".

9 Esto también ocurría antes de la LGT de 2003 y una de las escasas monografías y artículos previos es el de CHECA GONZÁLEZ, C., *El Recurso Extraordinario de Revisión en Materia Económico-Administrativa*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, no 16, Elcano (Navarra), 2000, que recoge una completa bibliografía (págs. 99 a 102) anterior a la actual LGT, aunque en muchos casos se trata de reseñas o comentarios al hilo de resoluciones y sentencias concretas.



Una de las medidas que podrían mejorar la conflictividad tributaria, término que se considera preferible al de litigiosidad, sería simplemente aumentar la transparencia de los datos relacionados con la misma.

En primer lugar, comenzando por su escasa operatividad práctica, que es probablemente la razón más significativa del escaso interés que suscita, hay que advertir que no existen datos publicados oficialmente del número de recursos interpuestos cada año, los conceptos y cuantías a que refieren, ni los que se resuelven anualmente y si se estiman, desestiman, inadmiten o archivan, ni si se recurren en vía jurisdiccional. Ni las Memorias de los TEA del Estado realizadas por el TEAC, ni las Memorias de la Administración Tributaria realizadas por la Inspección General del Ministerio de Hacienda, ambas con periodicidad anual, desagregan dentro de los datos correspondientes al TEAC los que corresponden a recursos extraordinarios de revisión. Sin embargo, cualquier persona con experiencia en la revisión tributaria en vía administrativa sabe que es una figura poco utilizada, que en ocasiones se interpone en asuntos de escasa cuantía económica que desaconsejan recurrir en la vía contencioso-administrativa o que, incluso, se utiliza como mecanismo para intentar revisar actos tributarios que jurídicamente ya no pueden revisarse.

Ahora bien, la falta de datos oficiales no sólo se produce en este recurso, pues lo mismo sucede en general con los demás tipos de reclamaciones o recursos en el TEAC y en los TEA Regionales y Locales. Tampoco existen suficientes datos sobre los actos tributarios que se dictan por la AEAT y el resto de los órganos de la Administración General del Estado o por otras Administraciones tributarias distintas y, sobre todo, el número de ellos que son objeto de revisión, en vía administrativa y jurisdiccional, ni los resultados finalmente obtenidos. Esto contrasta con que la reducción de la litigiosidad sea un objetivo al que de forma continua acude el legislador para justificar las reformas y que es compartido por todas las personas que de una u otra forma participan en el ámbito tributario.

Por ello, aunque excede del contenido de este trabajo, conviene destacar que una de las medidas que podrían mejorar la conflictividad tributaria, término que se considera preferible al de litigiosidad, sería simplemente aumentar la transparencia de los datos relacionados con la misma. Así, sería muy importante que las Administraciones tributarias, en especial en el ámbito del Ministerio de Hacienda, realizaran anualmente un análisis detallado de dicha conflictividad y que el mismo se publicara. Ello permitiría realizar un diagnóstico preciso de los problemas existentes y también establecer objetivos concretos de las Administraciones tributarias relacionados con la conflictividad, en especial respecto a la vía económico-administrativa.

En segundo lugar, como se trata de un recurso precisamente regulado para cuando no resulta posible acudir a otros recursos ordinarios o extraordinarios, resulta lógico que tenga un carácter residual desde el punto de vista jurídico y funcione como "cierre" del sistema en determinados casos en que el legislador considera que no debería mantenerse una situación que previamente se ha consolidado.

Realmente el recurso económico-administrativo que se examina en estas líneas sólo sería una de las diversas modalidades que existen en ordenamiento jurídico español del "recurso de revisión" entendido en un sentido muy amplio como un remedio excepcional que permite corregir situaciones que se han consolidado jurídicamente, cuando existen datos o acontecimientos, normalmente posteriores, que se consideran de suficiente entidad para proceder a su modificación¹⁰.

En el ámbito administrativo cabe destacar que existe un recurso con la misma denominación en los artículos 125 y 126 de la vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común

¹⁰ Obviamente no se pretende realizar ninguna aportación desde el punto de vista jurídico en este trabajo sobre las diversas figuras que existen en el ordenamiento español bajo la denominación "recurso de revisión" o expresiones similares, sino simplemente poner de manifiesto que todas ellas, con independencia del ámbito administrativo, laboral, civil, penal o cualquier otro al que se refieran, parten de una idea común de poder "revisar" con carácter excepcional determinadas situaciones cuando concurren ciertas circunstancias.

de las Administraciones Públicas (LPACAP), que se refiere a actos firmes en vía administrativa y tiene numerosos puntos comunes con el recurso económico-administrativo, si bien a la vez presenta diferencias. También se establece un procedimiento de revisión en el artículo 102 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), aunque su regulación presenta más diferencias y se aplica a las sentencias firmes de la jurisdicción contencioso-administrativa. En la exposición posterior no se va a desarrollar ninguna de estas figuras, pero conviene destacar que todas ellas tienen en común precisamente su carácter de cierre.

En tercer lugar, por lo que se refiere a que a la regulación tributaria parece muy similar a la administrativa, ello realmente se producía antes de la LGT de 2003 y, en todo caso, cabe reflexionar sobre la separación que a lo largo del tiempo se ha ido produciendo, desde la Ley de Procedimiento Administrativo (LPA) de 17 de julio de 1958, pasando por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP), hasta la vigente LPACAP.

En efecto, la regulación en el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas de 1959, aprobado por el Decreto de 26 de noviembre de 1959, era prácticamente idéntica a la LPA de 1958, aunque obviamente la competencia para resolver en el ámbito tributario correspondía al TEAC y, en su caso, al Ministro de Hacienda cuando el mismo hubiera dictado el acto. Esto se mantuvo en el artículo 171 de la LGT de 1963, así como en el posterior artículo 39 del Texto Articulado de 1980, manteniendo la competencia del TEAC.

Sin embargo, los artículos 118 y 119 de la LRJAP realizaron modificaciones que no fueron seguidas por los artículos 127 a 130 del RPREA de 1996, al no haberse modificado la regulación legal tributaria con la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT. Ahora bien, los cambios realizados por la Ley 4/1999 en la LRJAP volvieron a aproximar a la regulación tributaria, aunque seguían existiendo algunas diferencias. A ello se une que la LGT de 2003 se separó claramente de la LRJAP, con la citada supresión del motivo consistente error de hecho que se derive de los documentos incorporados al expediente, aunque se produjera una aproximación respecto a los motivos restantes.

La LPACAP en los antes citados artículos 125 y 126 se ha limitado a mantener la regulación de la LRJAP, lo que también ha ocurrido en general en los demás recursos administrativos. Por ello, *"La doctrina no ha disimulado su sorpresa por esta incomprensible resistencia al cambio del sistema revisorio de recursos que de tanto desprestigio se ha hecho merecedor, por arcaico, insatisfactorio e ineficaz... Entiendo con la mayor parte de la doctrina que la credibilidad del sistema pasaría por otorgar la competencia de resolución de los recursos a órganos independientes, separados de la línea jerárquica de aquellos que los dictaron"*¹¹.

En definitiva, la LGT de 2003 y la vigente LPACAP, al igual que la anterior LRJAP, presentan más diferencias de lo que parece, lo que puede provocar confusión si se acude de forma automática a algunos aspectos de la regulación administrativa o se citan sentencias de los Tribunales Contencioso-Administrativos que se refieren al recurso administrativo y que no está tan claro que se apliquen en los mismos términos al recurso tributario. Además, la regulación del recurso extraordinario de revisión administrativo ha merecido una mayor atención teórica¹² que el recurso tributario con el mismo nombre, lo que quizás también haya podido influir de forma indirecta para que la doctrina científica tributaria preste menor atención al recurso económico-administrativo.

11 GALLARDO CASTILLO, M.J., "Capítulo IV. La revisión de los actos administrativos. La revisión de oficio y la revisión rogada" en *Aproximación al nuevo Procedimiento Administrativo Común de la Ley 39/2015: reflexiones y claves de aplicación*, Directora María Jesús Gallardo Castillo, CEMCI Publicaciones, Granada 2016, pág. 246 y 247.

12 A título de ejemplo, puede citarse la monografía de GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E., *El recurso extraordinario de revisión*, Civitas, 2ª Edición, Madrid 2001, que aborda de manera completa las distintas cuestiones que se suscitan, en la teoría y en la práctica, alrededor del recurso administrativo.

4. Actos recurribles

Según el artículo 244.1 de la LGT, el recurso extraordinario de revisión puede interponerse contra "los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos" cuando concurren determinadas circunstancias, que luego se examinarán con detalle en un posterior epígrafe.

Por tanto, la firmeza constituye el requisito esencial, pero también es preciso que exista acto propiamente dicho, que no haya recaído sentencia judicial firme, que dicho el acto no sea de trámite, que se refiera a cualquiera de las materias incluidas en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, que no sea susceptible de otros recursos especiales de revisión tributaria y, finalmente, cabe referirse al caso de las propias resoluciones del TEAC referidas a los recursos extraordinarios de revisión.

Antes de examinar estos aspectos, cabe precisar que en la exposición posterior se utilizará generalmente la palabra acto (o actos), incluyendo en el mismo cualquier resolución económico-administrativa, pues también constituye un acto administrativo tributario. Con ello únicamente se pretende facilitar la lectura, en vez de mencionar "actos" y "resoluciones" como hace la LGT. Además, no cabe olvidar que es muy frecuente que la Administración tributaria encargada de la aplicación de los tributos utilice la palabra "resolución" para algunos de sus actos (por ejemplo, cuando resuelve solicitudes de rectificación de autoliquidaciones) y que los TEA también dictan "acuerdos" conforme al artículo 238.2 de la LGT y no sólo resoluciones.

4.1. La firmeza del acto como requisito esencial

La LGT se refiere simplemente a actos "firmes" en el precepto, a diferencia de otros en que utiliza la expresión "firmes en vía administrativa" y de lo que expresa el artículo 125 de la LPACAP. Por ello, cabe concluir que la firmeza significa que contra el acto no cabe ningún recurso ordinario o extraordinario, ni tampoco recurso en vía contencioso-administrativa.



Tiene todo el sentido que este recurso extraordinario, que constituye el "cierre" del sistema, no se pueda interponer cuando existe un recurso ordinario o extraordinario todavía posible en vía administrativa o judicial.

Cabe recordar que con la regulación anterior era una cuestión polémica si había que esperar a que transcurriera el plazo de dos meses para interponer el recurso contencioso-administrativo. El TEAC se había pronunciado en diversas ocasiones como en la resolución de 13-01-1999 (RG 3802/1995) en el sentido que el acto no es firme si no ha transcurrido el citado plazo de dos meses, es decir que también se requiere la "firmeza judicial". Esta es la posición que confirma la regulación de la LGT de 2003¹³ y ha sido reiterado por el TEAC posteriormente, entre otras, en la resolución de 21-07-2009 (RG 2996/2007), cuando inadmite el recurso porque el interesado ha presentado el recurso con anterioridad a su impugnación en vía contencioso-administrativa. El TEAC también recuerda en la resolución de 02-02-2017 (RG 1799/2016) que no cabe simultanear el recurso extraordinario de revisión con el recurso

13 PEREZ TORRES, E., ob. cit., págs. 1652 y 1653; RUIZ TOLEDANO, ob. cit., págs 916 y 917; LONGAS LAFUENTE, A., "Capítulo 10. Recursos en vía económico-administrativa", *Revisión de Actos Tributarios. Homenaje a M^o de los Ángeles Cascajero Sánchez*, IEF – Ediciones CEF, 2006, pág. 371; AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., pág. 906.

contencioso-administrativo, pues la LGT lo circunscribe a los actos y resoluciones firmes y el agotamiento de todas las vías ordinarias de revisión administrativas y jurisdiccionales.

La AN expresa en general que *«Del tenor de los referidos preceptos se desprende que el requisito que hace viable la interposición del recurso extraordinario, en relación con el acto a impugnar, es el de su "firmeza"; lo que supone, que no se haya ejercido el derecho a su impugnación, o que se hubieran agotado los mecanismos impugnatorios»*, Así, entre otras, la sentencia de 13-07-2009 (rec. 363/2007).

Tiene todo el sentido que este recurso extraordinario, que constituye el "cierre" del sistema, no se pueda interponer cuando existe un recurso ordinario o extraordinario todavía posible en vía administrativa o judicial.

La AN en la sentencia de 11-10-2012 (rec. 12/2010) recuerda que es totalmente improcedente la coetaneidad de la impugnación de unas liquidaciones por la vía ordinaria y extraordinaria (en el caso concreto la entidad había interpuesto incidente de ejecución contra los actos de ejecución consecuencia de una previa resolución económico-administrativa).

4.2. La existencia de un previo acto

Por supuesto, la firmeza sólo puede predicarse cuando hay un previo acto administrativo, pues el recurso extraordinario de revisión lo que pretende es "revisar" actos administrativos que sean firmes. Por ello, no puede utilizarse dicho recurso para corregir autoliquidaciones, pues las mismas tienen el cauce específico de la solicitud de rectificación del artículo 120.3 de la LGT, en los casos en que el obligado tributario considere que la misma ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos.

Así, la resolución del TEAC de 04-12-2007 (RG 2325/2006) inadmite el recurso extraordinario de revisión respecto a una autoliquidación, ya que no hay acto administrativo objeto de revisión, pues no existe procedimiento de comprobación iniciado, ni ha sido iniciado el procedimiento de rectificación de autoliquidación que diera lugar a un acto administrativo. La resolución del TEAC de 31-01-2008 (RG 618/2007) sólo estima parcialmente el recurso extraordinario de revisión respecto a la liquidación de la AEAT de un ejercicio en base a otra liquidación realizada por la Administración de la Comunidad Autónoma, pero no por los restantes ejercicios, al no constar que se hayan dictado liquidaciones ni se haya ejercitado el derecho a rectificar autoliquidaciones.

4.3. No haya recaído sentencia judicial firme

El artículo 244 de la LGT no se refiere a ello expresamente, pero resulta aplicable lo dispuesto en general para todos los medios de revisión tributaria en el artículo 213.3 de la LGT, es decir cuando los actos dictados por los órganos de la Administración tributaria (incluyendo los TEA) hayan sido confirmados por sentencia judicial firme no serán revisables en vía administrativa¹⁴.

Por ejemplo, el TEAC en la resolución de 17-01-2007 (RG 3279/2004) inadmite el recurso extraordinario de revisión contra un acto administrativo objeto de recurso contencioso-administrativo y dictada la sentencia, al no ser recurrida, adquiere la condición de cosa juzgada. En las resoluciones de 24-04-2013 (RG 226/2012) y 17-06-2014 (RG 01073/2011) se establece que, de haber mediado sentencia judicial firme, no cabe revisión alguna de la resolución previa de los órganos económico-administrativos, dada la primacía de las resoluciones y sentencias de los órganos jurisdiccionales, como expresamente se recoge en el artículo 213.3 de la LGT.

Sin embargo, contra las sentencias firmes de los Tribunales Contencioso-Administrativos existe el antes citado procedimiento de revisión del artículo 102 de la LJCA, que cumple una función equivalente, aunque su regulación sea distinta.

¹⁴ RUIZ TOLEDANO, J.I. y RUIZ GONZÁLEZ, L.J., ob. cit., pág. 253.

4.4. Actos que no sean de trámite

La LGT no se refiere de forma expresa, pero lógicamente no serán recurribles los actos de trámite, porque al tratarse del último recurso con carácter de cierre y cuando no es posible ningún otro recurso ordinario o extraordinario, no tiene sentido que puedan recurrirse actos de trámite si la Administración en el mismo procedimiento va a dictar otros actos que ponen fin al procedimiento y son susceptibles de recurso, en el que podrá discutirse también lo plasmado en el acto de trámite.

Por ejemplo, el TEAC ha señalado en la resolución de 19-09-2013 (RG 5669/2001) que no procede el recurso contra los informes por delito fiscal emitidos por los órganos de inspección ni contra las actuaciones de remisión al Ministerio Fiscal, al tratarse de actos de trámite que, ni resuelven el procedimiento, ni producen indefensión.

Obviamente podrán recurrirse actos de trámite cuando decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pusieran término al procedimiento y no pudieran discutirse con ocasión de la impugnación de un acto posterior.

4.5. Actos sobre materias en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas

La LGT regula la aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias, así como la revisión de las mismas, pero conviene recordar que los TEA también revisan otras materias no estrictamente tributarias conforme a lo señalado en la Disposición Adicional Undécima de la LGT. Por ello, el recurso extraordinario de revisión económico-administrativo no sólo afecta a los actos referidos a las materias contempladas en el artículo 226 de la LGT, sino también a las materias competencia de los TEA reguladas en la citada Disposición Adicional Undécima.

Los actos no tributarios más frecuentes son los actos recaudatorios de la AEAT referidos a ingresos de Derecho Público del Estado y de las entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o relativas a ingresos de Derecho Público, tributarios o no tributarios, de otra Administración Pública. En estos casos cabe entender que no procede el recurso de los artículos 125 y 126 de la LPACAP, sino el regulado en el artículo 244 de la LGT, precisamente por formar parte de la materia económico-administrativa.

Por ejemplo, la resolución del TEAC de 07-11-2006 (RG 3081/2006) inadmite el recurso extraordinario de revisión contra una resolución de una Comunidad Autónoma en materia ajena a la vía económico-administrativa como las ayudas a la actividad agraria.

4.6. No susceptibles de otros procedimientos especiales de revisión tributaria

Dado el carácter de "cierre" del recurso extraordinario de revisión económico-administrativo al que continuamente se está haciendo mención, se plantea si es posible interponerlo cuando igualmente puede iniciarse uno de los procedimientos especiales de revisión enumerados en el artículo 216 de la LGT y desarrollados en los siguientes preceptos de dicho texto legal, es decir de declaración de nulidad de pleno derecho (artículo 217), declaración de lesividad de actos anulables (artículo 218), revocación (artículo 219), rectificación de errores (artículo 220) y devolución de ingresos indebidos (artículo 221). A juicio de quien suscribe estas líneas se produciría una "colisión" no deseada, al posibilitar dos mecanismos no ordinarios para atender a una misma pretensión¹⁵.

¹⁵ Por supuesto, esta opinión puede ser discutida y no será extraño que haya quien considere que cuantos más mecanismos sea posible utilizar resulta mejor para los obligados tributarios, aunque conviene recordar que también lo puede utilizar la Administración. Sin embargo,

No parece que el TEAC o los Tribunales Contencioso-Administrativos se hayan pronunciado de forma clara sobre este interrogante y la doctrina científica tributaria tampoco lo ha examinado con detalle. En una primera aproximación la respuesta debería ser negativa, precisamente porque si es posible un procedimiento especial debería ser prioritario el mismo, aunque sea especial, a este recurso extraordinario. Sin embargo, aunque se trate de casos raros en la práctica, a la vista de la regulación actual no está claro que esta respuesta sea acertada en los casos de declaración de nulidad de pleno derecho y declaración de lesividad de actos anulables e, incluso, revocación, lo que pone de manifiesto que la regulación debería mejorarse. Por ello, como luego se expondrá al examinar la legitimación para interponer el recurso, hay alguna opinión que limita en algunos casos la posibilidad de interponer el recurso a determinados actos cuando se trata de los Directores.

Por lo que se refiere al procedimiento especial de declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 217 de la LGT, aunque supone adelantar en cierto modo el análisis de las circunstancias del artículo 244.1 de la LGT que luego se examinan, la posible colisión sólo se produce con las circunstancias de las letras b) y c), pues son las únicas que tienen cabida en el supuesto de nulidad de pleno derecho de la letra d) del citado artículo 217.1, es decir "*que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta*". Por ello, parece que es posible para estos dos motivos o circunstancias acudir al procedimiento especial y al recurso extraordinario, sin que sea prioritario uno u otro, aunque pasado el plazo de tres meses de este recurso sólo puede acudirse a aquel procedimiento¹⁶.



No parece tener sentido que contra dicho recurso extraordinario pueda nuevamente interponerse el recurso extraordinario, aunque a diferencia de lo que ocurre con el recurso de reposición, la LGT no se refiere a ello expresamente. Cuestión distinta es que contra la resolución del recurso extraordinario de revisión pueda interponerse otros recursos en vía administrativa, que se examinará posteriormente.

Respecto a la declaración de lesividad de actos anulables, al ser un procedimiento rarísimo en la práctica no deberían producirse dificultades, puesto sólo puede iniciarse de oficio por la Administración y es un requisito de procedibilidad para impugnar el acto en vía jurisdiccional, que es la que, en su caso, anulará el acto. En cuanto a los motivos no es fácil determinar si es posible la colisión entre ambos, pero en la práctica no parece que los Directores legitimados se planteen acudir al recurso extraordinario ante el TEAC para no acudir al procedimiento especial, si bien desde el punto de vista teórico no debería ser posible.

En cuanto a la rectificación de errores tras la modificación realizada por la LGT de 2003 parece claro que no existe colisión y tampoco parece que exista con la devolución de ingresos indebidos en sentido estricto del artículo 221.1 de la LGT, que se refiere a casos puramente recaudatorios que no tendrían en principio encaje en los motivos del artículo 244.1 de la LGT.

Más complejo es el caso de la revocación, aunque parece que se produce una cierta colisión en el caso de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular que ponga de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Sin embargo, como es una figura poco operativa en la práctica, al tener una regulación compleja y sólo poder iniciarse de oficio, muchos obligados tributarios han optado

entendiendo preferible que exista un único mecanismo bien regulado y que funcione adecuadamente a que se regulen múltiples mecanismos con deficiencias jurídicas y que no funcionen en la práctica.

¹⁶ AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., pág. 914, recuerda que la posibilidad de acudir al artículo 217.1.d) de la LGT cobra especial importancia en los casos en que no sea posible interponer el recurso extraordinario por haber transcurrido el plazo legalmente establecido.

en los últimos años por el recurso extraordinario de revisión en vez de intentar que la Administración tributaria inicie de oficio la revocación¹⁷.

4.7. Resoluciones del TEAC de recursos extraordinarios de revisión

Para terminar este epígrafe, como la resolución del TEAC que resuelve un recurso extraordinario de revisión también es un acto administrativo, se plantea si puede interponerse dicho recurso contra la mencionada resolución. Se desconoce si se ha planteado este caso en la práctica, pero no parece tener sentido que contra dicho recurso extraordinario pueda nuevamente interponerse el recurso extraordinario, aunque a diferencia de lo que ocurre con el recurso de reposición, la LGT no se refiere a ello expresamente. Cuestión distinta es que contra la resolución del recurso extraordinario de revisión pueda interponerse otros recursos en vía administrativa, que se examinará posteriormente.

5. Motivos tasados de interposición del recurso

La LGT en el artículo 244.1 establece como motivos o circunstancias de carácter tasado que permiten la interposición del recurso:

- a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.
- b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.
- c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

Como se ha comentado, la principal novedad de la LGT, además de modificaciones menores en la redacción de las circunstancias que se mantienen, es que desaparece como motivo de este recurso el manifiesto error de hecho derivado de los propios documentos incorporados al expediente, pues para ello cabe acudir al procedimiento especial de rectificación de errores de hecho contemplado en el artículo 220 de la LGT.

A continuación cabe exponer los aspectos comunes a los diversos motivos o circunstancias, para a continuación exponer con más detalle los mismos.

5.1. Aspectos comunes a los diversos motivos

Los motivos son tasados y deben interpretarse en sus términos estrictos, estando prohibida su aplicación analógica y extensiva a otros supuestos, pues se trata de causas específicas que permiten la apertura de una vía de impugnación extraordinaria respecto a actos firmes. Existe reiterada jurisprudencia del TS, si bien previa a la LGT de 2003¹⁸, pero como en este aspecto no ha cambiado respecto a la regulación precedente, debe considerarse aplicable la misma respecto a la nueva LGT. En este sentido, existen reiteradas resoluciones del TEAC y sentencias de la AN que aplican la regulación del artículo 244 y se

17 Posición que había adelantado en RUIZ TOLEDANO, J. I., op. cit., pág. 915, señalando que la utilización del recurso extraordinario que resuelve el TEAC resulta más ventajosa para el ciudadano y la Administración que la figura de la revocación, de perfiles más confusos y menos operativa en la práctica.

18 Una extensa enumeración de sentencias del TS, así como dictámenes del Consejo de Estado, resoluciones del TEAC y sentencias de la AN y TSJ, todas ellas de fecha anterior a la nueva LGT de 2003, se realiza por CHECHA GONZÁLEZ, C., ob. cit., págs. 21 y 22.

refieren a la previa jurisprudencia del TS. Por ejemplo, entre otras muchas, la resolución del TEAC de 11-09-2014 (RG 4193/2011), que reitera otras anteriores.

5.2. **Aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto**

La letra a) del artículo 244.1 de la LGT se refiere a que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto recurrido o de imposible aportación a tiempo de dictarse el mismo y que evidencien el error cometido, aproximando en este punto la regulación a la LRJAP¹⁹ y a la vigente LPACAP.

En la práctica es el motivo más frecuente de interposición del recurso en la actualidad, pues la utilización de los otros dos motivos es rara. Existe una casuística muy variada, que se va a tratar de sistematizar en varios puntos.

a) **Documentos**

Aunque la LGT se refiere estrictamente a "*documentos*" nada parece impedir que pueda interpretarse de una forma amplia²⁰. Con ello no pretende hacerse referencia a los "*documentos electrónicos*" emanados de las Administraciones Públicas, que la LPACAP regula expresamente, entre otros, en sus artículos 17 y 26, sino a casos diferentes, por ejemplo, videos u otros soportes que permiten las nuevas tecnologías de la información y comunicaciones. Ahora bien, ello no será frecuente en la práctica y, en todo caso, se planteará el problema de hasta que punto prueban lo que pretenden.

Más difícil resulta decidir si el "*documento*" que aparece puede simplemente suponer la plasmación en un documento de una prueba de otra naturaleza, por ejemplo testimonial o pericial, pues no resultará fácil delimitar si dicho documento "aparece" o es creado por el propio recurrente a estos efectos. Ahora bien, quizás cabría admitir que a través del documento, se plasmara otra prueba de distinta naturaleza, siempre que demostrara unos hechos preexistentes o posteriores y se cumplieran los demás elementos, en especial que fueran de imposible plasmación previa al acto recurrido, aunque es una posición discutible²¹.

b) **Valor esencial para la decisión del asunto**

Este valor esencial debe entenderse en el sentido que su conocimiento previo hubiera implicado racionalmente que el acto previo dictado hubiera sido distinto, por afectar al algún elemento básico o "esencial" y no a un mero aspecto sin trascendencia para la decisión adoptada.

Por ejemplo²², la resolución del TEAC de 13-02-2008 (RG 2782/2006) admite como documento de valor esencial que es posterior al acto a una sentencia del Juzgado Mercantil competente que evidencia que el contribuyente no es administrador, ni ha realizado ningún acto de administración, ordenando la cancelación de la inscripción registral como administrador solidario de la entidad a efectos de anular el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria. La resolución del TEAC de 26-01-2010 (RG 03745/2007) considera como documento de valor esencial las resoluciones de los TEA que anulan liquidaciones de las cuales derivan sanciones, procediendo la estimación del recurso y anulando las sanciones. Además, en el caso concreto de esta resolución resultaba evidente que el documento en

19 CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J., Y OTROS, ob. cit., pág. 538.

20 CHECA GONÁLEZ, C., *Reclamaciones Económico-Administrativas*, Thomson Reuters – Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017, pág. 834, considera que el legislador debería haber sido más innovador y no rechazar una realidad demostrada a través de un soporte no estrictamente documental.

21 Para AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., págs. 908 y 909, no son válidas a estos efectos las pruebas testimoniales o informes periciales, por más que se haya dejado constancia documental (se apoya en la STS de 20 de diciembre de 1999 RJ 1999, 9652), ni los escritos judiciales o forenses (se apoya en la STS de 14 de marzo de 2000 RJ 2000, 2627).

22 Citadas por CHECA GONZÁLEZ, C., ob. cit. (*Reclamaciones ...*), págs. 824 y 825. Este mismo autor previamente se refiere a otras resoluciones del TEAC previas a la LGT de 2003 e igualmente cita la STS de 13 de julio de 1991 RJ 1991, 6321.

cuestión no pudo aportarse por el obligado tributario con anterioridad a la fecha en que se dictó la resolución del TEA.

c) Que evidencie el error cometido

Además, el documento sin necesidad de más elementos de prueba debe "evidenciar" que el acto previo fue erróneo, lo que "... implica que sea manifiesto y concluyente, es decir, que resulte del documento directamente, sin mediar actividad interpretativa ni exigir una nueva valoración global de la prueba tenida en consideración para adoptar el acto impugnado"²³.

Por ejemplo, la resolución del TEAC de 12-12-2017 (RG 862/2016) entiende que la escritura de rectificación de la escritura de adjudicación de la herencia, por la que los herederos repudian la herencia, es un documento nuevo que evidencia el error cometido, pues dichos documentos de renuncia están íntimamente ligados con el fundamento del hecho imponible. ya que con posterioridad a la presentación de la declaración por parte del albacea es formalizado un documento que pone de manifiesto la no realización del hecho imponible, tal y como éste es definido en el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones.

La sentencia de la Audiencia Nacional de 04-10-2017 (rec. 282/2016) rechaza que un auto de un Juzgado por el que se homologa la transacción entre la aseguradora y el demandante tenga el carácter esencial que evidencia el error cometido a efectos de la exención del artículo 7 de la Ley del IRPF por la indemnización satisfecha como consecuencia del seguro de accidentes.

d) Posteriores al acto recurrido o de imposible aportación al tiempo de dictarse el mismo

La redacción precedente se refería únicamente a documentos "... ignorados al dictarse o de imposible aportación entonces al expediente", por lo que la mención de documentos posteriores acerca la LGT a la redacción de la LRJAP y a la LPACAP. Además, la nueva redacción de la LGT "... aclara los requisitos y consolida la interpretación jurisprudencial que se venía haciendo"²⁴.

1º Posteriores al acto recurrido.

Puede tratarse de un documento posterior pero, además, de ser esencial y evidenciar el error cometido, hay que excluir cuando el documento es una creación del propio recurrente o, dicho de forma más sencilla, es posterior por la propia voluntad del interesado.

Así, la resolución del TEAC de 12-07-2006 (RG 3404/2005) referido a una declaración sustitutiva que pudo presentarse a partir del momento en que se conoció la existencia de procedimiento que dio lugar a la liquidación provisional o la resolución del TEAC de 28-02-2008 (RG 3004/2006) referida a declaraciones del IS presentadas fuera de plazo varios ejercicios después haciendo constar una base imponible negativa cuya falta de acreditación determinó las liquidaciones provisionales en los ejercicios en que se pretendió compensar.

La resolución del TEAC de 02-04-2008 (RG 2744/2006) recuerda que no aparece un documento, sino que se crea, cuando a instancia del interesado se expide una certificación sobre circunstancias de hecho que ya constaban con anterioridad al acto administrativo que se pretende revisar. Este criterio se confirma por la AN en la sentencia de 18-03-2010 (rec. 49/2008) referida precisamente a certificados expedidos posteriormente a solicitud del contribuyente.

La AN en sentencia de 02-03-2011 (rec. 95/2010) recuerda que no tiene cabida en el recurso extraordinario de revisión los datos empleados por la Administración para dictar una liquidación que

²³ AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., págs. 910 y 911.

²⁴ PÉREZ TORRES, E., ob. cit. pág. 1654.

fue recurrida en vía económico-administrativa y desestimada y que el documento aportado del INEM podía haberse solicitado y obtenido con anterioridad, a fin de ser aportado e invocado en el recurso ordinario correspondiente, o en trámite de alegaciones frente a la propuesta de liquidación. La AN en sentencias de 12-12-2017 (rec. 166/2017) y 28-02-2018 (rec. 167/2017) rechaza un documento expedido por las autoridades tributarias de la República de Kazajastán emitido posteriormente para acreditar la residencia fiscal en dicho país. La misma AN en sentencia de 25-04-2018 (rec. 24/2017) rechaza una escritura pública posterior y generada por la propia recurrente para manifestar, junto con su hijo, que la donación efectuada en su día era nula porque la donante no era propietaria del bien donado.

Finalmente, cabe también referirse a la antes citada resolución del TEAC de 13-02-2008 (RG 2782/2006), referida a una sentencia de fecha posterior al acto emanada del Juzgado Mercantil competente que evidencia que el contribuyente no es administrador, ni ha realizado ningún acto de administración, ordenando la cancelación de la inscripción registral como administrador solidario de la entidad a efectos de anular el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria.

2º De imposible aportación al tiempo de dictarse el acto.

La resolución del TEAC de 28-06-2006 (RG 3881/2004) considera que no constituyen documentos de valor esencial a efectos del recurso unas facturas que se alega fueran perdidas y luego encontradas como consecuencia de la reorganización de los archivos de la empresa, pues no se ha probado que fueran de imposible aportación previa, dado que en principio y en ausencia de pruebas adicionales existe una negligencia en los deberes de custodia y conservación de las facturas. También la resolución del TEAC de 27-09-2006 (RG 3829/2005) se refiere a facturas que se aportan y que no eran ignoradas o de imposible aportación. La AN en sentencia de 16-05-2011 (rec. 693/2009) establece que la dificultad de presentar unas facturas, en base a una pretendida mala relación comercial con la empresa emisora de las mismas, no quiere decir que fueran de imposible aportación a efectos del recurso extraordinario de revisión.

La resolución del TEAC de 26-05-2009 (RG 3158/2006) considera que no constituyen documentos de valor esencial a efectos del recurso aquellos que pudieron y debieron presentarse en el procedimiento de gestión al encontrarse en posesión del contribuyente o pudieron aportarse por él previa solicitud al órgano administrativo correspondiente. En el caso contemplado, un informe sobre la vida laboral y certificación de bases de cotización del propio interesado y documentación administrativa referida al camión utilizado en la actividad, de la que resulta que su capacidad de carga es inferior a la fijada por la Administración en las liquidaciones.

La AN en sentencia de 17-09-2010 (rec. 138/2009), respecto a un acto de compensación de oficio, rechaza que sean documentos de valor esencial unas facturas y un acta de conformidad previas, pues se pudieron aportar antes de dictarse el acto. También la AN en sentencia de 19-07-2017 (rec. 1015/2016) considera que no fueron de imposible aportación documentos propios de los interesados que se afirman que estaban en poder de su gestor, lo que puede dar lugar a la exigencia de responsabilidad sobre dicho gestor pero no tiene cabida en un recurso extraordinario de revisión. Igualmente la sentencia de la AN de 18-07-2018 (rec. 202/2016) rechaza escrituras de transmisión y adquisición de los correspondientes inmuebles y facturas de construcción de la nueva vivienda pues se trata de documentos no aportados oportunamente por cuanto no se entregaron a la Administración cuando se le requirió para ello.

e) Otros actos administrativos y sentencias judiciales

Aunque en la exposición anterior se ha hecho referencia a algún caso, merece la pena examinar de forma separada la consideración como documento esencial de los propios actos administrativos, incluidas las contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda y resoluciones económico-administrativas, así como de las sentencias judiciales.

La casuística es muy variada, pero básicamente se admite como documento esencial cuando se refiere a los hechos que sirvieron de base al acto, pero no cuando se trata de una interpretación jurídica.

1º Se admite como documentos esenciales, entre otros, en los casos siguientes:

- La resolución del TEAC 14-06-2006 (RG 970/2005) admite como documento de valor esencial el acuerdo de la AEAT que estima solicitud de rectificación de autoliquidación que al no pagarse en plazo dio lugar a providencia de apremio y actos recaudatorios en vía ejecutiva que se anulan.
- La resolución del TEAC de 17-01-2007 (RG 3279/2004) admite el acto de la AEAT que acuerda la devolución de ingresos indebidos al cónyuge referido a los mismos rendimientos del capital inmobiliario respecto a la sanción impuesta al otro cónyuge por no declarar correctamente dichos rendimientos.
- La resolución del TEAC de 22-11-2007 (RG 2535/2005) considera como documento de valor esencial la resolución del TEA que anula la liquidación provisional antecedente de la sanción respecto a dicha sanción.
- La resolución del TEAC de 28-04-2009 (RG 500/2007) considera que es un documento de valor esencial la solicitud de rectificación del modelo 180 (retenciones e ingresos a cuenta IRPF- IS) presentada por un arrendatario, con posterioridad a la firmeza de la liquidación provisional, minorando el importe de los pagos efectuados al arrendador, acreditándose así que las cantidades declaradas por éste eran correctas, pues acredita hechos relevantes para la decisión del mismo y se refiere a un presupuesto básico de la liquidación que, de haberse tenido en cuenta en un momento anterior, hubiera llevado a que la resolución hubiera sido distinta de la adoptada, siendo posterior al acto de liquidación y evidencia el error cometido por la Administración.
- También la antes citada resolución del TEAC 26-01-2010 (RG 03745/2007) considera como documento de valor esencial las resoluciones de los TEA que anulan liquidaciones de las cuales derivan sanciones, procediendo a la estimación del recurso y anulando las sanciones.
- La resolución del TEAC de 21-01-2016 (RG 1997/2013) considera como documento de valor esencial el acto de ejecución de la propia Administración en cumplimiento de una resolución económico-administrativa que implica un mayor saldo a compensar de IVA en otro ejercicio.
- La resolución del TEAC de 20-10-2016 (RG 3687/2014) considera como documento de valor esencial una sentencia de un TSJ que anula la liquidación provisional antecedente de la sanción respecto a dicha sanción.
- La resolución del TEAC de 24-11-2016 (RG 3231/2013), en un caso de liquidaciones provisionales y sanciones referidas a Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes, admite como documento de valor esencial la sentencia de un órgano jurisdiccional civil de Portugal declarando probados que los sujetos pasivos no adquirieron los bienes al empresario portugués.
- La resolución del TEAC de 15-02-2017 (RG 2576/2014) admite como documento de valor esencial que pone de manifiesto el error cometido la resolución de un recurso reposición interpuesto contra acuerdo sancionador derivado de las actuaciones que dieron lugar a una liquidación provisional, cuando dicha resolución reconoce que el sujeto pasivo no es el recurrente sino una comunidad de bienes, que declaró las operaciones ante la Hacienda Pública.
- Las resoluciones del TEAC 05-03-2014 (RG 191/2014) y 04-04-2017 (RG 4334/2013) consideran que es un documento de valor esencial que evidencia el error cometido para la persona física (en su IRPF), que es socio de una sociedad en transparencia fiscal, el pronunciamiento administrativo o jurisdiccional que anula la regularización en sede de la sociedad en caso de transparencia fiscal.

2º No se admiten como documentos esenciales, entre otros, en los casos siguientes:

- La resolución del TEAC de 13-09-2006 (RG 4235/2005) rechaza que constituya tal documento esencial una sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6-10-2005 sobre tratamiento del artículo 102 Ley 37/1992 a las subvenciones. En el mismo sentido 10-10-2006 (RG

3915/2005), siguiendo el criterio existente con la regulación anterior. La AN ha confirmado de forma reiterada lo anterior para el artículo 244 de la LGT, entre otras muchas, en las sentencias de 25-04-2008 (recurso 534/2006), 12-05-2008 (recursos 145/2007 y 68/2007), 27-06-2008 (recursos 61/2007, 131/2007 y 137/2007) o 02-07-2008 (recursos 93/2007 y 233/2007). También las resoluciones del TEAC de 25-10-2012 (RG 2646/2011) y 11-09-2014 (RG 4193/2011) rechazan que una sentencia del TJUE de 2009 constituya un documento de valor esencial pues no pone de manifiesto ningún hecho nuevo que afecte al recurrente, ya que se refiere a otros contribuyentes.

- La sentencia de la AN de 16-03-2011 (rec. 289/2009), siguiendo la jurisprudencia del TS con la normativa precedente no admite una sentencia posterior o una resolución administrativa, cuando no modifica la situación fáctica o no aflora o revela hechos nuevos, sino que realiza una interpretación o valoración distinta de los mismos, lo que se reitera en numerosas ocasiones. Por ejemplo, no se admite una sentencia de un TSJ referida al mismo contribuyente por otro ejercicio distinto, pues pueden haber variado las circunstancias, según la sentencia de la AN de 16-05-2018 (rec. 1119/2016) o una sentencia de un TSJ referida a otra persona distinta, aunque las circunstancias sean análogas por referirse a una misma promoción de viviendas, como expresa la sentencia de la AN de 11-07-2018 (rec. 245/2017).
- La resolución del TEAC de 19-04-2007 RG 3125/2005 excluye los informes o contestaciones a consultas de la DGT del Ministerio de Hacienda o del Departamento de Gestión de la AEAT.
- Las resoluciones del TEAC de 28-04-2009 (RG 2791/2006) y 12-05-2009 (RG 3283/2006) señalan que no constituye documento de valor esencial un Auto del TS que acuerda declarar desierto el recurso de casación presentado por la Abogacía del Estado contra una Sentencia de la AN que anuló una resolución del TEAC en relación con un obligado tributario distinto al interesado, regularizando una situación tributaria análoga.
- Tampoco es un documento de valor esencial una contestación del Consejo para la Defensa del Contribuyente favorable al criterio defendido por los recurrentes, pues viene a interpretar el ordenamiento jurídico de modo distinto, según la sentencia de la Audiencia Nacional de 29-06-2016 (rec. 388/2015).

5.3. **Que hayan influido documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme**

Este motivo es muy raro en la práctica, por lo que prácticamente no existen resoluciones y sentencias que lo apliquen, aunque tiene la ventaja de que es muy similar a la regulación de la LRJAP y actual LPACAP.

La letra b) del artículo 244.1 de la LGT se refiere a que exista una sentencia judicial firme de la jurisdicción penal que declare falso un documento o testimonio que haya influido en el acto o resolución, sea dicha sentencia anterior o posterior al acto o resolución. La LGT ha suprimido que en el caso de sentencia anterior sea necesario que la declaración de falsedad fuera desconocida por el interesado a que se refería el artículo 39.c) del Texto Articulado de 1980, lo que parece razonable pues se trataba de la prueba de un hecho negativo.

La sentencia judicial debe declarar la falsedad, entendiendo esta en sentido estricto, es decir al ámbito penal, lo que es coherente con el carácter extraordinario del recurso²⁵, además de que debe ser firme. En todo caso, no basta que el documento o testimonio sea delictivo, sino que tenga una influencia esencial en el acto y resolución, pues en otro caso la decisión hubiera sido la misma. Por otro lado, debe

²⁵ AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., págs. 911 a 913, cita diversas sentencias del TS anteriores a la LGT de 2003 y advierte que la jurisprudencia no ha sido unívoca en este punto.

tratarse de una sentencia en sentido estricto, sin que baste un archivo provisional del proceso penal, como señala la sentencia de la Audiencia Nacional de 24-10-2013 (rec. 52/2011).

Finalmente, antes se ha expuesto la colisión con el artículo 217.1.d) referido a nulidad de pleno derecho y por ello, puede que el interesado acuda al citado precepto, sobre todo si ha pasado el plazo de tres meses para interponer el recurso extraordinario.

5.4. Que se haya dictado como consecuencia de cualquier conducta punible declarada por sentencia judicial firme

Como ocurre con el anterior motivo, es muy raro en la práctica, por lo que prácticamente no existen resoluciones y sentencias que apliquen el artículo 244 de la LGT. Por ejemplo, puede citarse la Sentencia AN 30-01-2014 (rec. 91/2011) que confirma la resolución del TEAC, pues un auto de sobreseimiento firme por falta de averiguación del autor no constituye una sentencia firme y además no acredita la comisión de un delito de denuncia falsa. Ahora bien, de la misma forma que el anterior motivo, tiene la ventaja de que es muy similar a la regulación de la LRJAP y actual LPACAP.

La letra c) del artículo 244.1 de la LGT exige que exista una sentencia judicial firme de la jurisdicción penal pero que declare que el acto o resolución se ha dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible. La LGT de 2003, respecto a la redacción del artículo 39.d) del Texto Articulado de 1980, añade que pueda referirse a cualquier "otra conducta punible", lo que se considera adecuado para no establecer un listado tasado de supuestos delictivos que pueden ir cambiando de acuerdo con los cambios del Código Penal. En este motivo sí se exige que el acto o resolución sea consecuencia de una conducta punible y, lo que es más importante, que el sentido de la decisión haya venido condicionado por dicha conducta punible.

Finalmente, también puede producirse una colisión con el artículo 217.1.d) referido a nulidad de pleno derecho y puede igualmente que el interesado acuda al citado precepto, sobre todo si ha pasado el plazo de tres meses para interponer el recurso extraordinario.

6. Legitimación para recurrir

El artículo 244.2 de la LGT se limita a remitir en las materias tributarias a la legitimación prevista en el artículo 241.3 de la LGT para el recurso de alzada ordinario, es decir los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y los Directores de Departamento de la A.E.A.T. respecto a las materias de su competencia y los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos y recargos sobre tributos del Estado. En las materias no tributarias, la Disposición Adicional Undécima de la LGT en su apartado 7 remite al apartado 3, es decir los interesados y el Interventor General de Administración General del Estado o sus delegados en las materias a las que se extienda su función fiscalizadora, pero también a los órganos directivos del Ministerio de Economía y Hacienda que se determinen reglamentariamente en materias de su competencia. El artículo 63 del RGRVA se refiere al Director General del Tesoro y Política Financiera, el Director General de Costes de Personas y Pensiones Públicas y el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT.



La sentencia de la Audiencia Nacional de 09-07-2015 (rec. 293/2012) señala que los citados Directores no pueden utilizar el recurso extraordinario de revisión para impugnar sus propios actos administrativos firmes cuando se trata de actos favorables a los interesados, aunque en el caso concreto el Director está legitimado.

Al estar legitimados tanto los interesados, como determinados órganos directivos de la Administración tributaria, el recurso funciona para los primeros como un remedio a disposición de los particulares, mientras para los segundos también se utiliza como un sistema para revisión de oficio²⁶, si bien dentro del procedimiento económico-administrativo y no en los procedimientos especiales de revisión. Ahora bien, esta doble función en la práctica se encuentra muy restringida como consecuencia de la enorme limitación de los motivos o circunstancias que permiten su interposición y, para alguna posición²⁷, se refiere exclusivamente a las resoluciones económico-administrativas, al tener los Directores medios alternativos más idóneos para revisar sus propios actos firmes. En realidad, lo que se plantea es hasta que punto los Directores están legitimados para impugnar a través del recurso extraordinario de revisión sus propios actos firmes²⁸. La resolución del TEAC de 24-05-2012 (RG 4056/2009) concluye que no pueden interponer dicho recurso contra sus actos firmes, pero sí contra resoluciones económico-administrativas firmes. La sentencia de la Audiencia Nacional de 09-07-2015 (rec. 293/2012) señala que los citados Directores no pueden utilizar el recurso extraordinario de revisión para impugnar sus propios actos administrativos firmes cuando se trata de actos favorables a los interesados, aunque en el caso concreto el Director está legitimado.

Finalmente, según la resolución del TEAC de 12-03-2008 (RG 2234/2006) no está legitimado el albacea, ya que no le ha sido girada ninguna de las liquidaciones cuya devolución se denegó.

7. Órgano competente para resolver

Según el artículo 244.4 de la LGT, el TEAC es competente para resolver este recurso, lo que se corresponde con el artículo 229.1.d) de la LGT que enumera las competencias del mismo. Cabe recordar que la LGT, como novedad, permite que dicho TEAC, pueda actuar de forma unipersonal para declarar la inadmisibilidad y el artículo 32.2 del RGRVA, establece que tendrán la consideración de órganos unipersonales los Vocales y el Secretario General de dicho TEAC. Esto tiene importantes consecuencias desde el punto de vista práctico, pues permite que se dicten numerosas resoluciones por los órganos unipersonales del TEAC.

8. Procedimiento

El artículo 244 de la LGT sólo contiene algunos aspectos referidos al procedimiento, en concreto los plazos de interposición (3 meses) y resolución (6 meses), pero el artículo 62 del RGRVA declara aplicable lo dispuesto para el procedimiento económico-administrativo en única o primera instancia en todas las demás cuestiones. Al utilizar dicha expresión, que es la utilizada en la Subsección 1ª de la Sección 2ª (dedicada al procedimiento general económico-administrativo) del capítulo IV del Título V, debe entenderse que se remite al procedimiento general y no al procedimiento abreviado. Cabe destacar que la LGT no remite al recurso de alzada ordinario, sino a lo dispuesto para el citado procedimiento general en única o primera instancia, pero probablemente es acertado porque en el recurso extraordinario de revisión no se recurre contra una resolución en primera instancia de un TEA Regional o Local, sino que puede ser un acto o resolución de cualquier órgano de la Administración tributaria.

A continuación cabe exponer de forma muy breve la regulación del recurso, según las fases del procedimiento, haciendo también una mención a que no puede suspenderse y a los recursos que pueden interponerse.

26 En el mismo sentido, PÉREZ TORRES, E., ob. cit. pág. 1655, para quien es una especialidad del Derecho Tributario.

27 AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., págs. 904 y 905.

28 RUIZ TOLEDANO, J.I. y RUIZ GONZÁLEZ, L.J., ob. cit., pág. 254 y 255.

8.1. Iniciación

a) Plazo

Según el artículo 244.5 de la LGT, el plazo para interponer el recurso es de tres meses contados a contar desde el conocimiento de los documentos ignorados o desde que quedó firme la sentencia judicial. Se trata del plazo tradicional y coincide con el establecido en la LRJAP y la LPACAP.

En el caso de que aparezcan documentos de valor esencial el plazo se cuenta desde el "*conocimiento*" de los mismos, lo que no siempre será fácil de determinar en la práctica. Sin embargo, hay que entender que es al recurrente al que le corresponde la carga de prueba respecto a cuando conoció el documento, en especial si es anterior que acredite las circunstancias que han hecho imposible el conocimiento del documento previamente y si es posterior que sólo pudo disponer de él en un plazo máximo de hace tres meses²⁹.

Son poco frecuentes las resoluciones del TEAC que se han publicado y que se refieren al plazo, pero en algunos casos se ha inadmitido el recurso por superarse el plazo. Así, la resolución del TEAC de 12-03-2008 (RG 2355/2006), en que había transcurrido en exceso el plazo de tres meses desde que se tuvo conocimiento de la rectificación realizada mediante Auto, así como la resolución de 16-07-2015 (RG 5464/2012), en que como el documento es una resolución económico-administrativa referida al mismo obligado tributario posterior a una liquidación que anula una liquidación de un período anterior de la que deriva aquélla, resulta claro que se ha incumplido el plazo de tres meses que se inicia desde que fue notificada al obligado tributario.

La Audiencia Nacional se ha referido también en algunas ocasiones al plazo, señalando por ejemplo en la sentencia de 09-07-2015 (rec. 293/2012) que cuando un Director interpone el recurso el día a que para el comienzo del plazo de tres meses es el de entrada en el registro del documento. En la sentencia de 17-05-2017 (rec. 361/2013) tratándose de un documento de valor esencial consistente en una sentencia referida al cónyuge del recurrente se cuenta desde el conocimiento de la misma por dicho recurrente y no desde la fecha de notificación. También en la sentencia de 12-07-2017 (rec. 894/2016) señala que siendo una sentencia el documento esgrimido para el recurso extraordinario de revisión el cómputo del plazo de tres meses coincide con su firmeza y que una sentencia es firme cuando contra ella no cabe recurso alguno o cuando ha transcurrido el plazo para la interposición del que quepa interponer, plazo que corre desde su notificación a la parte (a salvo las especificidades del recurso de casación penal que corre desde la última notificación). En el caso concreto no se concede a la Diligencia de ordenación del Letrado de la Administración de Justicia la virtualidad de iniciar el cómputo del plazo de tres meses, pues se limita a declarar la firmeza ya alcanzada.

b) Escrito de interposición

Puesto que el artículo 62 del RGRVA se remite, en lo no regulado, al procedimiento en única o primera instancia, se entiende que resulta aplicable el artículo 235.2, 3 y 5 de la LGT.

Según el artículo 235.2 de la LGT y concordantes del RGRVA, el escrito de interposición del recurso deberá identificar al recurrente, el acto o resolución firme al que se refiere, el domicilio para notificaciones y que se interpone ante el TEAC, así como el lugar, fecha y firma y también que se trata de un recurso extraordinario de revisión y la justificación de la circunstancia que motiva el recurso de acuerdo. En caso de que dicho escrito no cumpla las anteriores menciones, se procederá a la subsanación de acuerdo con el apartado 2 del artículo 2 del RGRVA, salvo la falta de identificación del domicilio para notificaciones en que se aplicará el artículo 50 del RGRVA.

²⁹ AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., págs. 914 y 915.

En la práctica el escrito de interposición siempre refleja la circunstancia del artículo 244.1 de la LGT en que se apoya y acompaña la documentación o sentencia en que se basa, salvo que el recurrente se equivoque en la calificación del escrito, por ejemplo citando la previa LRJAP o la vigente LPACAP o confundiendo con algún procedimiento especial de revisión. Sin embargo, se plantea si es posible que el escrito se limite a solicitar que se tenga por interpuesto el recurso, pidiendo la puesta de manifiesto del expediente para realizar alegaciones y aportar pruebas³⁰. No se ha localizado ninguna resolución del TEAC que se refiera a esta cuestión, pero esta posibilidad no parece ajustarse a la configuración legal del recurso, pues no sólo los motivos se encuentran tasados y son de interpretación estricta, sino que también existe un plazo de interposición de tres meses que sólo se puede analizar a la vista de la circunstancia y de la documentación o sentencia en que se base. Ahora bien, hubiera sido conveniente que ello se reflejara de forma expresa en el precepto legal, para evitar dudas interpretativas.

Conforme al artículo 235.3 de la LGT el escrito de interposición del recurso deberá dirigirse al órgano que dictó el acto impugnado, que lo remitirá, junto con el expediente administrativo, al TEAC, en el plazo de un mes.

Finalmente, del artículo 235.5 de la LGT se desprende que la interposición deberá realizarse obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que dictó el acto impugnado cuando el recurrente esté obligado a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.

8.2. Tramitación

Conforme a lo señalado en el artículo 62 del RGRVA, al no establecerse en el artículo 244 de la LGT ninguna especialidad, se aplicarán las normas del procedimiento económico-administrativo en única o primera instancia. La principal cuestión que se suscita es si resulta posible la puesta de manifiesto del expediente para realizar alegaciones, que no tiene demasiado sentido a la vista de la finalidad del recurso, como antes se ha expuesto, pero que genera dudas interpretativas.

8.3. Resolución

En primer lugar, conforme al artículo 244.3 de la LGT la resolución declarará la inadmisibilidad del recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas legalmente y de acuerdo con el artículo 244.4 de la LGT el Tribunal Económico-Administrativo puede actuar de forma unipersonal. Es similar al artículo 119 de la LRJAP, pero este último regula la inadmisión a trámite en el ámbito administrativo general sin necesidad de solicitar el dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma, mientras en el ámbito económico-administrativo más que un trámite de admisión lo que parece establecerse es la posibilidad de que la resolución se dicte rápidamente por un órgano unipersonal, en vez de la Sala o Pleno, como está previsto en otros preceptos de la regulación del procedimiento en única o primera instancia.

En segundo lugar, según el artículo 244.6 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015 el plazo para resolver y notificar es de 6 meses para los recursos interpuestos a partir de 12-10-2015, en vez del previamente fijado de un año. El transcurso del plazo sin notificar la resolución conlleva como consecuencia que el interesado puede considerar desestimada el recurso a efectos de interponer el recurso procedente. Sin embargo, el TEAC tiene que resolver el recurso y notificarlo, aunque haya transcurrido el mencionado plazo.

Ni la LGT ni el RGRVA se refieren a la norma tradicional del artículo 130.1 del RPREA de 1996, según la cual el órgano que resuelva se pronunciará no sólo sobre la procedencia del recurso sino también,

³⁰ Para AYALA MUÑOZ, N., ob. cit., pág. 917, es facultativa la presentación de alegaciones e incluso sería posible en base a los términos legales el escrito de mera interposición sin mencionar el motivo que se funda.

en su caso, sobre el fondo de la cuestión objeto del acto recurrido³¹. En el ámbito tributario no coinciden el órgano que dictó la resolución recurrida y el competente para resolver el recurso de reposición, por lo que parece razonable la supresión, teniendo en cuenta que en algunos casos requiere un pronunciamiento del órgano que dictó el acto, obviamente teniendo en cuenta lo señalado por el TEAC estimando el recurso. En apoyo de lo expuesto, cabe señalar que el TEAC en la resolución de 19-04-2006 (RG 3407/2004) admite la presentación de incidente de ejecución del artículo 239.6 de la LGT (actualmente el artículo 241 bis de la LGT en la redacción de la Ley 34/2015) cuando la resolución del recurso extraordinario de revisión de lugar a que se dicte un nuevo acto por parte del órgano de aplicación de los tributos. En el caso concreto de la resolución citada se declaró la inadmisión del recurso y, por ello, debe igualmente inadmitirse el incidente, pues no cabe ejecución de la resolución.

8.4. No se produce la suspensión

El artículo 239.11 de la LGT (actual artículo 233.12 tras la reenumeración de apartados realizada en dicho precepto por la Ley 34/2015) establece que no podrá suspenderse en ningún caso la ejecución del acto impugnado mediante el recurso extraordinario de revisión, manteniendo lo dispuesto en la regulación anterior del artículo 129.1 del RPREA de 1996.

Por ejemplo, la resolución del TEAC de 19-4-2006 (RG 843/2006) recuerda que según el artículo 233.11 de la LGT de 2003 la suspensión del acto impugnado mediante recurso extraordinario de revisión no podrá suspenderse en ningún caso, ni siquiera alegando que se pueden producir perjuicios de imposible o difícil reparación por lo que debe inadmitirse la solicitud de suspensión.

8.5. Recursos contra la resolución del recurso

Previamente se ha expuesto que no tiene sentido que contra el recurso extraordinario de revisión pueda interponerse el mismo recurso extraordinario, así como la posición que considera que contra el mismo puede interponerse recurso extraordinario para la unificación de doctrina, pero se plantea también si puede interponerse tanto el recurso de anulación del artículo 241 bis de la LGT (en la redacción dada por la Ley 34/2015, antes regulado en el artículo 239.6 de la LGT), como el recurso contra la ejecución del artículo 241 ter de la LGT (en la redacción dada por la Ley 34/2015, pues antes se regulaba el incidente de ejecución en artículo 68 del RGRVA)³².

El TEAC ha reconocido que contra la resolución del recurso extraordinario es posible interponer el recurso de anulación, precisamente para depurar los defectos más graves sin necesidad de acudir a la vía judicial. Por ejemplo, la resolución del TEAC de 12-12-2013 (RG 674-2011-50) admite el recurso de anulación (en dicha fecha regulado en el artículo 239.6 de la LGT y no en el vigente artículo 241 bis introducido por la Ley 34/2015), pero desestima porque la inadmisión había sido correcta. También parece posible interponer el recurso contra la ejecución del artículo 241 ter de la LGT, en cuanto la resolución del recurso extraordinario de revisión es una resolución económico-administrativa y puede que el recurrente esté disconforme con el acto de ejecución, obviamente sólo en los casos en que dicho recurso deba conllevar un acto de ejecución.

Por otro lado, como antes se ha expuesto, parece que es posible contra la resolución del recurso extraordinario iniciar algunos de los procedimientos especiales de revisión tributarios. Sin embargo, no tiene demasiado sentido que el recurso extraordinario, que debe configurarse como el último recurso en vía administrativa, sea susceptible de otros recursos económico-

31 PÉREZ TORRES, E., ob. cit. pág. 1656, considera que el silencio de la LGT no va a significar cambio, alguno aunque hubiera sido preferible su plasmación legal.

32 CHECA GONÁLEZ, C., ob. cit. (*Reclamaciones ...*), pág. 843, entiende que con la regulación actual no cabe ningún recurso administrativo, pues sólo puede interponerse el recurso contencioso-administrativo.

administrativos o procedimientos especiales. Es cierto que la resolución del recurso por el TEAC puede incurrir en defectos, pero si se configura como el recurso de "cierre" como se defiende antes de la vía judicial, la LGT debería haber limitado, en opinión de quien suscribe estas líneas, al recurso contencioso-administrativo, para evitar, aunque sean casos excepcionales, la proliferación de recursos y procedimientos.

9. Conclusiones

El recurso extraordinario de revisión encomendado al TEAC, como se ha comentado, ha sido objeto de poca atención desde el punto de vista teórico, lo que ha provocado que se haya mantenido durante mucho tiempo la regulación tradicional, con la excepción de las importantes modificaciones introducidas por la LGT en 2003. Sin embargo, al excluir el motivo más habitual referido al manifiesto de error de hecho que derive de los documentos incorporados al expediente, se ha limitado notablemente su utilización desde el punto de vista práctico.

Además, al estar atribuida desde hace décadas su resolución al TEAC, en vez de al órgano que dictó el acto como ocurre en el ámbito administrativo general, tiene la ventaja de encomendar el recurso a un órgano cuyos integrantes tienen una gran cualificación y que es independiente funcionalmente, pero a la vez presenta la desventaja de que dicho TEAC no es el órgano que dictó el acto y se producen retrasos en el tiempo de resolución de estos recursos debido a la insuficiencia de medios personales de los órganos económico-administrativos. A ello se une que el tiempo dedicado a examinar este recurso no puede dedicarse a otras reclamaciones y recursos encomendados al TEAC. Por ello, a juicio de quien suscribe estas líneas, la participación del TEAC supone una garantía, pero cabe plantearse si es la opción más adecuada, dados los recursos escasos de los que dispone la Administración tributaria para el cumplimiento de sus fines.

Por otro lado, aunque no existen datos publicados sobre el número de recursos interpuestos, ni su concepto, cuantía o tipo de resolución, parece que en los últimos años ha sido utilizado en un apreciable número de casos, bien por desconocimiento, bien de forma intencionada, para plantear cuestiones propias de recursos ordinarios o que deberían sustanciarse a través de medios especiales de revisión.

También como se ha ido comentado, la normativa presenta diversas deficiencias y se producen algunas "colisiones" con los procedimientos especiales de revisión, que resultan criticables. En este sentido, se considera que fue una decisión adecuada la realizada por la LGT en 2003 excluyendo el motivo del manifiesto error de hecho del ámbito del recurso extraordinario, para incluirlo en el del procedimiento especial de rectificación de errores.

Por todo lo expuesto, como opinión puramente personal, cabría plantear si en una futura reforma legal sería conveniente mantener la tradicional competencia de resolución por parte del TEAC o, como sucedió con el manifiesto error de hecho, atribuir al propio órgano que dictó el acto, aproximando a la regulación a la LPACAP. Esto último no supondría ninguna merma de los derechos de los obligados tributarios, pues respecto a los motivos de las letras b) y c) del artículo 244.1 de la LGT puede acudirse como se ha reiterado al artículo 217, mientras que en el caso de la letra a) quizás podría ampliarse el ámbito del artículo 220, rectificación de errores, modificando su regulación y su denominación, para poder incluir estos supuestos y atribuir la competencia también al órgano que dictó el acto. Esto último conllevaría probablemente una mejora de la eficacia del recurso, sobre todo teniendo en cuenta que es el propio órgano que dictó el acto el que conoce perfectamente las razones que llevaron a dictarlo. Además, contra la resolución si se optase por ampliar y mejorar el artículo 220 de la LGT cabría entender que es posible interponer también recurso de reposición y reclamación económico-administrativa, con carácter previo a su impugnación en vía jurisdiccional.

10. Bibliografía

- AYALA MUÑOZ, N., comentario al recurso extraordinario de revisión en *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria. Libro conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado*, Thomson – Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 1ª Edición (2007).
- BERBEROFF AYUDA, D., Coordinador, *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, Lefebvre el Derecho, Colección "Tribunal Supremo", Madrid 2016.
- CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J, Y OTROS, *Guía de la Ley General Tributaria*, CISS, Valencia, 1ª Edición (enero de 2014).
- CHECA GONZÁLEZ, C., *El Recurso Extraordinario de Revisión en Materia Económico-Administrativa*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº 16, Elcano (Navarra), 2000,
- CHECA GONZÁLEZ, C., *Reclamaciones Económico-Administrativas*, Thomson Reuters – Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017.
- GALLARDO CASTILLO, M.J., "Capítulo IV. La revisión de los actos administrativos. La revisión de oficio y la revisión rogada" en *Aproximación al nuevo Procedimiento Administrativo Común de la Ley 39/2015: reflexiones y claves de aplicación*, Directora Maria Jesús Gallardo Castillo, CEMCI Publicaciones, Granada 2016.
- GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, E., *El recurso extraordinario de revisión*, Civitas, 2ª Edición, Madrid 2001.
- LONGAS LAFUENTE, A., "Capítulo 10. Recursos en vía económico-administrativa", *Revisión de Actos Tributarios. Homenaje a Mª de los Ángeles Cascajero Sánchez*, IEF – Ediciones CEF, 2006.
- PEREZ TORRES, E., comentario del artículo 244 de la LGT, en *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Coordinador Ricardo Huesca Boadilla, Thomson – Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2004.
- RUIZ TOLEDANO, J. I., *El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria Comentado*, La Ley – Wolters Kluwer, Madrid, 2006.
- RUIZ TOLEDANO, J.I. y RUIZ GONZÁLEZ, L.J., "Parte II. Las reclamaciones económico-administrativas en la esfera estatal y autonómica" en *La revisión de actos en materia tributaria*, Directores Pablo Chico de la Cámara y Javier Galán Ruiz, Lex Nova – Thomson Reuters, Cizur Menor (Navarra), 2016.
- VIVAS PUIG, F., y CAMPOS DAROCA, J.M., *Revisión de actos y recursos administrativos*, Bosch – Wolters Kluwer, La Rozas (Madrid), 2016.