



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

El recurso extraordinario de revisión
en materia tributaria

Special review appeal in taxing
matters

Autor

Doina Ionela Domnariu

Coordinador

Prof. Joaquín Álvarez Martínez

Facultad de Derecho

Año 2016

ABREVIATURAS

AA VV	Autores Varios
AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
Art(s)	Artículos(s)
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
ATS	Auto del Tribunal Supremo
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CC AA	Comunidades Autónomas
CE	Constitución Española
Disp. Adic.	Disposición Adicional
F.	Fundamento jurídico o de derecho
JT	Jurisprudencia Tributaria Aranzadi
LECiv	Ley de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley General Tributaria
LHL	Ley de Haciendas Locales
LJCA	Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LO	Ley Orgánica
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial
LOTC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LPA	Ley de Procedimiento Administrativo
LRJ-PAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
MEyH	Ministerio de Economía y Hacienda
PGE	Presupuestos Generales del Estado
QF	Quincena Fiscal Aranzadi
RCL	Repertorio cronológico de Legislación Aranzadi
RD	Real Decreto
RDLeg	Real Decreto Legislativo
REDA	Civitas Revista Española de Derecho Administrativo
REDF	Civitas Revista Española de Derecho Financiero
RER	Recurso Extraordinario de Revisión

S. (SS.)	Sentencias (s)
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TAPEA	Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo
TC	Tribunal Constitucional
TR	Texto Refundido

ÍNDICE

Resumen / Abstract.....	4
Introducción	5
1. Cuestión tratada.....	5
2. Razón de la elección del tema	5
3. Metodología.....	7
El recurso administrativo extraordinario de revisión	8
1. Objeto de este recurso. La cuestión de la firmeza	10
2. Motivos que dan la posibilidad de interponer el recurso.....	12
2.1. Aparición de documentos esenciales.....	13
2.2. Influencia en la resolución de documentos o testimonios falsos o haber dictado como consecuencia de conductas	14
3. Legitimación para recurrir.....	15
4. Plazo para interponer el recurso	18
5. Órgano competente para resolver y la obligatoriedad o no del dictamen de los órganos consultivos.....	19
6. Resolución y plazo para la emisión de la misma.....	20
Conclusiones	21
Bibliografía	22
Jurisprudencia	23

RESUMEN

El Recurso extraordinario de revisión, es clasificado como un medio especial de revisión contra los actos y resoluciones firmes, en vía administrativa. Anular ésta firmeza, como condición “sine qua non” de los actos recurridos, es el objetivo de este recurso, en cuando concurren los requisitos del art 244 LGT: la aparición de documentos posteriormente al momento de emisión del acto, o imposibles de presentar en dicho momento, los cuales podrían haber cambiado la decisión si se hubiesen conocido, o que hubo falsedad en los documentos que fundamentaron la resolución, y, finalmente si ha habido, prevaricación, cohecho, manipulación fraudulenta u otra conducta punible, ligados al dictado del acto, reconocidos en sentencia judicial firme.

En lo que respecta al procedimiento, destaca la importancia de los plazos.

ABSTRACT

The special review appeal exists as a means of review against acts and final decisions, where ordinary means are no longer available. Its main requirement is the firmness of actionable acts, being undemanding in terms of procedure, beyond the deadlines.

As said by article 244 LGT, one of three assumptions must be confirmed for the appeal to be initiated. The first is that of the occurrence of subsequent documents or ones of impossible input at the time of the act, when those documents contain vital information that can affect the decision or expose it's error clearly. Secondly, the fact that documents or testimony that the act or ruling were based on are declared false by firm court ruling, whether it's done before or after the occurrence of the act. Finally, acts influenced by malfeasance, bribery, violence, or any other criminal offense, when those conditions are declared so by final court ruling

Palabras clave

Recurso de revisión fiscal; Recurso procesal; Legalidad; Control constitucional; Medios ordinarios de defensa; Medios extraordinarios de defensa; Derechos humanos o fundamentales y tutela judicial efectiva.

Key words

Tax appeals, procedural remedy, due process of law, tax and administrative judge, defense of the governed, constitutional protection, Human rights and Fundamental Freedoms and effective judicial protection

INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA

El tema sobre “El Recurso administrativo extraordinario de revisión, en materia tributaria” es una investigación personal, que he desarrollado en el segundo cuatrimestre de 2016, como Trabajo de Fin de Grado, en la Facultad de Derecho de la Universidad de Zaragoza.

Habrà un análisis sobre su contenido objetivo, subjetivo, también los plazos y procedimientos, y, quien tiene la potestad de resolverlos.

Los procedimientos especiales de revisión, que forman parte de la revisión de oficio, se dan en supuestos tasados por motivos de legalidad y de interés público. Se trata de la nulidad de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables, la revocación y la rectificación de errores materiales.

Además, debe incluirse la devolución de ingresos indebidos, si bien su naturaleza se identifica más con la gestión que con los procedimientos especiales de revisión.

En vía administrativa, existe especialidades en materia tributaria, lo que no procede en Contencioso-Administrativo, donde el Derecho Tributario de juzga en total equivalencia con las demás ramas del Derecho.

2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA

“La Administración, por si misma, **declara el Derecho y lo aplica, sin necesidad de acudir a los Tribunales de Justicia**, imponiéndose a los particulares la carga del recurso”, además “puede volver sobre sus propios actos, corrigiendo sus defectos o anulándolos, pero por iniciativa propia, sin tener que esperar su impugnación por los interesados”¹.

¹ MARTÍN QUERALT Juan, en su Curso de Derecho Financiero y Tributario, Tecnos 2005, p. 555, republicado en 2016.

Por si sola esta frase sería suficiente para despertar el interés sobre el tema.

Ésta revisión, de sus propios actos, es la principal faceta de los privilegios que ostenta la Administración, respecto a las relaciones que tiene con las personas privadas. Resulta de allí que las personas interesadas, en búsqueda de su derecho (anulación o reconocimiento de un acto privado, por ejemplo) debe acudir necesariamente a los tribunales o a la propia Administración mientras, que esta puede anular sus actos a solicitud del ciudadano, o por propia iniciativa, sin acudir a los tribunales.

Inicialmente se consideraba que los recursos sólo se instaban por los ciudadanos, mientras que los procedimientos de revisión eran un atributo a favor de la Administración. La realidad lo contradice, porque la citada puede actuar por propia iniciativa sobre sus actos, modificándolos o anulándolos.

Ahora bien, no es falta de razón que esta prerrogativa sirve a una eficiente actuación administrativa, en cuanto que pueda tener la posibilidad de corregir sus propios errores con la consecuente depuración jurídica. Vis a vis de esto, **se debe subrayar** la necesidad de extremar y **hacer explícitas** las **garantías** de los interesados.

Sin embargo la revisión de los actos anulables y la revocación, en el ámbito tributario², son procedimientos de competencia exclusiva de la Administración.

Te todo lo dicho hasta aquí resulta de gran interés el estudio de este tema, teniendo en cuenta su complejidad y su importancia, más aun cuando es un tema que lo “vivimos” todos porque las liquidaciones tributarias inciden, de una forma u otra, sobre el patrimonio de cada uno.

En plan personal, ha sido (entre otros) un asunto relacionado con el catastro, y el IBI la razón de mi decisión de matricularme en derecho a los 55 años. Sin intención de abuzar de su paciencia, voy hacer un corto resumen del mismo: Como directora de zona de una empresa inmobiliaria de Zaragoza tuve que resolver varios problemas relacionados con la propiedad, para poder cerrar las operaciones características de la actividad. Uno de estos casos fue de una Sra. mayor que tenía una participación de 0.6% de una copropiedad de un terreno, con 27 copropietarios. Pues tuvo que pagar dos años seguidos el IBI para todo el terreno (en total casi 8000€), con la perspectiva

² La revocación, en la Ley 30/92, modificada por la Ley 4/99, entiende la doctrina, que puede ser solicitada por el interesado

de pagar cada año para el resto de su vida. He trabajado 2 meses en colaboración con su abogada y con la jefa del Oficio Jurídico del Catastro de Zaragoza y parecía que no hay solución. Al final, sí que hubo solución, la encontré yo, y me gustó tanto, que en junio me matriculé en la Facultad de Derecho. No era cuestión de orgullo, ni mucho menos, sino que me hizo muy feliz la búsqueda de la solución, la verdadera investigación que supuso, hallar la respuesta. Siento si me he extendido demasiado.

3. METODOLOGÍA

La metodología utilizada: En primer lugar ha sido la lectura de la bibliografía relacionada con la cuestión, objeto de examen, observando la evolución a lo largo del tiempo y conocer la opinión de varios autores, “entendidos” del tema y su alcance actual. Lo que más quise destacar, es la razón de las diferencias que marca la normativa entre la administración común y la administración tributaria, empezando por la autonomía que define la LGT, a su materia. La siguiente etapa se ha centrado en el estudio de las leyes correspondientes. El final, intente sacar algunas conclusiones sobre el tema, teniendo en cuenta opiniones diferentes de la doctrina dadas las repetidas modificaciones y, alguna, modesta, opinión personal.

EL RECURSO ADMINISTRATIVO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN

A lo largo del tiempo, el recurso ha tenido varias modificaciones, en las normativas, que se han ido sucediendo. Voy hacer referencia sólo a una normativa anterior que me ha parecido de interés, por ser, la ley que ha redefinido el ámbito tributario:

A. LA LEY GENERAL TRIBUTARIA, LEY 230/1963, DE 28 DE DICIEMBRE

Marcó el ámbito propio del régimen tributario, imponiendo, por su artículo uno, su **autonomía, frente al Derecho Administrativo** que, junto con el **Derecho común** pasarán a ser **supletorios al derecho tributario**. Ha habido defensores y detractores a este artículo.

No se establecía la firmeza del acto, ni que se había agotado la vía, lo que permitió simultanear el recurso con la revisión, lo que, a su vez, dio lugar a dictámenes contradictorios. El artículo 155 regulaba la devolución de ingresos indebidos, el 156 se refería a la rectificación de errores, acordando un plazo de 5 años desde la fecha que se dictó el acto, a diferencia de LPA de 1958, que no establecía límite temporal.

Se prohíbe la revisión de los actos confirmados por sentencia firme.

Desaparecía la revisión de los actos anulables, en el procedimiento administrativo común (el que se permitía la solicitud por el ciudadano), pero esta figura permanece en el art 154 de la LGT, que regula la revisión de actos anulables en el ámbito tributario.³

Lo cierto es que los “hermano administrativos”, el común y el tributario no se llevan muy bien.⁴ Y con razón: Los tribunales habían sentenciado en materia tributaria y la ha perjudicado y se replantea la relación entre los dos ordenamientos.

³ Asunto confirmado por el Consejo de Estado en su Dictamen 1403/2003, dada la especificidad del ámbito tributario.

⁴ El Dictamen del Consejo de Estado 5356/1997, referido a la modificación de la Ley 30/92, señalaba el descontento del Ministerio de Hacienda,

B. LA LEY 58/2003 GENERAL TRIBUTARIA, DE 17 DE DICIEMBRE

La doctrina consideraba que la LGT 230/1963 de 28 de diciembre, aun con las modificaciones posteriores, no estaba adecuada a los principios constitucionales. La nueva LGT 58/2003, sí que aproxima el campo tributario a las normas generales del derecho administrativo común., como resulta de la propia exposición de motivos de la ley.⁵

.El título V de la Ley, regula la revisión (en vía administrativa,) de los actos tributarios, comprendiendo todas las modalidades de revisión de actos en materia tributaria: recurso de reposición y las reclamaciones administrativas por un lado y los procedimientos especiales de revisión, que son:

- La revisión por causas de nulidad de pleno derecho
- La declaración de lesividad
- La rectificación de errores
- La devolución de ingresos indebidos y
- La nueva figura del ámbito tributario, que es la revocación

Con esta nueva Ley, desaparece la revisión por anulabilidad.

Lo llamativo es el mantenimiento de un régimen propio, aunque casi idéntico, que sólo se justifica por el deseo del legislador de regular la revisión de oficio de actos tributarios, en su sede específica, conservando la primacía de esta fuente, sin vincular su suerte a lo que pueda ocurrir en el campo del derecho administrativo⁶

⁵ Los procedimientos especiales de revisión, en materia tributaria se encuentran regulados en los art 213 a 221 de la nueva LGT y en el RD 520/2005, de 13 de mayo que la desarrolla

⁶ PEREZ TORRE, E, Estudios sobre la nueva Ley general Tributaria; Martínez Lafuente, 2004 p. 901

1. OBJETO DE ESTE RECURSO. LA CUESTIÓN DE LA FIRMEZA

Este recurso es un remedio extraordinario, para revisar **actos y resoluciones firmes** respecto de los que se manifiesta ciertos vicios o defectos cuando ya no están disponibles los medios de revisión ordinarios.⁷ La condición sine qua non es la firmeza de estos actos y la finalidad de este recurso es exactamente **invalidar esta firmeza** cuando concurren tasadas condiciones.

El artículo 244.1 LGT menciona, como actos recurribles, los actos y resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, siendo de aplicación al mismo, en todas las cuestiones no previstas, cuando concurra alguno de los tres motivos siguientes:

- Aparición de documentos posteriores o de imposible aportación al tiempo de dictarse el acto o la resolución, de valor esencial para la decisión y que evidencien su error;
 - que los documentos o testimonios en que se fundó el acto o la resolución se declaren falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior;
 - que se dictara el acto con prevaricación cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible, declarándose así por sentencia judicial firme.

El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos **cuando y sólo cuando**, concurra alguna de las circunstancias mencionadas.⁸

De la redacción de este articulado cabe resaltar el **carácter tasado** del recurso extraordinario de revisión, no configurándose éste, como una instancia más en vía administrativa, sino como un instrumento que habilita a los interesados a reaccionar frente resoluciones administrativas firmes "*contra los actos firmes de la*

⁷ STS de 17 de mayo de 2013 Recurso 1712/2012(La LEY 49098/2013)

⁸ Ley 58/2003 General Tributaria, dispuesto en el primer apartado del artículo 244.

Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos", sólo y exclusivamente "cuando concurra alguna de las circunstancias" consideradas por la norma, de ahí que su apartado 3º imponga la inadmisión de éste, "cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas en el apartado anterior".⁹

A continuación, afirma el Tribunal Supremo que, *"dada la naturaleza de extraordinario del recurso de revisión han de examinarse con estricto rigor los elementos determinantes del mismo, limitando su alcance a los casos taxativamente señalados por la ley y al contenido de éstos, sin que sea lícito ampliarlos ni en su número ni en su significado por interpretación o consideraciones de tipo subjetivo".¹⁰*

La firmeza es, según resulta de la norma, requisito imprescindible e indispensable del acto o de la resolución que se recurre, esta condición obliga a precisar qué debe entenderse por "firmeza" del acto o la resolución¹¹.

Ello no supone ningún problema con los actos de gestión, porque, éstos devienen firmes transcurridos los 15 días hábiles sin entablarse contra ellos recurso de reposición. En cambio, las resoluciones de las reclamaciones administrativas, adquieren firmeza desde el momento en que se producen, en vía administrativa.

En contencioso, son dos meses, en que cabe plantear contra ellas recurso contencioso-administrativo, por lo que la fecha que devienen firmes estos actos, no está aclarada por la normativa: es firme en vía administrativa o se extiende el plazo hasta lo judicial. De aquí resultan opiniones doctrinales contrapuestas.¹²

Según la Ley 30/92, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, **para la interposición** del recurso extraordinario de revisión hacen falta **dos requisitos**: que el **acto** contra el que se interponga, sea **firme**, en vía administrativa y que concurra alguna de las circunstancias previstas en el art 118.1 o, contra los que no se haya interpuesto recurso administrativo en plazo, por lo que hay que entender que este recurso es admisible tanto contra los actos que agotan la vía administrativa, aunque

⁹ STS de 26 de septiembre de 1988

¹⁰ STS de 26 de septiembre de 1988

¹¹ LOZANO SERRANO, Cuestiones tributarias prácticas La Ley 2º Ed, Madrid 1990, p. 899

¹² GARCIA-TREJANO GARNICA, E, El recurso administrativo extraordinario de revisión, en la nueva Ley de procedimiento, Civitas, 1995, p. 24

sea posible aún el recurso en contencioso, como contra los actos que sean firmes, en sentido estricto, por no resultar ya admisible ni siquiera el contencioso-administrativo.¹³

Las **nuevas: Leyes 39/2015** del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas («LPAC»), y la Ley **40/2015**, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público («LRJSP») que entrarán en vigor el 2 de octubre de 2016 han derogado la Ley 30/ 92. ^{14,15}

La voluntad del legislador ha sido la separación total y completa **la organización administrativa**, por un lado, y el **procedimiento administrativo común** por otro. Según la exposición de motivos de las dos leyes, **con estas leyes**, se materializa una de las principales medidas previstas por la Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas y el Programa Nacional de Reformas de España para 2014, que recogían la necesidad de impulsar nuevas leyes administrativas que acabaran con las duplicidades e ineficiencias atribuidas a las Administraciones española.

2. MOTIVOS QUE DAN LA POSIBILIDAD DE INTERPONER EL RECURSO

Según el art 244.1 de la vigente LGT, éste recurso de revisión, puede interponerse por **los interesados**, contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos. Art 244.1 LGT: *El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

¹³ GONZÁLEZ PÉREZ, Comentarios a la Ley 4/1999, Civitas, Madrid 1999 pgs 485,486

¹⁴ Ello ha supuesto que se desglose en las mencionadas leyes el contenido de la vigente Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común («LRJPAC»)

¹⁵ URÍA MENÉNDEZ, Actualidad jurídica, 41/2015, pgs. 85, 95

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.¹⁶

Los motivos tasados, en los que es posible fundamentar este recurso, han de ser **estrictamente interpretados**, como corresponde a su carácter de **causa específica** de apertura de una vía de impugnación extraordinaria, en relación con un acto firme, estando prohibida su aplicación analógica y extensiva a otros supuestos no contemplados por el legislador.¹⁷

2.1. APARICIÓN DE DOCUMENTOS ESENCIALES

Es el primer motivo que permite interponer el RER, con la condición que los documentos que aparezcan tengan un **valor esencial** para la resolución del asunto, que sean posteriores al acto administrativo en cuestión, o que no se `pudieron aportar en tiempo útil. Es importante señalar que el previo conocimiento de estos documentos hubiera supuesto una resolución distinta de la adoptada.¹⁸ . En todos estos se define como documento esencial, el que si de haberse conocido y tenido en cuenta, el acto resuelto hubiera sido otro. Con el matiz que si eso no se cumple, el Recurso de revisión sería improcedente.

Para resaltar de la importancia de la fuerza del documento desconocido, se puede citar una Resolución del TEAC¹⁹, donde resultó de carácter esencial un fax emitido y no

¹⁶ STS de 4 de octubre de 1993

¹⁷ Lo mismo se recoge de los Dictámenes del Consejo de Estado núms. 765, de 16 de marzo de 2000; 909, de 10 de mayo de 2001

¹⁸ Opinión, entre otros de GONZALES NAVARRO (2004) Y BARRERO RODRIGUEZ (2005), también se ha precisado en los Dictámenes del Consejo de Estado de 23 de febrero 1995, 10 de octubre 1995, o núm. 549 de 5 de diciembre 2002 del Consejo Jurídico Consultivo de la Comunidad Valenciana.

¹⁹ Resolución TEAC de 22 de septiembre 1999 (JT 1999, 1762)

tenido en cuenta, que suponía la exención de la indemnización percibida, admitiéndose en consecuencia el recurso de revisión.

He de subrayar aquí el “acercamiento” entre el art 244.1 LGT y la disposición del art. 118.1 LRJ-PAC, por admitir documentos posteriores al acto recurrido y, no sólo documentos anteriores omitidos.²⁰

Sobre este punto hay, autores²¹ que consideran que, en art 244.1 LGT, la referencia a “documentos”, se queda corta, en la realidad actual. Ellos consideran que consideran que se debería extender, en la práctica, la admisión de otros medios de demostrar una realidad, por ejemplo un video u otro medio similar. Que en definitiva, lo esencial es que la información llegue al juez, por un medio incontestable, y no necesariamente a través de un documento escrito.

Sugieren que cabe aquí la inclusión de cualquier soporte demostrativo de una **realidad: declaración de terceros, dictamen de peritos y otros.**

2.2 INFLUENCIA EN LA RESOLUCIÓN DE DOCUMENTOS O TESTIMONIOS FALSOS O HABERSE DICTADO COMO CONSECUENCIA DE CONDUCTAS PUNIBLES

Son causas que definen el 244.1 b) y c) de la LGT los cuales posibilitan la presentación de un Recurso Extraordinario de Revisión. La letra b) se refiere a una resolución dada en base a documentos o testimonios, declarados falsos por sentencia firme y la letra c) se refiere a una resolución dada en prevaricación, cohecho o violencia, o cualquier hecho punible con sentencia judicial firme.

Dado que el hecho es de competencia de la jurisdicción penal, el reconocimiento de la procedencia de un recurso extraordinario de revisión no supone ninguna complicación.

²⁰ Sentencia del TSJ de Navarra de 11 de febrero 1999 y las Resoluciones del TEAC de 6 de septiembre 2000, donde se dictó que se admite la fundamentación de un RER en documentos posteriores, pero siempre que contienen hechos anteriores y estrictamente referido al Recurso.

²¹ CCHECA GONZALES, C, citando a GARRCÍA-TREVIJANO GARNICA, La intervención del Consejo de Estado, Thomson, 2000, p. 226

Ahora bien, el hecho de que hubo una sentencia penal por prevaricación y se condena penalmente al culpable no quita la obligación de pagar las liquidaciones que han resultado ser conforme a la Ley.

Como ejemplo la Resolución TEAC de 29 de enero 1998, se declaró la inadmisibilidad del RER, porque el fraude no influía el resultado de las liquidaciones, digamos que pasaron, aunque entre las mismas personas, en planos paralelos.²²

La motivación de esta sentencia se basa **en el diferente bien jurídico protegido**: el derecho a la **propiedad privada**, protegido contra la apropiación indebida (art 535 CP), y el art 79.a) LGT que protege el **correcto funcionamiento** de los ingresos públicos, y considera infracción grave el no ingreso en plazo de la deuda.

En conclusión estamos, como en el 244.1 a) LGT en vigor, ante la exigencia de que, los actos fraudulentos influyen directamente la resolución, para que sea admitido el RER, en base a este artículo.

3. LEGITIMACIÓN PARA RECURRIR

La respuesta a esta pregunta la da el art 244.2 en relación con el 241.3 de la LGT.

244.2. La legitimación para interponer este recurso será la prevista en el apartado 3 del artículo 241.

241.3. Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en materia de su competencia.

Por supuesta la lista se completa con los órganos equivalentes o asimilados.

El art 63 RRVA completa esta lista de legitimados.

En esta materia según las Resoluciones del TEAC de 12 de enero 2000 y 24 de mayo 2000, se ha declarado que la Corporaciones Locales no tienen legitimación, «ope

²² JT 1998, 405: un representante defrauda al sujeto pasivo que no puede pagar sus obligaciones. Pero las liquidaciones no se ven influenciadas por los hechos, así que el RER se deniega.

legis», para el recurso de alzada, en consecuencia ni para interponer el RER, salvo que acrediten la condición de interesadas.

Los “interesados” están definidos en el art 232.1 LGT:

1. Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores.

b) Cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria.

La calidad de interesado debe responder a los requisitos del art 31.1.a) LEJ-PAC: que se demuestre un interés legítimo para promover el recurso en contencioso.

La jurisprudencia ha procurado concretar el concepto de interés, decidiendo que basta con demostrar que influye (en negativo- perjuicio o positivo- beneficio) su situación para poder ser considerado “interesado”. En sus sentencias el Tribunal Superior ha contemplado que la ventaja o el perjuicio en que se materialice el interés legitimador, tiene que ser “**concreto**”.²³

En la misma línea de consideración, han sido las sentencias del Tribunal constitucional: la legitimación ligada al interés, debe ser referida a **un interés en sentido propio, o específico, no a uno general**.²⁴

Podemos hacer una referencia al art.232.2 LGT que enumera las personas y los organismos que no son legitimados para reclamar en vía económico- administrativa:

- a) Los funcionarios y empleados públicos, salvo que sean afectados como personas físicas.
- b) Los particulares cuando actúan por cuenta de la Administración.
- c) Los denunciantes.
- d) Los pactantes que asumen obligaciones tributarias.
- e) Los organismos y órganos que han dictado el acto impugnado, también los beneficiarios de los fondos resultantes del respectivo acto.

Sobre los funcionarios, el 232.2 LGT les deslegitima, pero les salva el 232.2 a), por eventuales daños que puedan sufrir, en plan personal. Esto se puede interpretar como una actuación con respecto del principio jerárquico. Que los inferiores puedan discutir las resoluciones de sus jefes, suponemos que pondría la Administración en gran apuro.

²³ SSTS de 20 diciembre, 200(RJ 2002, 342); 7 de junio 2001 (RJ 2001, 6236)

²⁴ STC: 60/1982, 257/1988.

La misma razón he de deducir para el apartado b), en relación con los particulares que actúan por delegación de la Administración, o como agentes es muy parecido con la postura de los organismos y órganos frente a la Administración.

Así, la Jurisprudencia deduce en varias sentencias que de la, referente a que las empresas administradoras el aguas, no están legitimados para recurrir, por considerándoles mandatarios de la Administración y no como representantes de los usuarios.²⁵

Los denunciante tampoco pueden interponer el recurso, por ser asimilados de alguna manera con las personas que actúan para la Administración. Después de las modificaciones de la LGT, la doctrina considera, en la actualidad, que el denunciante es una persona que actúa voluntariamente, sin que se le reconozca la calidad de interesado, con la consiguiente falta de legitimación para recurrir.

Por último, el art 232.2 d) de la LGT, y de buena lógica, los que asumen obligaciones tributarios, en virtud de pacto con la administración, no están legitimados para interponer el RER.

La nueva Ley 39/2015 en su Título I, de los **interesados** en el procedimiento, regula entre otras cuestiones, las especialidades de la capacidad de obrar en el ámbito del Derecho administrativo, haciéndola **extensiva** por primera vez a **los grupos de afectados**, las uniones y entidades sin personalidad jurídica y los patrimonios independientes o autónomos cuando la Ley así lo declare expresamente.

En materia de representación, se incluyen nuevos medios para acreditarla en el ámbito exclusivo de las Administraciones Públicas, como son el apoderamiento «*apud acta*», presencial o electrónico, o la acreditación de su inscripción en el registro electrónico de apoderamientos de la Administración Pública u Organismo competente. Igualmente, se dispone la obligación de cada Administración Pública de contar con un registro electrónico de apoderamientos, pudiendo las Administraciones territoriales adherirse al del Estado²⁶.

Por otro lado, este título dedica parte de su articulado a una de las novedades más importantes de la Ley: la regulación del uso de medios electrónicos en las

²⁵ STSJ de Cataluña de 1 de junio 1999 (JT 1999, 911). En cambio, los usuarios en su condición de sujetos pasivos, sí tienen la facultad de reclamar.

²⁶ En aplicación del principio de eficiencia, reconocido del art. 7, de la LO 2/2012 de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

comunicaciones tanto entre las administraciones, como entre las administraciones y los particulares, que en consecuencia van a agilizar los plazos.

4. PLAZO PARA INTERPONER EL RECURSO

El art 244.5 y 6 LGT en vigor, dispone que:

5. El recurso (extraordinario de revisión) se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial.

6. La resolución del recurso extraordinario de revisión se dictará en el plazo de seis meses. Transcurrido ese plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso.

El apartado 6, ha sido modificado por el apartado 54 del artículo único de la Ley 34/2015, de modificación parcial de la Ley tributaria.²⁷

El apartado 6 del artículo 244, que queda redactado de la siguiente forma:

«6. La resolución del recurso extraordinario de revisión se dictará en el plazo de seis meses. Transcurrido ese plazo sin haberse notificado resolución expresa, el interesado podrá entender desestimado el recurso.»

El recuento de los plazos se determinan conforme a la Ley de Enjuiciamiento Civil: los plazos por meses se computan de “fecha a fecha” y comienza a contarse a partir del día siguiente de la notificación, o publicación del acto.²⁸

²⁷ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“B.O.E” 22 septiembre). Vigencia 12 de octubre 2015

²⁸ STS de 2 de abril 1990 (RJ 1990, 2734)

5. ÓRGANO COMPETENTE PARA RESOLVER Y LA OBLIGATORIEDAD O NO DEL DICTÁMEN DE LOS ÓRGANOS CONSULTIVOS.

El artículo 244.4 LGT, atribuye la competencia única del TEAC, para resolver el recurso extraordinario de revisión, en materia tributaria. Cuando no concurren los requisitos tasados del apartado 1, TEAC, para declarar la inadmisibilidad puede actuar de forma unipersonal. El art 32.2 RRVA, indica como órganos unipersonales a estos efectos a los vocales y al Secretario General del TEAC.

En materia de administración general, el todavía en vigor artículo 119.1 LRJ-PAC, en relación con novedad introducida por la Ley 4/1999, de 13 enero, determina que los recursos pueden ser inadmitidos, previa motivación, por el órgano competente para resolverlo sin necesidad del Dictamen del Consejo de Estado u Órgano Consultivo de la CA.

“Fuera de estos casos de inadmisión, es necesario contar con el Dictamen del Consejo de Estado, por disponerlo así el art. 22.9 de la LO 3/1980, de 22 de abril”.²⁹

Con referencia a los órganos consultivos de las CCAA, dependerá de si la respectiva CA tiene prevista esta condición, expresamente en sus leyes.

En el ámbito tributario, el citado autor considera que hay un error en la redacción del art. 244.3 LGT, por no ser bastante claro en formulación: en su opinión debería aludir a la inadmisibilidad del trámite del RER, no a la inadmisibilidad del mismo. Porque declarar la inadmisibilidad del recurso supone ya la existencia de una resolución. También señala que el art 244.3 LGT, queda incompleto por no haber ninguna referencia si, en materia tributaria, es perceptiva la intervención de los Consejos Consultivos autonómicos.

²⁹ CHECA GONZALES, C: La intervención del Consejo de Estado, Thomson, Aranzadi 2006 p. 238

6. RESOLUCIÓN Y PLAZO PARA LA EMISIÓN DE LA MISMA

El artículo 239 LGT establece que la resolución del TEAC tiene que comprender todas las cuestiones planteadas por los interesados, además de cualquier otra que surjan, fuera de lo que es el “*petitum*”.

Por eso TEAC debe dar audiencia a los interesados para presentar sus alegaciones para evitar eventuales situaciones de indefensa de los mismos.³⁰

Referente a la interpretación razonable del silencio, el art 240.1 de la LGT establece que el procedimiento de este recurso, en cualquiera de sus instancias, tiene una duración de un año para la resolución. Transcurrido este plazo se entiende desestimado.

Contra la resolución del recurso extraordinario de revisión, no procede ningún otro, en vía administrativa, quedando a salvo la posibilidad de interponer, contra ella, recurso contencioso-administrativo.

³⁰ Hay multitud de STSS del TC, entre ellas : 220/2000, de 18 de septiembre(RTC 2000, 220) ; 32/2001, de 12 de febrero (RTC 2001, 32) donde se pone de relieve que la motivación de las resoluciones no deben ser exhaustivas, basta con que se puede comprender que no hay arbitrariedad

CONCLUSIONES

La primera es que el Recurso extraordinario de revisión, ligado a la firmeza de los actos, en vía administrativa tiene como objetivo, exactamente **anular esta firmeza**, haciendo posible la interposición de mismo, en los **casos tasados** del art 244 LGT.

Segundo: Es un recurso especial, que puede ser interpuesto por los particulares, que tienen calidad de interesados. En las páginas anteriores he citado una sentencia de TS, donde quedaba muy explícito, lo que la ley define como “interesados” y el daño debe ser demostrable, concreto.

Tercero: El recurso puede ser inadmitido en fase de trámite, sin resolución sobre el fondo, si no concurren los requisitos del 244 LGT, pero también puede haber una resolución de inadmisión por falta de correlación entre los documentos aparecidos, por ejemplo, cuando estos no suponían el cambio de la resolución recurrida. Otra cosa que no se puede ignorar es el respecto a los plazos impuestos, tanto para la f **Cuarto** Personalmente considero que este recurso es una cláusula de escape, de gran utilidad, cuando concurren circunstancias descritas en el art 244.1 LGT

Considero que en este punto la seguridad jurídica cede ante la justicia, como de ser alguna vez en un Estado Social, Democrático y de Derecho como es el Estado Español

BIBLIOGRAFIA

CHECA GONZALEZ, CLEMENTE. *El Recurso Extraordinario de Revisión en Materia Económico-Administrativa*, Aranzadi, 2000.

CHECA GONZALEZ, CLEMENTE. *La intervención del Consejo de Estado y de los Consejos Consultivos en Materia Tributaria*, Aranzadi, 2006.

CHECA GONZALEZ, CLEMENTE. *Reclamaciones y Recursos Tributarios*, Aranzadi, 1997.

GARCÍA~TREVIJANO GARNICA, ERNESTO. *El recurso administrativo extraordinario de revisión en la nueva Ley de Procedimiento*, Civitas, 1995.

GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. *Comentarios a la Ley 4/1999*, Civitas, 1999.

HUESCA BOHADILLA, RICARDO (Director) + VVAA. *Las Reclamaciones Económico Administrativas – Comentarios al Nuevo Reglamento de Procedimiento*, Aranzadi, 1997.

LOZANO SERRANO, CARMELO, *Cuestiones tributarias prácticas La Ley 2º*, Madrid, 1990.

MARTÍN QUERALT, JUAN. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 2005.

PEREZ TORRE, E, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, Martínez Lafuente, 2004.

REVISTA *Uría Menéndez de Actualidad Jurídica*, nº 41, 2015.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, ENRIQUE. *Procedimientos Especiales de Revisión en Materia, con especial estudio de su Tramitación en la Administración Local*, Instituto Andaluz de Administración Pública, 2007.

Recurso extraordinario de Revisión - Trámites y gestiones personales...

www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/es/servicios.../recurso-extraordinario

www.garrigues.com/sites/default/files/documents/newsletter-fiscal-febrero-2016.pdf

www.ineaf.es/divulgativo/sistema-tributario/...tributarios.../revision-en-administrativa

JURISPRUDENCIA

STS de 26 de septiembre de 1988, (RJ 1988/ 257)

STS de 2 de abril 1990 (RJ 1990, 2734)

STS de 4 de octubre de 1993

STSJ de Cataluña de 1 de junio 1999

STSJ de Navarra de 11 de febrero 1999

SS del TC, entre ellas: 220/2000, de 18 de septiembre

SSTS de 20 diciembre, 2000(RJ 2002, 342);

STC32/2001, de 12 de febrero 2001

STS 7 de junio 2001 (RJ 2001, 6236)

STS de 17 de mayo de 2013 Recurso 1712/2012(La LEY 49098/2013)

Dictamen del Consejo de Estado 1403/2003, de 22 de mayo de 2003.

Dictamen del Consejo de Estado 5356/1997, de 22 de enero de 1990.