

ESBOZO SOBRE LA REVISIÓN EN LA NUEVA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Leonardo García de la Mora. Profesor Titular de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 25 noviembre 2004.

1. INTRODUCCIÓN¹

La revisión en vía administrativa, regulada en el Título V de la nueva ley General Tributaria, presenta bastantes modificaciones importantes respecto a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, donde se ubicaba dentro del título genérico de «gestión tributaria» en su acepción más amplia, desechada por la nueva Ley. La regulación nueva es más detallada, incluyendo preceptos hasta ahora reglamentarios, e incorpora las principales normas de las reclamaciones económico-administrativas, anteriormente contenidas, en su mayor parte, en un texto legislativo separado (el T.A. de 1980 de la Ley de Bases sobre Procedimiento Económico-administrativo), ahora derogado.

Se establecen normas comunes a todos los tipos de revisión, relativas a capacidad y representación, prueba, notificaciones, plazos de resolución y motivación, que serán las establecidas en el capítulo de obligados tributarios y en el apartado de normas comunes a los procedimientos tributarios, a aplicar teniendo en cuenta siempre las especialidades propias de la materia (arts. 214 y 215 LGT).

Como es sabido, la revisión de oficio se suele insertar por la doctrina en el marco más amplio de la revocación o anulación de los actos administrativos, consistente en la retirada de los mismos mediante otro acto nuevo de signo contrario, revocación que podría ser necesaria por motivos de legalidad o, incluso, de oportunidad. Pero, por el principio básico de seguridad jurídica, la doctrina administrativa tradicional oponía contra la libre revocabilidad de dichos actos el respeto a los derechos adquiridos, distinguiendo a tal efecto entre actos favorables para los particulares (o declarativos de derechos), irrevocables, en principio, incluso aun siendo ilegales, y actos desfavorables (o de gravamen), ampliamente revocables.

Sin embargo, dentro de la tensión entre ambos principios constitucionales, *en pro* del de legalidad se arbitró la posibilidad del procedimiento excepcional del recurso de lesividad. Y, ya desde la vieja Ley de Procedimiento Administrativo de

¹ Esta comunicación es un extracto inspirado en mi ponencia para la redacción de la lección 19 de mi obra en común con M.A. MARTÍNEZ LAGO: **Lecciones de Derecho Financiero y Tributario**, iustel, Madrid, 2004, págs. 549 a 590.

1959, se flexibilizó la cuestión y se habilitaron vías de revisión de oficio en casos de ilegalidad especialmente condenable, como los de nulidad radical o los de anulabilidad por infracción *manifiesta* de ley (restringida en la práctica, por interpretación jurisprudencial, a ciertos motivos tasados excepcionalmente graves), pero siempre, por respeto a la seguridad jurídica, concebidas dichas vías como procedimientos excepcionales, para erradicar por motivos de legalidad e interés público, y exclusivamente en los supuestos legalmente establecidos, los actos administrativos, o como fórmula de rectificación de errores producidos, considerándose, en cambio, sin límite la revocabilidad de los actos no favorables.

La Ley General Tributaria de 1963 adoptó estas técnicas, aunque con algunas desviaciones importantes, generalmente muy criticadas por los administrativistas (entre ellas la no alusión a los actos declarativos de derechos, derivándose de ello la limitación de la tradicional libertad revocatoria de los actos de gravamen). En el ámbito administrativo general, la reforma de 1999 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, suprimió la revisión de oficio por anulabilidad, por lo que en los últimos años quedó el viejo art. 154 LGT como una auténtica reliquia. La nueva Ley General Tributaria no recoge tampoco ya este tipo de revisión de oficio por anulabilidad, pero, en cambio, regula con mayor amplitud la declaración de lesividad (a la que se reconduce dicho tipo) e introduce la novedad de la revocación beneficiosa, o de actos no favorables, aproximándose a la regulación general de la citada Ley 30/1992.

Los supuestos actuales —denominados procedimientos especiales— de revisión en vía administrativa de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, todos ellos firmes en vía administrativa, son los de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217 y rectificación de errores del artículo 220, de modo que en ningún otro caso (aparte del recurso extraordinario de revisión cuando proceda) podrán ser revisados en perjuicio de los interesados, cualquiera que sea la causa alegada. Añade la ley que las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán ser declaradas lesivas conforme a lo previsto en el artículo 218 de la misma; con claro error, a mi juicio, se refiere sólo a las «resoluciones», sin tener en cuenta que los actos también pueden ser declarados lesivos, y, respecto de éstos, de nuevo, en vez de referirse a los firmes, lo hace a aquellos «sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa», olvidándose de aquellos otros actos también firmes pero por no haber sido impugnados por los interesados, igualmente revisables de oficio. Este art. 213.2 LGT parece muy criticable y confuso, pues, además de lo dicho, entiendo que también la revocación puede referirse a actos firmes (otra cosa sería que la formulación legal se hubiera referido a los actos declarativos de derechos, en cuyo caso la redacción sería más aceptable). Más correcto resulta el art. 218.1 LGT señalando que fuera de estos casos (en concreto, de los previstos

en los arts. 217 y 220 de la ley), la Administración no puede anular por sí sola en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones, teniendo para ello que impugnarlos en vía contencioso-administrativa previa declaración de su lesividad para el interés público. La ley regula por primera vez el procedimiento de declaración de lesividad y añade una nueva posibilidad de revisión para los actos de gravamen o desfavorables, la revocación, manteniendo, como la de 1963, el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, que responde a otra filosofía. Veamos las principales novedades en la revisión de oficio para luego posteriormente analizar las producidas en la revisión en vía de recurso, en sus dos variantes tradicionales.

Las resoluciones de estos procedimientos especiales son, en algunos casos, susceptibles de recursos (caso de la rectificación de errores o de la devolución de ingresos, arts. 220.3 y 221.6 LGT), previos a su impugnación en el orden jurisdiccional, mientras que en otros de ellos ponen fin a la vía administrativa (nulidad de pleno derecho y revocación, arts. 217.7 y 219.5 LGT).

2. PROCEDIMIENTOS ESPECIALES DE REVISIÓN

2.1. POR NULIDAD DE PLENO DERECHO

El primer y más grave motivo de ilegalidad, como es obvio, es la nulidad de pleno derecho (art. 217 LGT), tanto de actos aplicativos o de actos sancionadores en materia tributaria como de resoluciones de los órganos económico-administrativos (que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo).

La nueva Ley ha ampliado los motivos respecto de los de la ley anterior, igualando prácticamente la redacción de la LRJAP y PAC [art. 62.1.a), c) y f)].

La competencia para la declaración —en el ámbito de competencias del Estado— corresponde, como antiguamente, al Ministro de Hacienda (en estos momentos de Economía y Hacienda), pero ahora, a diferencia del antiguo art. 153, exige el art. 217 que el *previo dictamen del Consejo de Estado* (u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma, si lo hubiere) sea *favorable*, siguiendo así la regla general aplicada en la LRJAP y PAC, y aceptando el legislador las críticas de la doctrina a la regulación anterior, que no exigía necesariamente que fuera favorable, es decir, que se trataba de un informe preceptivo, pero no vinculante. Se ha fijado, conforme a la nueva tónica general en esta cuestión, un plazo máximo de resolución, en este caso de un año, de modo que su transcurso sin haberse notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento o su desestimación por silencio negativo, si el mismo se hubiera iniciado a instancia del interesado. La resolución expresa o presunta o

el acuerdo de inadmisión a trámite pondrán fin a la vía administrativa, como se acaba de indicar, sin posibilidad de recurso alguno.

2.2. DECLARACIÓN DE LESIVIDAD DE ACTOS ANULABLES

Otro motivo de ilegalidad es la anulabilidad. Pero, a diferencia de la ley anterior, como ya he dicho, ha desaparecido este supuesto de revisión de oficio cuando se trate de actos favorables a los interesados, al igual que sucedió en el ámbito general administrativo en 1999. Lo único que puede hacer la Administración tributaria en el caso de los actos y resoluciones firmes en vía administrativa favorables a los interesados es declararlos lesivos para el interés público, a fin de su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa (art. 218 LGT). Se trata, pues, de un procedimiento previo a su revisión, que no opera en vía administrativa, sino en la judicial. El requisito de la firmeza de los actos o resoluciones objeto de la declaración no aparece exigido expresamente ni por la LRJAP y PAC ni por la LGT antigua (art. 159) ni por la nueva, pero se puede deducir *a sensu contrario* de la formulación del art. 213.2, y de la pura lógica, pues en el caso de los actos no firmes se puede suponer que aún van a poder revisarse por la Administración, lo que haría innecesario acudir a los tribunales. Como señala F. PÉREZ ROYO, la firmeza no ha de ser imputable a la Administración, pues, en ese caso, la Administración ya ha tenido la posibilidad de revisarlos sin acudir a este expediente y, si ha desperdiciado esa oportunidad, no parecería lógico que la pudiera ahora recuperar por este sistema (por ejemplo, en el caso de resoluciones de los Tribunales económico-administrativos susceptibles de recurso de alzada por parte de la Administración, en que no se hubiera interpuesto la alzada).

La diferencia fundamental con el régimen anterior de los casos de anulabilidad es que basta que los actos o resoluciones objeto de la declaración incurran en *cualquier infracción* del ordenamiento jurídico (sin precisarse ya que se trate de manifiesta infracción legal). En principio, esta es la única vía, en su caso, para pretender variar liquidaciones definitivas (salvo variación en beneficio de los interesados o rectificación de errores de hecho, como veremos).

La competencia es también del Ministro de Economía y Hacienda (en el ámbito de competencias del Estado). No se requiere dictamen del Consejo de Estado pues la revisión será responsabilidad, en definitiva, de los tribunales. Es procedimiento de oficio, exigiendo, desde luego, la previa audiencia de todos los posibles interesados. No puede efectuarse en cualquier momento, sino sólo dentro del plazo de prescripción (con caducidad en el plazo de tres meses).

2.3. REVOCACIÓN

La doctrina, en general, la entendía aplicable en el ámbito tributario por aplicación del art. 105.1 LRJAP y PAC (que consagró la revocabilidad en cualquier momento de los actos de gravamen o desfavorables, siempre que no supusiese dispensa o exención no permitidas por las leyes, o fuese contraria a la legalidad, al interés público o al ordenamiento jurídico), algunos incluso sin infracción ninguna del ordenamiento. Sin ir tan lejos, el Consejo de Defensa del Contribuyente ha defendido su aplicación para actos, firmes o no, que incurrieran en cualquier tipo de infracción legal, pero la Administración tributaria, la entendía como un procedimiento excepcional, aplicable sólo en el caso de infracciones **excepcionalmente graves** (como el anterior procedimiento de revisión de oficio por anulabilidad). Su introducción, como ya he dicho antes, es una de las novedades importantes de la nueva ley, que la considera como un sistema totalmente normal de revisión. Permitirá evitar muchos recursos o el desistimiento de los mismos, pudiendo convertirse en un sistema flexible de disminución de la conflictividad.

Este procedimiento (art. 219 LGT) en beneficio de los interesados, se aplicará en los siguientes supuestos de actos y de resoluciones, firmes o no: Infracción manifiesta de ley, simple improcedencia puesta de manifiesto por circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular (destaquemos el excesivo grado de indeterminación de la hipótesis) o indefensión de los interesados en la tramitación del procedimiento.

En cuanto a los límites, la nueva Ley recoge los ya previstos en la LRJAP y PAC (no constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico). La alusión a la mera improcedencia del acto parecería admitir también motivos de oportunidad, que entiendo descartados por la referencia a no constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas).

El procedimiento se iniciará siempre de oficio, aunque puede suscitarse por petición del obligado tributario (incluso en caso de recurso, en el que generalmente no otra cosa se pide que no sea la revocación del acto...), o a través de quejas ante el Consejo de Defensa del Contribuyente. El órgano competente para resolverlo deberá ser distinto del que dictó el acto, quedando pendiente de regulación reglamentaria. Como resulta lógico, deberá darse audiencia a los interesados (art. 219.3 LGT).

Sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción (art. 219.2). El plazo máximo de resolución será el general de seis meses, transcurrido el cual se producirá la caducidad (art. 219.4 LGT). La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite pondrán fin a la vía administrativa, como antes se ha indicado (art. 219.5 LGT).

2.4. RECTIFICACIÓN DE ERRORES

El plazo, que será el de prescripción, es una de las cosas modificadas por la nueva Ley (la anterior establecía un plazo de 5 años, que era también el de prescripción hasta la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes), que además introduce normas procedimentales como el plazo general de seis meses para resolver y los efectos de su incumplimiento (caducidad o desestimación por silencio si se inició a instancia del interesado). La resolución es susceptible de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa (art. 220.3 LGT). No hay más variaciones significativas.

2.5. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

En este punto tampoco hay en la ley nueva novedades dignas de mención.

Los supuestos de aplicación establecidos son los que, de manera ejemplificativa, recogía la norma reglamentaria (R.D. 1163/1990), limitación criticada por la jurisprudencia, en cuanto que el antiguo art. 155 LGT no contenía ninguna respecto al concepto de ingreso indebido. Sin embargo, como tantas veces hace el legislador cuando se produce jurisprudencia adversa para la Administración en función de normativa incompleta o poco clara, esos supuestos han pasado ahora a la ley misma. Sin embargo, tampoco se puede deducir que se trate de una lista cerrada, puesto que se remite, en general, a «cuando así lo establezca la normativa tributaria».

Una cuestión que sí aclara expresamente la nueva ley es que este procedimiento es válido sólo para anomalías claras en los ingresos derivados de actos no firmes (como las enumeradas por la misma, duplicidad del pago o por importe superior al documentado, o de deudas prescritas...), pues por cualesquiera otros motivos lo que habrá que hacer es impugnar tales actos de que trae causa el ingreso supuestamente indebido, y el derecho a la devolución surgiría, en realidad, de su anulación total o parcial. Para ingresos indebidos en virtud de actos aplicativos o sancionadores ya firmes no se seguirá este procedimiento, pudiéndose únicamente solicitar su devolución instando la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión de actos nulos, revocación o rectificación de errores o mediante el recurso extraordinario de revisión (en los supuestos en que el mismo haya lugar) (art. 221.3 LGT). Igualmente queda fuera de la nueva regulación el supuesto de error de derecho en el ingreso de autoliquidaciones o de cuotas repercutidas en exceso (art. 221.4 LGT, que nos reenvía al procedimiento de solicitud de rectificación de autoliquidaciones).

La diferencia de procedimientos a seguir tiene importantes efectos prácticos, como es la cuestión del plazo, preclusivo, como se sabe, para los recursos,

mientras que para este procedimiento no hay plazo alguno, salvo el de prescripción del derecho mismo.

3. RECURSO DE REPOSICIÓN

La principal novedad es la ampliación a un mes de los plazos para interponer (antes de 15 días) y para resolver (antes de 8 días), al propio tiempo que, acertadamente, eleva de rango las principales normas de tramitación y suspensión hasta ahora contenidas en el Reglamento.

Un efecto –novedoso y bienvenido– del incumplimiento del plazo máximo para resolver sin haberse notificado resolución expresa es que, transcurrido el mismo, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto recurrido, dejará de devengarse el interés de demora.

Este recurso sigue teniendo, como es conocido, gran importancia en la esfera local general, donde es preceptivo. Su regulación en este ámbito, según la Disposición Adicional Cuarta, será la prevista en la legislación de Haciendas Locales (art. 14.2 del T.R. de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo y art. 34.4 en relación con los acuerdos de imposición y ordenación de contribuciones especiales). Para los **municipios de gran población** (nuevo Título X de la Ley de Bases de Régimen Local añadido por la también novedosa modificación operada por Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la *modernización del gobierno local*, se han restablecido las reclamaciones económico-administrativas, si bien conociendo de las mismas un nuevo órgano municipal propio regulado por el Pleno de las Corporaciones de dichos municipios (Ley de Bases de Régimen Local, arts. 123 y 137, según modificación de la citada ley). En ellos el recurso de reposición tiene el mismo carácter potestativo que en el ámbito estatal (arts. 108 y 137.3 de la Ley 7/1985, de las Bases del Régimen Local, según modificación del art. 1.º de la Ley 57/ 2003 cit.).

4. RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

4.1. FUENTES DE REGULACIÓN

La Ley General Tributaria, como dije al inicio, ha absorbido el anterior texto articulado de la Ley 39/ 1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo, aprobado por decreto legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, que queda derogado.

4.2. OBJETO

La Ley de 1963 regulaba conjuntamente las materias financieras no tributarias objeto de estas reclamaciones. Ahora, por guardar una sistemática más acorde

con la denominación de Ley General Tributaria, se ha desplazado el tema a la Disp. Adic. 11^a.

Incluye, con remisión a la normativa reglamentaria, las actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria, como controversias relativas a los actos de repercusión legal de la cuota, de retenciones tributarias, etc.

4.3. ORGANIZACIÓN

El Ministro de Hacienda ha dejado de ser órgano competente para resolver las reclamaciones económico-administrativas (art. 228 LGT). La Disp. Adic. 13.^a LGT prevé la participación de las Comunidades Autónomas en los Tribunales Regionales, con relación a tributos cedidos o a aquellos tributos estatales cuyo rendimiento corresponda en su totalidad a la Comunidad.

Dos novedades importantes son la introducción de un nuevo recurso extraordinario para la unificación de doctrina, que resolverá una Sala Especial para la Unificación de Doctrina, de nueva creación, y la implantación de un nuevo procedimiento abreviado ante órganos unipersonales, tratándose, en realidad, en este último caso, de una forma de actuar más que de unos verdaderos órganos (como ocurre con las otras figuras de Presidentes, Salas, etc.).

4.4. COMPETENCIAS

Se mantiene (art. 229.4 LGT) la competencia del TEAC en los supuestos en que los recursos sean interpuestos directamente ante el mismo a pesar de poderse presentar en primera instancia ante el TEAR correspondiente —por tanto con independencia de la cuantía—, innovación introducida por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que constituye una posibilidad trascendental, a mi juicio. Permite acortar a una sola instancia el período previo a acudir a los verdaderos tribunales de justicia, y que el total de instancias, entre Administración y Justicia, no pase normalmente de dos, en vez de las tres que, si no, tendrían normalmente lugar en caso de desestimación en vía administrativa¹). Ello contribuye decisivamente a superar uno de los inconvenientes de esta vía, que en otro caso podría suponer una restricción al derecho a una justicia sin dilaciones indebidas.

4.5. INTERESADOS

Sigue reconociéndose la legitimación del Interventor General de la Administración del Estado o sus delegados para interponerlas contra los actos relativos a las materias no tributarias a que se extienda la función fiscalizadora que le confieran las disposiciones vigentes, pero se ha desplazado por sistemática el

¹ Y que en tiempos llegaron a ser 4 (antes de la reforma organizativa de la Jurisdicción).

precepto, como antes indiqué a propósito del objeto de estas reclamaciones, a la Disp. Adic. 11.^a.

Sigue sin reconocerse legitimación (art. 232 LGT) a los que asuman obligaciones tributarias por pacto o contrato (vid. art. 17.4). Consideramos que con frecuencia puede resultar injusta esta exclusión (baste pensar en los contratos de adhesión impuestos prácticamente por un contratante fuerte —que, dado el pacto, no tiene mayor interés en impugnar una liquidación indebida— a una parte débil). Por ello nos¹ parecía acertadísima una resolución del Tribunal Supremo admitiendo la legitimación en estos supuestos en la vía contenciosa en aras del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (STS de 13 de mayo de 1987), que lamentablemente se quedó en opinión aislada, contradicha por sentencias posteriores, sin alcanzar la categoría de doctrina legal. Creemos desafortunado que la nueva ley mantenga esta exclusión juzgando que se trata de un interés ajeno a las obligaciones tributarias.

4.6. SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO IMPUGNADO

Será *automática* si se aportan las garantías preceptuadas (exclusivamente las citadas por el art. 233.2 LGT, que son exactamente las mismas que para el recurso de reposición). Recordemos que no son necesarias garantías en caso de recurso por error material, de hecho o aritmético, ni —desde la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes— por sanciones² o para suspender la enajenación de los bienes embargados, en el caso de la vía de apremio, a la que tampoco puede procederse hasta que la liquidación de la deuda sea firme (cfr. art. 172.3 LGT).

Excepcionalmente, sin embargo (y esto sí que es un elemento de distinción de lo que ocurriría con el recurso de reposición), si el interesado no puede aportar las garantías preceptuadas, valdrán otras que admita el Tribunal como suficientes sin necesidad de que se aprecien perjuicios de difícil o imposible reparación. En este último caso —de apreciarse tales perjuicios— podrá el Tribunal, incluso, dispensar total o parcialmente las garantías (art. 233.3 y 4 LGT).

¹ Cfr. MARTÍNEZ LAGO, M.A. y G^a DE LA MORA, L.: **Lecciones de Derecho Financiero y Tributario**, iustel, Madrid, 2004, pág. 578.

² A propósito de las reclamaciones contra sanciones, los efectos de su interposición previstos en el art. 212.3 LGT serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de la Ley [Disposición transitoria 3.^a.2.d)] (retroactividad favorable). No especifica si alude sólo a los expedientes sancionadores en curso, o también a los recursos y reclamaciones económico-administrativas interpuestos con anterioridad contra las sanciones, en trámite a la entrada en vigor de la nueva ley, solución que sería más correcta de acuerdo con la regla constitucional (art. 9.3 Constitución española *a sensu contrario*) de retroactividad de la norma sancionadora más favorable.

La suspensión producida en el recurso de reposición se podrá mantener en la vía económico-administrativa y durante la tramitación del procedimiento en todas sus instancias e, incluso, en la vía contenciosa. El recurso extraordinario de revisión no producirá suspensión en ningún caso.

4.7. PROCEDIMIENTO

Es gratuito, pero, si la reclamación o el recurso resulta desestimado y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse, no obstante, al reclamante que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente (en vez de la multa establecida anteriormente) (art. 234 LGT).

Art. 235 LGT: La nueva ley ha ampliado a un mes el plazo de interposición (antes de quince días). También el de presentación del recurso de alzada ordinario ante el TEAC (art. 241.1 LGT) y el de alegaciones (art. 236.1 LGT).

Una novedad importante es que el escrito de interposición debe dirigirse al órgano administrativo que haya dictado el acto, que lo remitirá al Tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente correspondiente, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente (art. 235.3 LGT). Cuando el escrito de interposición incluyese alegaciones, el órgano administrativo que dictó el acto, siempre que no se hubiera presentado previamente recurso de reposición, podrá anular total o parcialmente el acto impugnado antes de la remisión del expediente al Tribunal, que en este caso comprenderá el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición (art. 235.3 LGT). Se pueden conseguir así efectos parecidos a la estimación de un recurso de reposición que no se interpuso. Éste puede ser un buen motivo para hacer diligentemente las alegaciones en el mismo momento de la presentación de la reclamación, habiéndose instruido previamente (si no, se pueden también hacer alegaciones en el primer escrito, pero con solicitud expresa de reservarse posteriormente dicho trámite, es decir, de poder volver a alegar lo que se tenga por conveniente).

La Disp. Adic. 16.^a LGT prevé la posibilidad de utilización de medios electrónicos, informáticos o telemáticos en las reclamaciones económico-administrativas, para su interposición, tramitación y resolución, y para las notificaciones cuando el interesado los haya señalado como preferentes o hubiera consentido expresamente su utilización. Los documentos integrantes del expediente podrán obtenerse igualmente mediante el empleo de estos medios (deberá regularse la cuestión por el Ministro de Hacienda).

La resolución se ha de dictar inexcusablemente y debe producirse en el plazo máximo de un año, pudiéndose, no obstante, considerar presuntamente desestimada la reclamación al cabo del mismo, a efectos del recurso contencioso-administrativo, sin perjuicio del deber de resolución expresa (art. 240 LGT).

Novedad muy importante es que transcurrido un año desde la iniciación de la instancia correspondiente sin haberse notificado resolución expresa, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejará de devengarse el interés de demora (art. 240.2 LGT). Sin embargo, se difiere por un año la aplicabilidad de esta medida (sólo se aplicará a las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de la Ley, esto es, a partir del 1 de julio de 2005, Disp. Trans. 5.^a.3 LGT).

En caso de estimación de la reclamación y anulación de la deuda recurrida, se mantiene el reembolso del coste de las garantías (novedad desde la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que el art. 33 de la Ley General Tributaria concibe como un verdadero derecho, incluso con el interés legal —no el de demora tributario— vigente a lo largo del período en el que se devengue, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite). Se remite a la normativa reglamentaria para el procedimiento a seguir.

El procedimiento finalizará también por caducidad (art. 238 LGT) (atípicamente sólo cuenta la inactividad de los interesados, no del órgano económico-administrativo).

4.8. EL NUEVO PROCEDIMIENTO ABREVIADO ANTE «ÓRGANOS UNIPERSONALES»

Ésta es otra de las importantes novedades de la nueva Ley General Tributaria, que persigue agilizar la resolución de las reclamaciones. Ese es el sentido de establecer esta forma de actuación de los tribunales económico-administrativos, para intervenir, dentro del procedimiento general, en declaraciones de inadmisibilidad o en la resolución de cuestiones incidentales o en el archivo de actuaciones en caso de caducidad, renuncia, etc.

Pero, además, se establece un nuevo procedimiento abreviado ante estos «órganos» unipersonales (cuya concreción deberá hacerse por norma reglamentaria, arts. 245 a 248 LGT), para resolver reclamaciones, en **única instancia y en plazo más corto** (seis meses, a diferencia del de un año del procedimiento general), en relación **con determinada cuantía** (inferior a la se determine) y **materias de fácil resolución** (reclamaciones basadas exclusivamente en inconstitucionalidad o ilegalidad, falta o defecto de notificación, insuficiencia de motivación o incongruencia del acto impugnado, o cuestiones relacionadas con la comprobación de valores, etc.). Contra sus resoluciones no podrá interponerse recurso de alzada ordinario.

Su aplicación ha quedado aplazada a las reclamaciones que se interpongan a partir de un año desde la entrada en vigor de la ley, esto es, a partir del 1 de julio de 2005 (Disp. Trans. 5.^a.4 LGT).

4.9. RECURSOS CONTRA LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

4.9.1. RECURSO DE ANULACIÓN

Se ha regulado un **nuevo recurso** de anulación (art. 239.6 LGT), con carácter previo, en su caso, al recurso de alzada ordinario, **exclusivamente contra las resoluciones de inadmisibilidad** de la reclamación, que declaren inexistentes alegaciones o pruebas, contra resoluciones **incongruentes** y contra las que acuerden el **archivo** de actuaciones. Es potestativo (**es una especie de recurso de reposición ante el Tribunal** económico-administrativo correspondiente).

4.9.2. RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO

No se producen variaciones importantes. Sí debe señalarse que el art. 239.7 LGT establece que: «La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales y al resto de la Administración tributaria. En cada Tribunal Económico-Administrativo, la doctrina sentada por su Pleno vinculará a las Salas y la de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente».

4.9.3. RECURSO EXTRAORDINARIO PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA

Conocerá de este **nuevo recurso** previsto contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el TEAC (art. 243 LGT) una **Sala Especial** para la Unificación de Doctrina, también de nueva creación, compuesta por ocho miembros y presidida por el Presidente del TEAC con voto de calidad, en la que participan, además de miembros del propio Tribunal (tres Vocales, además del Presidente ya dicho), el Director General de Tributos (que es quien puede interponer el recurso cuando esté en desacuerdo con resoluciones dictadas por dicho Tribunal), el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General (¿?¹) o el Director del Departamento de la misma del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Esta medida no cabe duda de que da efectividad a la unificación de criterios en la actuación de todos los órganos de la Administración tributaria. La resolución de este recurso respetará, igual que en el caso del recurso anterior, la situación

¹ Al parecer, dentro de la Agencia Tributaria, aparte de su Director General, debe haber los cargos de Director General de Departamento y Director de Departamento. De otro modo, no alcanzamos a comprender cómo el Director General de la Agencia podría formar parte 2 veces como miembro de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina. Nada aclara al respecto el borrador conocido de proyecto de reglamento.

jurídica particular derivada de la resolución recurrida y establecerá la doctrina aplicable, vinculante para los tribunales económico administrativos y para el resto de la Administración tributaria (art. 243.3, 4 y 5 LGT).