

PROCEDIMENTS ESPECIALS DE REVISIÓ

Benjamín Sevilla Bernabéu

Professor ajudant doctor

Dret Financer i Tributari

Universitat de València

ÍNDEX

- 1. LA REVISIÓ EN VIA ADMINISTRATIVA DELS ACTES EN MATÈRIA TRIBUTÀRIA**
- 2. DECLARACIÓ DE NUL·LITAT DE PLE DRET**
- 3. DECLARACIÓ DE LESIVITAT D'ACTES ANUL·LABLES**
- 4. REVOCACIÓ DELS ACTES TRIBUTARIS**
- 5. PROCEDIMENT DE RECTIFICACIÓ D'ERRORS**
- 6. PROCEDIMENT DE DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS INDEGUTS**

1. LA REVISIÓ EN VIA ADMINISTRATIVA DELS ACTES EN MATÈRIA TRIBUTÀRIA

- Es regula en els articles 213 a 248 LGT

La revisió dels actes administratius

- Revisió en via administrativa
- Revisió en via jurisdiccional

Classes de revisió en via administrativa

- Revisió d'ofici
- Revisió mitjançant interposició de recursos administratius

Article 213 LGT

«Els actes i les actuacions aplicables dels tributs i els actes d'imposició de sancions tributàries es poden revisar, conforme al que estableixen els capítols següents, mitjançant:

- a) Els procediments especials de revisió.
- b) El recurs de reposició.
- c) Les reclamacions economicoadministratives.»

Limitacions a la revisió en via administrativa

- Les resolucions fermes dels òrgans economicoadministratius i també els actes d'aplicació dels tributs i d'imposició de sancions sobre els quals haja recaigut resolució economicoadministrativa.
- Els actes d'aplicació dels tributs i d'imposició de sancions, com també les resolucions de les reclamacions economicoadministratives, quan s'hagen confirmat per sentència judicial ferma.

Art. 214 LGT. Capacitat i representació, prova, notificacions i terminis de resolució

1. En els procediments especials de revisió, recursos i reclamacions que preveu aquest títol són aplicables les normes sobre capacitat i representació que estableix la secció 4a del capítol II del títol II d'aquesta llei, i les normes sobre prova i notificacions que estableixen les seccions 2a i 3a del capítol II del títol III d'aquesta llei.

Art. 215 LGT. Motivació de les resolucions

1. Les resolucions dels procediments especials de revisió, recursos i reclamacions regulats en aquest títol han de ser motivades, amb succinta referència a fets i fonaments de dret.
2. També han de motivar-se els actes dictats en aquests procediments relatius a les qüestions següents:
 - a) La inadmissió d'escrits de qualsevol classe presentats pels interessats.
 - b) La suspensió de l'execució dels actes impugnats, la denegació de la suspensió i la inadmissió a tràmit de la sol·licitud de suspensió.
 - c) L'abstenció d'ofici per a conèixer o continuar coneixent de l'assumpte per raó de la matèria.
 - d) La procedència o improcedència de la recusació, la denegació de la recepció a prova o de qualsevol diligència d'aquesta i la caducitat de la instància.
 - e) Les que limiten drets subjectius dels interessats en el procediment.
 - f) La suspensió del procediment o les causes que n'impedisquen la continuació.

CLASSES DE PROCEDIMENTS ESPECIALS DE REVISIÓ

- a)* Revisió d'actes nuls de ple dret
- b)* Declaració de lesivitat d'actes anul·lables
- c)* Revocació
- d)* Rectificació d'errors
- e)* Devolució d'ingressos indeguts

2. DECLARACIÓ DE NUL·LITAT DE PLE DRET

L'article 217.1 disposa:

«Es pot declarar la nul·litat de ple dret dels actes dictats en matèria tributària, com també de les resolucions dels òrgans economicoadministratius, que hagen exhaurit la via administrativa o que no hagen sigut objecte de recurs en termini en els casos següents:

- a) Quan lesionen els drets i les llibertats susceptibles d'empara constitucional.
- b) Quan els hagen dictats òrgans manifestament incompetents per raó de la matèria o del territori.
- c) Quan tinguen un contingut impossible.
- d) Quan siguen constitutius d'infracció penal o quan es dicten a conseqüència d'aquesta infracció penal.
- e) Quan s'hagen dictat prescindint totalment i absolutament del procediment legalment establert per a fer-ho o de les normes que contenen les regles essencials per a la formació de la voluntat en els òrgans col·legiats.
- f) Els actes expressos o presumptes contraris a l'ordenament jurídic pels quals s'adquireixen facultats o drets quan no es tinguen els requisits essencials per a adquirir-los.
- g) Qualsevol altre que s'establisca expressament en una disposició de rang legal.»

- Òrgan competent per a declarar la nul·litat: ministre/a d'Hisenda.
- Termini per a declarar la nul·litat: l'article 217 LGT no indica un termini. S'aplica la Llei 39/2015.
- Procediment per a declarar la nul·litat:
 - a) Iniciació
 - Per l'òrgan que va dictar l'acte.
 - Per acord de l'òrgan superior jeràrquic.
 - A instància de l'interessat.
 - b) Instrucció
 - Audiència a l'interessat.
 - Han de ser oïts aquells a qui l'acte va reconèixer drets o aquells els interessos dels quals van resultar afectats per l'acte.
 - Informe favorable i vinculant del Consell d'Estat.
 - c) Terminació
 - Motivada.
 - Termini d'un any.

EXEMPLE

Margarita Prado ha rebut l'acord de liquidació provisional que s'ha dictat prescindint del procediment legalment establert. ¿Pot iniciar a instància de part el procediment per a declarar la nul·litat d'aquest acord? ¿Ha d'interposar-hi obligatòriament els recursos o les reclamacions economicoadministratives pertinents?

3. DECLARACIÓ DE LESIVITAT D'ACTES ANUL·LABLES

Article 218 LGT

Fora dels casos previstos en l'article 217 i 220 d'aquesta llei, l'Administració tributària no pot anul·lar en perjudici dels interessats els seus propis actes i resolucions.

L'Administració tributària pot declarar lesius per a l'interès públic els seus actes i resolucions favorables als interessats que cometen qualsevol infracció de l'ordenament jurídic, a fi de procedir a la impugnació posterior en via contenciosa administrativa.

- Òrgan competent per a declarar la lesivitat: ministre/a d'Hisenda.
- Procediment:
 - a) Iniciació. D'ofici per l'Administració.
 - b) Termini per a la declaració de lesivitat: quatre anys.
 - c) Terminació: ordre ministerial.
 - d) Efectes: obri la via per a acudir a la jurisdicció econòmicoadministrativa.

4. LA REVOCACIÓ DELS ACTES TRIBUTARIS

Article 219 LGT

«1. L'Administració tributària pot revocar els seus actes en benefici dels interessats quan es considere que infringeixen manifestament la llei, quan circumstàncies sobrevingudes que afecten una situació jurídica particular posen de manifest la improcedència de l'acte dictat o quan la tramitació del procediment haja produït indefensió als interessats. La revocació no pot constituir, en cap cas, dispensa o exempció no permesa per les normes tributàries ni ser contrària al principi d'igualtat, a l'interès públic o a l'ordenament jurídic.

2. La revocació només és possible mentre no haja transcorregut el termini de prescripció.

3. El procediment de revocació s'inicia sempre d'ofici, i és competent per a declarar-la l'òrgan que es determine reglamentàriament, que ha de ser diferent de l'òrgan que va dictar l'acte.

En l'expedient es dona audiència als interessats i s'hi ha d'incloure un informe de l'òrgan amb funcions d'assessorament jurídic sobre la procedència de la revocació de l'acte.

4. El termini màxim per a notificar la resolució expressa és de sis mesos des de la notificació de l'acord d'iniciació del procediment.

Transcorregut el termini establert en el paràgraf anterior sense que s'haja notificat resolució expressa, es produeix la caducitat del procediment.

5. Les resolucions que es dicten en aquest procediment exhaureixen la via administrativa.»

Òrgan competent per a declarar la revocació d'actes tributaris en l'àmbit competencial de l'AEAT

- a)* Al Departament de Gestió Tributària, la Subdirecció General d'Assistència Jurídica i Coordinació Normativa.
- b)* Al Departament d'Inspecció Financera i Tributària, la Subdirecció General d'Ordenació Legal i Assistència Jurídica.
- c)* Al Departament de Recaptació, la Subdirecció General de Procediments Especials.
- d)* Al Departament de Duanes i Impostos Especials, la Subdirecció General de Gestió Duanera.»

CAS PRÀCTIC (supòsit hipotètic de notificació en paper a persona jurídica)

L'administrador de San Lorenzo de El Escorial ha iniciat un procediment sancionador contra l'entitat RAMADERIA BRAVA, SA, l'administrador de la qual és Pau Bou, per haver presentat fora de termini, després de requeriment previ de l'Administració tributària, el model 202 corresponent al segon termini fraccionat de l'IS de l'exercici 20XX. Aquest acord d'inici, que conté la proposta de sanció, es dicta amb data 2 de gener del 20XX+1 i s'intenta notificar al domicili social de l'entitat, però la notificació no pot fer-se efectiva. Una vegada transcorregut el termini d'audiència i d'al·legacions concedit en l'acord d'inici de l'expedient sancionador, el 5 de febrer següent l'administrador dicta acord sancionador per import de 4.000 euros. Aquest acord es notifica al mateix domicili que la resolució anterior i es fa càrrec de la notificació una treballadora de la societat que, per distracció, oblida lliurar-la al representant de la societat. Transcorregut el termini d'ingrés en període voluntari, s'inicia el procediment de constrenyiment, es dicta la providència de constrenyiment corresponent, la notificació de la qual és arplegada per Pau Bou, qui acudeix al seu despatx i li planteja les qüestions següents:

- a) Pot recórrer contra la providència de constrenyiment al·legant la incorrecció de la notificació del tràmit d'audiència en el procediment sancionador?
- b) Pot instar que s'inicie el procediment de revocació dels actes tributaris que figura en l'article 219?
- c) Hi ha causa per a iniciar aquest procediment? L'administrador de San Lorenzo de El Escorial pot revocar aquest acte?

5. PROCEDIMENT DE RECTIFICACIÓ D'ERRORS

1. L'òrgan o l'organisme que haja dictat l'acte o la resolució de la reclamació ha de rectificar en qualsevol moment, d'ofici o a instància de l'interessat, els errors materials, de fet o aritmètics, sempre que no haja transcorregut el termini de prescripció.

En particular, s'han de rectificar per aquest procediment els actes i les resolucions de les reclamacions economicoadministratives en què s'haja incorregut en error de fet que resulte dels mateixos documents incorporats a l'expedient.

La resolució ha de corregir l'error en la quantia o en qualsevol altre element de l'acte o resolució que es rectifica.

2. El termini màxim per a la notificació de la resolució expressa és de sis mesos des que l'interessat presenta la sol·licitud o des que li notifiquen l'acord d'iniciació d'ofici del procediment.

El transcurs del termini que preveu el paràgraf anterior sense que s'haja notificat resolució expressa té els efectes següents:

- a) La caducitat del procediment iniciat d'ofici, sense que això impedisca que puga iniciar-se de nou un altre procediment amb posterioritat.
- b) La desestimació per silenci administratiu de la sol·licitud, si el procediment s'ha iniciat a instància de l'interessat.

3. Les resolucions que es dicten en aquest procediment són susceptibles de recurs de reposició i de reclamació economicoadministrativa.

CAS PRÀCTIC

L'inspector en cap de l'oficina tècnica de la dependència regional d'Inspecció de Madrid, de la delegació especial de l'AEAT, ha dictat un acord de liquidació derivat d'acta de disconformitat el dia 1 de març del 2020, notificat el 3 de març, per les actuacions d'investigació i comprovació dutes a terme sobre la societat RAMADERIA BRAVA, SA, per l'IS, exercici 2018. En l'acta de disconformitat figura que la societat està subjecta al tipus de gravamen general del 25%, si bé en l'acord de liquidació s'aplica el 20%, sense que hi haja cap raonament sobre aquesta quantitat en els fonaments de dret de la resolució.

L'1 de febrer del 2024, l'inspector en cap detecta l'error en l'acord de liquidació i inicia el procediment corresponent de rectificació d'errors materials, de fet o aritmètics, comunica a Pau Bou, com a representant de la societat, l'inici del procediment i li concedeix el tràmit d'audiència corresponent.

L'interessat es persona al despatx de l'inspector i li sol·licita efectuar les al·legacions.

6. PROCEDIMENT DE DEVOLUCIÓ D'INGRESSOS INDEGUTS

Els articles que són d'interès en aquest procediment són els següents:

- Article 26 LGT
- Article 31 LGT
- Article 32 LGT
- Article 34.1 LGT
- Article 46.2 LGT
- Article 66 d) i 67.1 LGT
- Article 120.3 LGT
- Articles 123.1 a) i 124-127 LGT
- Article 221 LGT
- Articles 14-20 RD 520/2005
- Articles 121 i 129 RD 1065/2007

Article 221 LGT

1. El procediment per al reconeixement del dret a la devolució d'ingressos indeguts s'inicia d'ofici o a instància de l'interessat en els supòsits següents:
 - a) Quan s'haja produït una duplicitat en el pagament de deutes tributaris o sancions.
 - b) Quan la quantitat pagada haja sigut superior a l'import per ingressar resultant d'un acte administratiu o d'una autoliquidació.
 - c) Quan s'hagen ingressat quantitats corresponents a deutes o sancions tributàries després d'haver transcorregut els terminis de prescripció. No es tornen en cap cas les quantitats satisfetes en la regularització voluntària establida en l'article 252 d'aquesta llei.
 - d) Quan així ho establisca la normativa tributària.

L'ingrés indegut pot ser motivat per les actuacions següents:

- Un acte d'un òrgan tributari previ.
 - Rectificació d'errors materials.
 - Declaració de nul·litat o revocació d'actes.
 - Anul·lació d'actes.
- Una actuació de l'obligat tributari.
 - Duplicitat en el pagament.
 - Excés de quantitats abonades.
 - Pagament una vegada prescrit el dret de l'Administració a exigir-lo.

CAS PRÀCTIC

Margarita Prado de la Fira va rebre el 24 de setembre del 2022 una providència de constrenyiment per import de 2.000 euros que corresponia a una liquidació provisional de l'IRPF, exercici 2016, rebuda l'1 d'agost del 2018 al seu domicili i que no havia sigut objecte de recurs. A fi d'evitar possibles embargaments, Margarita decideix ingressar l'import de la providència de constrenyiment, si bé posteriorment acudeix al seu assessor fiscal.

Quines possibilitats de recurs té Margarita?

Titulars del dret a la devolució d'ingressos indeguts

- Els obligats tributaris: contribuents, substituïts del contribuent, retenidors, obligats a repercutir, successors...
- Els subjectes infractors.
- Els successors dels uns i dels altres.

Contingut del dret a la devolució (RD 520/2005)

«La quantitat que s'ha de tornar com a conseqüència d'un ingrés indegut està formada per la suma de les quantitats següents:

a) L'import de l'ingrés indegudament efectuat.

En els tributs que s'hagen de fer repercutir legalment en altres persones o entitats, quan qui efectue la repercussió indeguda tinga dret a la deducció total o parcial de les quotes suportades o satisfetes per aquest, s'ha de tenir en compte el que disposa l'article 14.2. c) 2n d'aquest Reglament.

b) Les costes satisfetes quan l'ingrés indegut s'haja efectuat durant el procediment de constrenyiment.

c) L'interès de demora vigent al llarg del període impositiu.»

EXEMPLE PRÀCTIC

Margarita Prado va presentar l'autoliquidació per l'IRPF de l'exercici 2023 el 4 de maig del 2024. Les normes reguladores de presentació dels models estableixen que el termini de presentació conclouia l'1 de juliol del 2024. Margarita es va acollir a la modalitat de pagament fraccionat

Cal determinar:

- a) El dia inicial per a sol·licitar la devolució d'ingressos indeguts si s'escau.
- b) Si el pagament fraccionat efectuat després de la conclusió del període de presentació de l'autoliquidació interromp la prescripció del dret a sol·licitar la devolució d'ingressos indeguts.