

Las modificaciones del reglamento de revisión en vía administrativa tributaria

CARLOS GÓMEZ JIMÉNEZ. *Subdirector General de Tributos. Inspector de Hacienda del Estado.*

- 1.- Introducción
- 2.- Modificaciones en el reglamento relacionadas con el ámbito internacional
- 3.- Procedimiento de revocación
- 4.- Suspensión
- 5.- Obligaciones tributarias conexas
- 6.- Organización y competencias
- 7.- Procedimiento abreviado
- 8.- Cuantía y costas
- 9.- Acumulación
- 10.- Notificaciones
- 11.- Recursos

El presente trabajo tiene como objetivo efectuar un análisis eminentemente descriptivo del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, publicado el día 30 de diciembre en el boletín oficial del Estado.

1. Introducción

La modificación normativa del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en adelante RRVA, tiene como principales objetivos señalados en la exposición de motivos:

- La adaptación de la normativa reglamentaria a las modificaciones legales que en el ámbito de revisión administrativa tributaria se produjeron por la aprobación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude introdujo en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre,

General Tributaria, orientadas a diversos objetivos como el reforzamiento de la seguridad jurídica, la reducción de la litigiosidad o el incremento de la eficacia administrativa.

- Satisfacer la necesidad de adaptación del RRVA a la modificación del régimen administrativo general efectuado por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, especialmente en el impulso de los medios electrónicos.
- Por último, la norma intenta responder a diversas motivaciones de carácter técnico, al margen de la adaptación a las leyes mencionadas.

Los cambios operados en el RRVA se podrían clasificar a efectos expositivos en los siguientes grupos:

1. Modificaciones en el reglamento relacionadas con el ámbito internacional.
2. Procedimiento de revocación.
3. Suspensión.
4. Obligaciones tributarias conexas.
5. Organización y competencias.
6. Procedimiento abreviado.
7. Cuantía y costas.
8. Acumulación.
9. Notificaciones.
10. Recursos.

A continuación, pasaremos a exponer las modificaciones del reglamento teniendo en cuenta la clasificación anterior.

2. Modificaciones en el reglamento relacionadas con el ámbito internacional

Estas modificaciones se concretan en dos:

- Los procedimientos de revisión quedan suspendidos por la tramitación de los procedimientos amistosos previstos en los convenios y tratados internacionales previendo la norma que la autoridad española competente debe comunicar dicha circunstancia al órgano revisor (art. 2 bis).
- Se desarrolla reglamentariamente la tramitación de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (art. 58 bis).

Seguidamente pasaremos a exponer dichas modificaciones.

2.1 Suspensión de los procedimientos administrativos como consecuencia de la tramitación de los procedimientos amistosos previstos en los convenios o tratados internacionales (art. 2 bis)

Se introduce un nuevo artículo 2 bis, con la siguiente redacción:

«Artículo 2 bis. Suspensión del procedimiento de revisión en caso de procedimiento amistoso.

En aquellos casos en que, de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, haya de procederse a la suspensión de un procedimiento de revisión de los regulados en su título V, como consecuencia de la tramitación simultánea de un procedimiento amistoso sobre las mismas cuestiones, la autoridad competente española a que se refiere el artículo 2 del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, comunicará al órgano revisor los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas que consten en la solicitud de inicio del procedimiento amistoso o cualquier otro recurso de los que tuviese conocimiento.

Asimismo, dicha autoridad competente comunicará al órgano de revisión la terminación del procedimiento amistoso, adjuntando copia del acuerdo de terminación, a los efectos de proceder a alzar la suspensión del procedimiento de revisión y de su resolución.»

Esta modificación normativa tiene su origen en la disposición adicional vigésimo primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, que prevé la suspensión de los procedimientos de revisión regulados en el título V de la LGT en caso de tramitación de un procedimiento amistoso de los previstos en los Convenios o tratados internacionales en materia fiscal.

El precepto desarrolla el procedimiento de tramitación en estos casos que tendrá como principal efecto la suspensión del procedimiento de revisión. En este sentido, la autoridad competente para la tramitación del procedimiento amistoso deberá comunicar al órgano competente del procedimiento de revisión la tramitación de dicho procedimiento amistoso a efectos de que los suspenda el procedimiento de revisión. Posteriormente, la propia autoridad competente deberá comunicar al mismo órgano la terminación del procedimiento amistoso, adjuntando la propia copia del acuerdo de terminación, para que el órgano revisor pueda alzar la suspensión del procedimiento de revisión.

2.2. Desarrollo reglamentario de la tramitación de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (art. 58 bis)

Se introduce un nuevo artículo 58 bis, con la siguiente redacción:

«Artículo 58 bis. Cuestión prejudicial.

1. Cuando de oficio el Tribunal entienda que procede el planteamiento de una cuestión prejudicial de las previstas en el artículo 237.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, concederá un plazo de 15 días al reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria que dictó el acto impugnado para que formulen alegaciones en relación exclusivamente con la oportunidad de dicho planteamiento, acompañando al escrito de concesión del plazo para alegaciones una moción razonada sobre los motivos por los que el Tribunal estima que procede su planteamiento. Si el planteamiento de la cuestión prejudicial ha sido solicitado por el reclamante, concederá igual plazo al órgano competente de la Administración tributaria autora del acto.

Si una vez planteada la cuestión prejudicial, el Tribunal Económico-administrativo entendiese necesaria la presentación de alegaciones complementarias o reformulaciones de la cuestión prejudicial, o el desistimiento de la misma, concederá un plazo común de 10 días al reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria autora del acto para que aleguen lo que estimen oportuno, acompañando moción razonada al respecto.

2. Una vez planteada la cuestión prejudicial, el Tribunal notificará dicha circunstancia al reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria autora del acto así como la suspensión del procedimiento económico-administrativo. Asimismo, tales circunstancias se notificarán al reclamante y al órgano competente de la Administración autora del acto, cuando se trate de otros procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial distintos de aquel en cuyo seno se ha planteado la misma, pudiéndose acordar la suspensión previo trámite de alegaciones por plazo de 15 días concedido al reclamante y al órgano competente de la Administración autora del acto.
3. A los efectos de entender recibida en el órgano económico-administrativo competente la resolución de la cuestión planteada se entenderá que ello se ha producido con la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la versión en castellano de la sentencia. El levantamiento de la suspensión se notificará al reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria autora del acto de cada uno de los procedimientos que hayan sido objeto de suspensión como consecuencia del planteamiento de la cuestión prejudicial.
4. A los efectos de la Administración tributaria del Estado se considerarán órganos competentes los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en materias de su competencia.»

En cumplimiento del mandato legal del artículo 237.3 de la LGT se desarrolla reglamentariamente la tramitación de la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Cuando de oficio el Tribunal entienda que procede el planteamiento de una cuestión prejudicial concederá un plazo de 15 días al reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria que dictó el acto impugnado para que formulen alegaciones. Si el planteamiento de la cuestión prejudicial ha sido solicitado por el reclamante, concederá igual plazo a dicho órgano de la Administración tributaria autora del acto. Puede existir un plazo adicional de alegaciones de 10 días.

Una vez planteada la cuestión, el Tribunal notificará dicha circunstancia al reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria autora del acto que hubiera dado lugar a la cuestión prejudicial así como la suspensión del procedimiento económico-administrativo. Asimismo, tales circunstancias se notificarán a otros reclamantes y al órgano competente de la correspondiente Administración tributaria autora de los actos cuando la resolución de la cuestión prejudicial pueda afectar a otros procedimientos económico-administrativos en los que tenga incidencia la resolución de la cuestión prejudicial, pudiéndose acordar la suspensión previo trámite de alegaciones por plazo de 15

días concedido al reclamante y a la Administración autora del acto.

Por último, a los efectos de entender recibida la resolución de la cuestión planteada, se entenderá que ello se ha producido con la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la versión en castellano de la sentencia, produciéndose el levantamiento de la suspensión que se notificará al reclamante y al órgano competente de la Administración tributaria autora del acto así como a los órganos competentes de cada uno de los procedimientos que hayan sido objeto de suspensión.

En el ámbito de la Administración tributaria del Estado se considerarán órganos competentes a los efectos anteriores, los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración tributaria en el ámbito material propio de sus competencias.

3. Procedimiento de revocación

Se modifica el apartado 4 del artículo 11, que queda redactado de la siguiente forma:

«4. Concluido el trámite de audiencia, **el órgano competente para tramitar el procedimiento formulará la propuesta de resolución. Formulada la propuesta, el órgano competente para tramitar deberá solicitar un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación.**»

La normativa hasta ahora vigente señalaba que en el procedimiento de revocación el informe del servicio jurídico era previo a la elaboración de la propuesta de resolución del procedimiento. De modo que el servicio jurídico competente desconocía la totalidad de los elementos de juicio que el órgano competente para la elaboración de la propuesta de resolución iba a tener en cuenta a efectos del dictado de la misma. En este sentido, se modifica la norma, alineando el procedimiento de revocación con otros procedimientos de revisión, por ejemplo, el procedimiento de declaración de lesividad. Asimismo, tal solución sigue la regla general establecida en el artículo 25 del Reglamento del Servicio Jurídico del Estado, aprobado por el Real Decreto 997/2003, de 25 de julio.

4. Suspensión

En la modificación del RRVA se introducen una serie de cambios que inciden en el régimen de la suspensión de los actos. Dichas modificaciones son las siguientes:

- Suspensión de sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación por los responsables (art. 25.1.párrafo quinto y 39.3).
- La suspensión de las sanciones anteriores no afectará a las actuaciones recaudatorias que ya se hubieran adoptado (art. 25.1 y 39.3).

- El importe de la garantía de la suspensión debe cubrir los recargos (art. 25.3 y 41.1)

Las modificaciones anteriores tienen su reflejo en los cambios de redacción de los artículos 25, 39 y 41 que se pasan a reproducir a continuación (en negrilla los cambios concretos respecto de la anterior normativa).

«1. La mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en este artículo.
- b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

Asimismo, tratándose de sanciones que hayan sido objeto de recurso de reposición por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

No se suspenderán con arreglo a esta letra las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.»

«2. La solicitud de suspensión con aportación de las garantías que señala el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria suspenderá el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido.

El recurrente podrá solicitar la suspensión cuyos efectos se limitarán al recurso de reposición.

Las garantías que se constituyan podrán extender su eficacia, en su caso, a la vía económico-administrativa posterior. En este caso, la garantía mantendrá sus efectos en el procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

Asimismo, si el interesado lo considera conveniente, y sin perjuicio de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de medidas cautelares, la suspensión podrá solicitarse con extensión de sus efectos a la vía contencioso-administrativa.

La garantía aportada, en el caso de las obligaciones conexas reguladas en el artículo 224.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, extenderá sus efectos a las cantidades que en su caso debieran reintegrarse, como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso que hubiera llevado aparejada la correspondiente devolución conexas.»

«3. La garantía deberá cubrir el importe del acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión

y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía.

Cuando la garantía consista en depósito de dinero o valores públicos, los intereses de demora serán los correspondientes a un mes si cubre sólo el recurso de reposición. Si extendiese sus efectos a la vía económico-administrativa, deberá cubrir además el plazo de seis meses si el procedimiento de la reclamación es el abreviado, de un año si el procedimiento de la reclamación es el general y de dos años si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario.»

Se modifica el apartado 3 del artículo 39, que queda redactado de la siguiente forma:

«3. Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. **No se suspenderán con arreglo a este apartado las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.**

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.»

Se modifica el apartado 1 del artículo 41, que queda redactado de la siguiente forma:

«1. Las garantías quedarán, a los efectos de su eventual ejecución, a disposición del órgano competente para la recaudación del acto objeto de la reclamación y deberán cubrir el importe de la obligación a que se refiere el acto impugnado, los intereses de demora que genere la suspensión **y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía.**

Cuando la garantía consista en el depósito de dinero o valores públicos, los intereses de demora serán los correspondientes al plazo de seis meses si el procedimiento de la reclamación es el abreviado, de un año si el procedimiento de la reclamación es el general y de dos años si la resolución es susceptible de recurso de alzada ordinario.»

Seguidamente pasan a explicarse las modificaciones anteriores.

4.1. Suspensión de sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación por los responsables (art. 25.1.párrafo quinto y 39.3)

Los artículos 25.1, párrafo quinto (para el recurso de reposición) y 39.3 (para la reclamación económico-administrativa) prevén que en caso de impugnación no se suspenda la sanción en el caso de las responsabilidades del art. 42.2 de la LGT por las especiales características de este tipo de responsabilidades. Estos preceptos reglamentarios tienen su habilitación legal en el artículo 174.5 de la LGT que establece que en los supuestos previstos en el artículo 42.2 de la LGT no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, relativo a la suspensión automática

de las sanciones, tanto si el origen del importe de la responsabilidad derivado procede de deudas como de sanciones tributarias.

Asimismo, en el artículo 25.1 siguiendo la sugerencia efectuada por el Consejo de Estado en su informe, se mejora la estructura formal del precepto, de forma que el contenido que hasta ahora se incluía en la letra c) del precepto deja de incluirse en una letra específica, en la medida en que los párrafos referenciados por letras, a) y b), son supuestos de suspensión a solicitud del interesado mientras que la suspensión de las sanciones es un caso de suspensión automática sin necesidad de solicitud previa.

4.2. La suspensión de las sanciones anteriores no afectará a las actuaciones recaudatorias que ya se hubieran adoptado (art. 25.1 y 39.3)

El último párrafo de los artículos 25.1 para el recurso de reposición y 39.3 para la reclamación económico-administrativa, respectivamente, establecen, como consecuencia de la doctrina de los actos firmes, y dado que previamente a la actuaciones con el responsable se podrían haber producido actuaciones de recaudación con otros obligados tributarios, que la suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta el momento en el que se acuerde la suspensión de la ejecución por la impugnación del responsable.

4.3. El importe de la garantía de la suspensión debe cubrir los recargos (art. 25.3 y 41.1)

Los artículos 25.3 y 41.1 para el recurso de reposición y la vía económico-administrativa establecen, respectivamente, que para la suspensión en vía revisora del acto impugnado dichas garantías deberán cubrir los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía del crédito público. En contraposición con la redacción vigente hasta ahora que solo exigía que el importe de la garantía cubriera los recargos que pudieran haberse devengado en el momento de la solicitud de suspensión. De esta forma se amplía el importe de las garantías y se refuerza la cobertura del crédito público.

5. Obligaciones tributarias conexas

La Ley 34/2015 de modificación de la LGT introdujo el concepto de obligación tributaria conexa en el artículo 68.9 de dicha Ley así como diversas consecuencias que la implantación de dicho concepto generó en el régimen tributario general.

En este sentido, el RRVA respondiendo a dicha modificación introduce dos cambios:

- Se recoge reglamentariamente en los supuestos de obligaciones conexas la previsión legal que exige que, en caso de estimación de un recurso o una

reclamación contra una liquidación de una deuda que, a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, la garantía aportada para suspender dicha liquidación quedará afectada al reintegro de la correspondiente devolución conexa (art. 25.2 y 41.2).

- En relación a la ejecución de las resoluciones que afecten a obligaciones conexas se aclara que la Administración llevará a cabo la regularización de la obligación conexa tanto de oficio como a instancia de parte (art. 66.2).

5.1. Extensión de garantías en el caso de las obligaciones conexas (art. 25.2 y 41.2)

Se modifican los apartados 2 de los artículos 25 y 41 con la siguiente redacción (en negrilla los cambios):

Artículo 25.

«2. La solicitud de suspensión con aportación de las garantías que señala el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria suspenderá el procedimiento de recaudación relativo al acto recurrido.

El recurrente podrá solicitar la suspensión cuyos efectos se limitarán al recurso de reposición.

Las garantías que se constituyan podrán extender su eficacia, en su caso, a la vía económico-administrativa posterior. En este caso, la garantía mantendrá sus efectos en el procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias.

Asimismo, si el interesado lo considera conveniente, y sin perjuicio de la decisión que adopte el órgano judicial en la pieza de medidas cautelares, la suspensión podrá solicitarse con extensión de sus efectos a la vía contencioso-administrativa.

La garantía aportada, en el caso de las obligaciones conexas reguladas en el artículo 224.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, extenderá sus efectos a las cantidades que en su caso debieran reintegrarse, como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso que hubiera llevado aparejada la correspondiente devolución conexa.»

Artículo 41.

«2. Cuando en los supuestos de estimación parcial de un recurso o de una reclamación deba dictarse una nueva liquidación, la garantía aportada quedará afectada al pago de la nueva cuota o cantidad resultante y de los intereses de demora calculados de acuerdo con el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, **todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 233 de la misma Ley.**

En el caso de las obligaciones tributarias conexas, si la reclamación afecta a una deuda tributaria que,

a su vez, ha determinado el reconocimiento de una devolución a favor del obligado tributario, las garantías aportadas para obtener la suspensión garantizarán asimismo las cantidades que deban reintegrarse como consecuencia de la estimación total o parcial de la reclamación.»

Los artículos 25.2 y 41.2 para el recurso de reposición y la reclamación económico-administrativa establecen, respectivamente, un supuesto de extensión de la garantía aportada originariamente en caso de determinados supuestos de ejecución de resoluciones que afectan a obligaciones tributarias conexas.

En efecto, la estimación de un recurso o una reclamación económico-administrativa contra una liquidación tributaria que haya sido previamente suspendida mediante la aportación de una garantía lleva aparejada, con carácter general, la devolución de dicha garantía.

No obstante lo anterior, la ejecución de dicha resolución estimatoria puede implicar un doble efecto. Un efecto directo en la propia deuda tributaria recurrida, al que nos hemos referido antes, pues la estimación implica la anulación de la liquidación y la devolución de la garantía, pero también un posible efecto indirecto en la obligación tributaria conexas de la deuda tributaria anterior. Ese efecto indirecto en la obligación conexas puede generar la anulación de la liquidación que dio lugar a una devolución y que debe ser reintegrado por el contribuyente.

Para garantizar que dicho reintegro se va a producir de forma efectiva, el reglamento prevé que la garantía que originariamente se había aportado para suspender la liquidación referida a la deuda tributaria respecto de la cual se ha estimado el recurso o reclamación queda afecta al eventual reintegro que se deba realizar de la devolución correspondiente a la obligación tributaria conexas de aquella deuda tributaria.

5.2. Ejecución de las resoluciones que afecten a obligaciones tributarias conexas (art. 66.2)

Se modifica el apartado 2 del artículo 66 (en negrilla los cambios), que queda redactado de la siguiente forma:

«2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

De oficio o a instancia de parte, la Administración en el plazo de un mes, procederá a regularizar la obligación conexas correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto

de impugnación. En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.»

La normativa que regula las obligaciones tributarias conexas dispone que la ejecución de la resolución de un recurso de reposición o de una reclamación económico-administrativa que afecta a una determinada deuda tributaria puede extenderse a la correspondiente obligación tributaria conexas de aquella.

En este sentido, se aclara que la Administración tributaria competente llevará a cabo la regularización de la obligación conexas tanto de oficio como a instancia de parte.

Dicha regularización se efectuará conforme a lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la LGT, es decir, en ejecución de una resolución que estime total o parcialmente el recurso contra la liquidación de una obligación tributaria conexas a otra del mismo obligado tributario de acuerdo con el artículo 68.9 de esta Ley, se regularizará la obligación conexas distinta de la recurrida o reclamada en la que la Administración hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación de la obligación tributaria objeto de la reclamación.

Por tanto, en todo caso, respecto de la obligación conexas distinta de la recurrida o reclamada a regularizar, debe existir una previa actuación de la Administración que hubiese aplicado los criterios o elementos en que se fundamentó la liquidación objeto de recurso o reclamación.

6. Organización y competencias

En el ámbito de la organización y competencias se introducen tres modificaciones:

- Se suprime la sala desconcentrada de Alicante del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana (art. 28.3.e).
- Se contempla la posibilidad de atribuir a los miembros de un Tribunal Económico-Administrativo la función de resolver reclamaciones propias de la competencia de otro (28.5).
- En las cuestiones de competencia se suprime el trámite previsto para la cuestión de competencia cuando interviene el TEAC (art. 53.1).

6.1. Supresión de la sala desconcentrada de Alicante del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (art. 28.3.e).

Se suprime la letra e) del artículo 28.3 del RRVA, eliminándose la sala desconcentrada de Alicante del TEAR de la Comunidad Valenciana. De esta forma se consigue recuperar la equivalencia con la planta judicial, ya que no existe sala desconcentrada en Alicante del Tribunal Superior

de Justicia de la Comunidad Valenciana. En este sentido, se recuerda que existe un paralelismo en el establecimiento de salas desconcentradas de los tribunales superiores de justicia y salas desconcentradas de los tribunales económico-administrativos regionales que en el caso de Alicante no existía.

6.2. Posibilidad de atribuir a los miembros de un Tribunal Económico-Administrativo la función de resolver reclamaciones propias de la competencia de otro (28.5)

Se da una nueva redacción al apartado 5 del artículo 28 (en negrilla los cambios), que queda redactado del siguiente modo:

*«5. El Pleno, las salas y los órganos unipersonales de cada tribunal podrán constituirse y ejercer sus competencias en cualquiera de las oficinas de los tribunales en el territorio nacional. **El Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central mediante resolución podrá atribuir a los miembros de cualquier órgano económico administrativo la función de resolver reclamaciones propias de la competencia de otro, pudiendo desde ese momento constituirse como órgano unipersonal o como Sala de éste.***

as resoluciones que dicten se entenderán adoptadas a los efectos de recursos en la sede que tenga atribuida cada tribunal o sala desconcentrada.»

En el apartado 5 del artículo 28 por motivos de eficiencia administrativa y para el mejor desempeño del servicio se contempla la posibilidad de atribuir a los miembros de un Tribunal Económico-Administrativo la función de resolver reclamaciones propias de la competencia de otro en virtud de resolución del Presidente del TEAC. Ello, evidentemente, no afecta a la estructura, organización y recurribilidad de las resoluciones dictadas que, en todo caso, se considerarán dictadas por el tribunal económico-administrativo que tuviera las competencias originarias sobre la reclamación, aunque dicha resolución haya sido materialmente elaborada por un miembro de cualquier órgano económico-administrativo en base a la atribución que regula dicho apartado 5 del artículo 28.

6.3. Supresión del trámite previsto para la cuestión de competencia cuando interviene el TEAC (art. 53.1)

Se modifica el apartado 1 del artículo 53 (en negrilla las modificaciones), que queda redactado de la siguiente forma:

*«1. **Recibida la reclamación, cuando se considere que la competencia corresponde a otro tribunal económico-administrativo, se remitirá de oficio y de forma motivada al tribunal que se estime competente. Dicha remisión se notificará al interesado. Si el acuerdo lo hubiera adoptado un tribunal económico-administrativo regional,***

*el interesado podrá presentar en el plazo de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación un escrito donde manifieste sus alegaciones ante el tribunal económico-administrativo destinatario. **Si éste último fuera también un tribunal económico-administrativo regional, y también declinara la competencia sobre el expediente, motivará su decisión y remitirá lo actuado al Tribunal Económico-administrativo Central, que decidirá y enviará las actuaciones al tribunal que deba continuar con la tramitación de la reclamación.»***

El precepto establece el procedimiento para dirimir los posibles conflictos de competencia entre los tribunales económico-administrativos, partiendo del principio general de que será el TEAC el que decida en última instancia en virtud de un elemental criterio jerárquico.

Así, en el supuesto de que un TEAR considere que no es competente para conocer de una reclamación, la remitirá al que considere competente. Si el tribunal al que se remite la reclamación fuera otro TEAR tiene dos opciones. Considerarse competente y seguir con la tramitación del procedimiento o declinar la competencia. En este último caso, se remitirán las actuaciones al TEAC que decidirá en última instancia. Si el conflicto se plantea entre un TEAR y el TEAC decide este último.

7. Procedimiento abreviado

En el procedimiento abreviado (art. 64 y 65) se introducen las siguientes modificaciones:

- Sustitución de la denominación de “procedimiento abreviado ante órganos unipersonales” por “procedimiento abreviado”.
- Se limita el ámbito de dicho procedimiento exclusivamente a las reclamaciones de menor cuantía.
- Se eliminan las disposiciones relativas a la vista oral ya que ésta desaparece a nivel legal.
- Se amplían las competencias del Presidente en este tipo de procedimientos al estar facultado, al igual que el Secretario, para dictar determinados acuerdos.

7.1. Sustitución de la denominación de “procedimiento abreviado ante órganos unipersonales” por “procedimiento abreviado”

Se modifica la denominación del procedimiento, sustituyéndose el término “procedimiento abreviado ante órganos unipersonales” por “procedimiento abreviado”, al haber desaparecido la vinculación unívoca entre dicho procedimiento y los órganos unipersonales.

En este sentido, se modifica la denominación del Capítulo III del Título IV y los títulos de los artículos 64 y 65. Dicha circunstancia también queda reflejada en la modificación del artículo 32.1.

7.2. Limitación del ámbito de dicho procedimiento exclusivamente a las reclamaciones de menor cuantía

Se modifica el artículo 64, queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 64. *Reclamaciones económico-administrativas que se tramitarán por el procedimiento abreviado.*

Las reclamaciones económico-administrativas se tramitarán por el procedimiento abreviado cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones.»

En desarrollo del cambio legislativo que se produjo en el artículo 245.1 de la LGT se limita el ámbito del procedimiento abreviado exclusivamente a las reclamaciones de menor cuantía (cuando sean de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones).

En consecuencia, se elimina del precepto el segundo inciso *“en los demás supuestos establecidos en el artículo 245.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”* que aludía, entre otras circunstancias, a la concurrencia de ilegalidad o inconstitucionalidad de la norma; defecto en la notificación o incongruencia en la motivación.

7.3. Eliminación de las disposiciones relativas a la vista oral

Se modifica el artículo 65 (en negrilla los cambios), que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 65. **Procedimiento abreviado.**

1. *Si el escrito de interposición no cumple los requisitos exigidos en el artículo 246.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, **General Tributaria** se procederá a la subsanación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 de este reglamento.*

2. *En las cuestiones no reguladas en este artículo será de aplicación lo establecido para el procedimiento general. En particular, los acuerdos previstos en los artículos 236.6, 238.2 y 239.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, **General Tributaria**, podrán ser dictados **también por el presidente** o el secretario del tribunal aun cuando **no fueran el órgano competente** para resolver el procedimiento abreviado que se tramite. Igualmente, corresponderá a la secretaría del tribunal la tramitación del procedimiento.»*

Como consecuencia de su supresión a nivel legal de la vista oral se elimina del artículo 65 del RRVA todo lo relativo al régimen de la misma por ser innecesario.

7.4. Ampliación de las competencias del Presidente (art. 65.2)

Tal como se ha reproducido anteriormente, el artículo 65.2, por motivos de eficiencia, amplía las competencias del Presidente en este tipo de procedimientos al estar facultado, al igual que el Secretario, para dictar determinados acuerdos.

Así, el Presidente va a poder dictar los acuerdos previstos en los artículos 236.6 (cuestiones incidentales), 238.2 (archivo de las actuaciones por renuncia o desistimiento del reclamante, caducidad de la instancia o satisfacción extraprocesal) y 239.4 (inadmisibilidad por que el acto no sea susceptible de reclamación, extemporaneidad, falta de legitimación o representación, etc.) de la LGT.

8. Cuantía y costas

La modificación reglamentaria:

- Establece reglas concretas para el establecimiento de las cuantías en las reclamaciones económico-administrativas (art. 35).
- Se regulan diferentes aspectos de las costas como los criterios de cuantificación o el órgano competente para su exigencia (art.51).

8.1. Cuantía de las reclamaciones (art. 35)

Se modifica el artículo 35 (en negrilla los cambios), que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 35. *Cuantía de la reclamación.*

1. *La cuantía de la reclamación será **el importe del acto o actuación objeto de la reclamación. Los actos que no contengan o no se refieran a una cuantificación económica y las sanciones no pecuniarias, se considerarán de cuantía indeterminada.** Si lo impugnado fuese una base imponible o un acto de valoración y no se hubiera practicado la correspondiente liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquéllos.*

Sin perjuicio de lo anterior, en los siguientes supuestos, la cuantía de la reclamación será:

a) ***En las reclamaciones contra actos dictados por la Administración por los que se minore o se deniegue una devolución o compensación solicitada por el reclamante, la diferencia entre la devolución o compensación solicitada y la reconocida por la Administración, más, en su caso, el importe que resulte a ingresar.***

b) ***En las reclamaciones contra actos de disminución de bases impositivas negativas declaradas por el obligado tributario, la base imponible negativa que haya sido regularizada por la Administración. Si el acto administrativo exige además una deuda tributaria a ingresar, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes: la base imponible negativa declarada que ha sido regularizada o la deuda tributaria a ingresar. Si además de la base imponible negativa declarada, se solicitó una devolución, se atenderá al mayor de los dos importes siguientes, la base imponible negativa que ha sido suprimida, y el importe que resulte de la aplicación de lo establecido en el párrafo a) de este apartado.***

Si los importes comparados determinan distinta vía de recurso o procedimiento, en virtud de la aplicación de los

artículos 36 y 64 de este reglamento, se tendrá por mayor importe aquél que supere la cuantía necesaria para el recurso de alzada, y, en su defecto, aquél que supere la cuantía establecida para el procedimiento abreviado, aunque en términos absolutos sean inferiores.

c) En las reclamaciones contra diligencias de embargo, el importe por el que se sigue la ejecución.

d) En las reclamaciones contra acuerdos de derivación de responsabilidad, el importe objeto de derivación.

e) En las reclamaciones contra sanciones, el importe de éstas con anterioridad a la aplicación de las posibles reducciones.

f) En las reclamaciones contra resoluciones de procedimientos iniciados por una solicitud de devolución de ingresos indebidos, por una solicitud de rectificación de una autoliquidación o por una solicitud de compensación, la diferencia entre lo solicitado y lo reconocido por la Administración.

Si la solicitud no permitiera concretar la cantidad a la que se refiere, la reclamación se considerará de cuantía indeterminada.

g) En las reclamaciones sobre determinados componentes de la deuda tributaria, a que se refiere el artículo 58 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el componente o la suma de los componentes que sean objeto de impugnación.

2. Cuando el acto administrativo objeto de reclamación incluya varias deudas, bases, valoraciones, o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento. Las reclamaciones contra actos que realicen varios pronunciamientos y sólo alguno de ellos contenga o se refiera a una cuantificación económica, se considerarán de cuantía indeterminada.

3. En las reclamaciones sobre actuaciones u omisiones de los particulares, se atenderá a la pretensión del reclamante.»

El gran cambio introducido es que se establecen reglas concretas y minuciosas para el establecimiento de las cuantías en las reclamaciones económico-administrativas diferenciando entre actos y sanciones con cuantificación económica y actos sin cuantificación o sanciones no pecuniarias.

El principio general en el caso de los actos, actuaciones y sanciones con cuantificación económica, es que la cuantía se determinará por referencia el importe del acto, actuación o sanción impugnado.

No obstante lo anterior, siguiendo este principio general, se establecen reglas específicas en relación a supuestos concretos como los supuestos de minoración de devoluciones tributarias o compensaciones, minoración de bases

imponibles negativas, concurrencia de disminución de bases imponibles negativas, diligencias de embargo, acuerdos de derivación de responsabilidad, sanciones, devoluciones, rectificación de autoliquidaciones, compensaciones o reclamación contra los diferentes componentes de la deuda tributaria.

En el caso de los actos que no tengan o se refieran a una cuantificación económica o sanciones no pecuniarias se consideran de cuantía indeterminada.

Por último, la norma prevé una serie de reglas aplicables en caso de concurrencia de determinadas circunstancias especiales.

Así, si el acto administrativo incluye varias deudas, bases, valoraciones la cuantía de referencia será la mayor, no la suma de las diferentes incluidas en el acto, no modificándose la norma en este aspecto. Por otro lado, si el acto incluye varios pronunciamientos y solo alguno es cuantificable, se considerará de cuantía indeterminada, aplicándole, por lo tanto, las reglas de este tipo de actos, suponiendo este régimen una novedad respecto a la norma anteriormente vigente. Por último, si se impugnara una actuación u omisión entre particulares, se atenderá a la pretensión del reclamante. En este sentido, la norma modifica la orientación de la redacción anteriormente vigente, al atender a la pretensión del reclamante, eliminándose en la redacción la distinción entre actos cuantificables y no cuantificables y, dentro de los primeros, abandonando la referencia a diferentes conceptos como retenciones, ingreso a cuenta o repercusión, entre otros.

8.2. Costas del procedimiento

Se modifica el artículo 51, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 51. Costas del procedimiento.

1. El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento y mala fe cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental.

En particular, podrá ser apreciada la existencia de mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Dichas circunstancias deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo competente.

2. Cuando se imponga el pago de las costas, estas se cuantificarán en un porcentaje del 2 por ciento de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros para las reclamaciones o recursos resueltos por órgano unipersonal, y de 500 euros para los que se resuelvan por órgano colegiado.

En caso de reclamaciones de cuantía indeterminada, las costas se cuantificarán en las cuantías mínimas

referidas. Estas cuantías podrán actualizarse por orden ministerial.

3. Cuando se hubiese acordado exigir el pago de las costas del procedimiento, **el Delegado de Economía y Hacienda competente concederá el plazo a que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al obligado al pago para que satisfaga las costas. Transcurrido dicho plazo sin que aquellas se hubieran hecho efectivas, se procederá a su exacción por el procedimiento de apremio.**

4. No se impondrán las costas del procedimiento **en el caso que las pretensiones hubieran sido estimadas total o parcialmente.**

5. **Contra la condena en costas impuesta en la resolución económico-administrativa no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pudiera interponerse, de ser procedente.»**

La modificación de la redacción del artículo 51 tiene su fundamento legal en el artículo 234.5 de la LGT que exige para que se exijan las costas del procedimiento económico-administrativo la concurrencia de dos requisitos:

- Temeridad o mala fe en quién se exija las cosas
- Desestimación total de la reclamación.

En el reglamento, se explicitan las causas de temeridad (recurso o reclamación carente de fundamento) o de mala fe (abuso de derecho o fraude procedimental, en particular, recursos o reclamaciones con finalidad dilatoria) que fundamentan la exigencia de las costas. Además, se regulan directamente los criterios de cuantificación de costas.

En caso de que la reclamación tenga cuantía determinada será del 2 por ciento de dicha cuantía con un mínimo de 150 euros en caso de resolución por órgano unipersonal y 500 euros en el caso de resolución por órgano colegiado. Si la cuantía fuera indeterminada, las costas serán los importes mínimos reseñados.

En cualquier caso, estas cuantías se podrán actualizar por orden ministerial.

Se desarrollan también aspectos del procedimiento de recaudación de las costas. Así, se otorga la competencia para requerir de pago al Delegado de Economía y Hacienda, en orden a fomentar la aplicación efectiva de la condena en costas. La recaudación se podrá realizar en período voluntario o ejecutivo.

En período voluntario se le requerirá el ingreso en los plazos a los que se refiere el artículo 62.2 de la LGT. En período ejecutivo la recaudación se efectuará a través del procedimiento de apremio.

Finalmente, se modifica la redacción para poder contemplar la existencia de costas en un tercero ajeno al reclamante. En este sentido, se modifica el apartado 4 del artículo 51 haciendo desaparecer la expresión “reclamante”. De esta forma, en el caso de impugnación de actuaciones

de particulares, podrán exigirse las costas a personas o entidades distintas del reclamante.

9. Acumulación

Se modifica el artículo 37 (en negrilla los cambios), que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 37. Acumulación.

1. El tribunal, en cualquier momento previo a la terminación, de oficio o a solicitud del interesado, acordará la **acumulación o dejará sin efecto la acumulación acordada**, sin que en ningún caso se retrotraigan las actuaciones ya producidas o iniciadas en la fecha del acuerdo o de la solicitud.

2. Denegada o **dejada sin efecto la acumulación**, cada reclamación proseguirá su propia tramitación, con envío al tribunal competente, si fuese otro, y sin que sea necesario un nuevo escrito de interposición, ratificación o convalidación. En cada uno de los nuevos expedientes se consignará una copia cotejada de todo lo actuado.»

Se realiza una pequeña modificación terminológica en coherencia con la nueva redacción legal del artículo 230 de la LGT. De esta forma, el término “desacumulación” pasa a ser sustituida por “dejar sin efecto la acumulación”. Además, se suprime la referencia a la acumulación originaria por contemplarse ahora en el precepto legal.

10. Notificaciones

Se modifica el artículo 50, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 50. Notificaciones.

1. Los tribunales económico-administrativos notificarán sus resoluciones a los interesados.

Asimismo, notificarán la resolución a los órganos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina según lo previsto en los artículos 241, 242, 243 y en los apartados 5 y 6 de la disposición adicional undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las notificaciones se practicarán por el medio señalado al efecto por el interesado. Esta notificación será por medios electrónicos en los casos en los que exista obligación de relacionarse de esta forma con la Administración.

Si el reclamante comunicara su voluntad de que las notificaciones se practiquen por medios electrónicos y designara en el mismo escrito un domicilio a efectos de notificaciones, la notificación habrá de practicarse por medios electrónicos.

Quando el reclamante no esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración, sí, con posterioridad a la comunicación de que las notificaciones se practiquen por medios electrónicos, hiciera constar un domicilio

a efectos de notificaciones sin manifestar la voluntad de dejar sin efecto aquélla, se le requerirá en dicho domicilio para que en el plazo de diez días pueda expresar si pretende o no tal revocación, advirtiéndole que, en defecto de contestación, se entenderá que se mantiene como vía de comunicación la electrónica.

Si, con posterioridad a la designación de un domicilio a efectos de notificaciones, el reclamante comunicara su voluntad de que las notificaciones se practiquen por medios electrónicos, se entenderá que la notificación habrá de practicarse por este medio.

3. Si la notificación hubiera de hacerse en el domicilio, y en el expediente de la reclamación figurasen varios domicilios para la práctica de notificaciones designados por el interesado, se tomará en consideración el último señalado a estos efectos; cuando en el expediente de la reclamación no figure ningún domicilio señalado expresamente a efectos de notificaciones, estas podrán practicarse en el domicilio fiscal del interesado si el tribunal tuviere constancia de él; cuando no sea posible conocer ningún domicilio según lo dispuesto en este apartado, o cuando, intentada la notificación personal no hubiera sido posible efectuarla, la notificación deberá practicarse de acuerdo con el artículo 112.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos a que se refiere el artículo 234 de la misma Ley.

La notificación en papel podrá practicarse por correo certificado o por un funcionario que extenderá una diligencia de constancia de hechos para su incorporación al expediente y dejará una copia de aquella en el domicilio donde se realice la actuación.»

Como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas se produce un cambio de la redacción, orientación y estructura del artículo 50 del RRVA que antes se centraba en regular el domicilio a efectos de notificaciones, tratando al socaire del domicilio, el propio tema de las notificaciones. Ahora el artículo 50 se centra en la cuestión de las notificaciones.

La Ley 39/2015 supone un fuerte impulso a la relación entre ciudadano y Administración preferentemente por medios electrónicos, generando la necesidad de modificación del régimen de notificaciones en la vía económico-administrativa siguiendo dicho objetivo y teniendo en cuenta sus peculiaridades procedimentales. Dicho impulso a las notificaciones electrónicas ya fue recogido en el artículo 234.4 de la LGT.

En cuanto a los sujetos de las notificaciones, van a ser los propios interesados en la reclamación y los órganos de la Administración legitimados para la interposición del recurso de alzada ordinario, extraordinario de alzada para la unificación de criterio así como el recurso extraordinario para la unificación de la doctrina.

Las notificaciones se pueden realizar por medios electrónicos o en papel.

Las notificaciones se van a efectuar por medios electrónicos de forma obligatoria o voluntaria. Será obligatoria cuando exista una obligación del interesado a relacionarse mediante dichos medios con la Administración. Esto será en los casos previstos en el artículo 14 de la Ley 39/2015 (personas jurídicas; entidades sin personalidad; quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional, entre otros).

En los demás casos, será voluntaria. Ésta se producirá cuando los no obligados a relacionarse con la Administración por medios electrónicos elijan dichos medios de forma voluntaria.

Por otro lado, el precepto responde a la diferente casuística que puede concurrir en las notificaciones (designación de notificación por medios electrónicos e identificación del domicilio para notificaciones; elección de medios electrónicos y luego rectificación de dicha elección; concurrencia de varios domicilios para notificar, entre otros casos) siempre prevaleciendo la notificación a través de medios electrónicos en caso de conflicto o duda.

Por último, se prevén los medios de notificación en papel, básicamente, a través de correo certificado o por funcionario público que hará constar la notificación o sus vicisitudes en diligencia.

Se dejará copia de dicha diligencia en el domicilio.

11. Recursos

El régimen reglamentario de los recursos de la vía económico-administrativa también va a sufrir una serie de modificaciones.

Dichos cambios se centran en tres aspectos:

- El régimen de recursos en general (art. 61).
- El recurso de anulación (art. 60.1).
- El recurso de alzada ordinario (art. 60.2, 61.2 y 67.1).
- El incidente de ejecución (art. 68).

A continuación se pasarán a explicar dichos cambios.

11.1 Régimen de recursos en general (art. 61)

Se modifican los apartados 1, 2 y 3 del artículo 61 (en negrilla los cambios), que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. El recurso de alzada ordinario se dirigirá al tribunal que hubiese dictado la resolución recurrida, que, en el plazo de un mes, lo remitirá junto con el **expediente originario** y el de la reclamación al Tribunal Económico-administrativo Central.

Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia,

el tribunal económico-administrativo regional o local le pondrá de manifiesto los expedientes a los que se refiere el párrafo anterior para que pueda formular alegaciones en el plazo de un mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación, y a continuación dará traslado de ellas al reclamante en primera instancia y a los demás personados para que en el plazo de otro mes, contado a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo, puedan formular las alegaciones que estimen convenientes. Una vez completados estos trámites, los expedientes se remitirán al Tribunal Económico-Administrativo Central.

La práctica de las pruebas, en su caso, se regulará por lo dispuesto para la primera instancia.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 241.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario podrá acompañarse de la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. En estos casos, junto con la solicitud se deberá aportar un informe en el que se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado de no acordarse la suspensión solicitada.

3. En el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será aplicable lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo.»

Se reestructura la disposición dedicada a los recursos, en el sentido de reenviar el contenido relativo a sus notificaciones al precepto destinado a las mismas (artículo 50), como se ha expuesto con anterioridad.

Como consecuencia de dicha reestructuración el contenido que hasta ahora se incluía en el apartado 2 del artículo 61 pasa a constituir el apartado 1. Además, para favorecer el carácter omnicompreensivo e incluir aquellos recursos que no se refieren a actos de aplicación de los tributos que son recurribles, del precepto se elimina la especificación “de aplicación de los tributos” respecto del expediente.

Por último, el apartado 3 determina que al recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se le aplicará lo dispuesto para el recurso de alzada ordinario. En consecuencia, se debe modificar la referencia normativa estática al “apartado anterior” por la referencia al “apartado 1”, en la medida en que el recurso de alzada ordinario ya no se regula en el apartado 2 del texto normativo, sino en el actual apartado 1.

11.2. El recurso de anulación (art. 60.1)

Se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 60 (en negrilla las modificaciones), que quedan redactados de la siguiente forma:

«1. La competencia para resolver el recurso de anulación a que se refiere el artículo 241 bis de la Ley 58/2003,

de 17 de diciembre, General Tributaria corresponderá al órgano del tribunal que hubiese dictado el acuerdo o la resolución recurrida.

2. Cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa fuera susceptible de recurso de alzada ordinario, el plazo para la interposición de este último comenzará a contarse a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución del recurso de anulación.»

En el apartado 1 se modifica la referencia al artículo que regula el recurso de anulación que antes del cambio operado en la LGT por la Ley 34/2015 era el art. 239.6 de la LGT y actualmente es el art. 241 bis.

La modificación del apartado 2 la tratamos en el siguiente epígrafe.

11.3. El recurso de alzada ordinario (art. 60.2, 61.2 y 67.1)

Los cambios en el régimen jurídico del recurso de alzada ordinario se reflejan en los artículos 60.2 y 61.2 (anteriormente reproducidos) y 67.1 que pasa a reproducirse (en negrilla los cambios):

«1. En los supuestos de la estimación parcial del recurso o reclamación interpuesto cuya resolución no pueda ser ejecutada de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1 del artículo anterior, el interesado tendrá derecho, si así lo solicita, a la reducción proporcional de la garantía aportada.

No obstante, en los supuestos de estimación total o parcial de la reclamación interpuesta cuya resolución no pueda ser ejecutada de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria no procederá la reducción de la garantía aportada.

En los supuestos en que deba procederse a la reducción de la garantía, el órgano competente practicará en el plazo de 15 días, desde la presentación de la solicitud del interesado, una cuantificación de la obligación que, en su caso, hubiera resultado de la ejecución de la resolución del correspondiente recurso o reclamación, la cual servirá para determinar el importe de la reducción procedente y, en consecuencia, de la garantía que debe quedar subsistente.

No obstante, de acuerdo con el artículo 25.9 y con el artículo 41.2, la garantía anterior seguirá afectando al pago del importe del acto, deuda u obligación subsistente, y mantendrá su vigencia hasta la formalización de la nueva garantía que cubra el importe del acto, deuda u obligación subsistente.»

Las modificaciones en el recurso de alzada ordinario se centran en dos aspectos:

- Los plazos de interposición en relación con la existencia del recurso de anulación.
- La interposición por órganos de la Administración.

Respecto a la primera cuestión, esto es, los plazos de interposición en relación con la existencia del recurso

de anulación, se determina que los plazos para la interposición del recurso de alzada ordinario, incluso en caso de silencio administrativo, comenzarán en el momento de la notificación de la resolución del recurso de anulación.

En lo que se refiere a la interposición por órganos de la Administración, en el nuevo apartado 2 del artículo 61 se explicita que en el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario con solicitud de suspensión por los órganos de la Administración junto con ésta se deberá aportar el informe en el que se justifique la concurrencia de los indicios racionales de que el cobro puede verse frustrado o dificultado.

Por otro lado, se precisa en el artículo 67.1 que en los casos en los que con ocasión de la interposición de un recurso de alzada ordinario por la Administración del artículo 241.3 de la LGT en que se haya solicitado la suspensión no va a proceder la reducción proporcional de la garantía aportada en la anterior instancia.

11.4. El incidente de ejecución.

Se modifica el artículo 68 (los cambios en negrilla), queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 68. **Cumplimiento de la resolución.**

Los órganos que tengan que ejecutar las resoluciones de los órganos económico-administrativos podrán solicitar al tribunal económico-administrativo una aclaración de la resolución.»

Este precepto hasta esta modificación normativa contenía la regulación del incidente de ejecución. No obstante, dicha regulación ya no es necesaria puesto que la Ley 34/2015 sustituyó en la LGT dicho incidente por el denominado “recurso contra la ejecución” regulado a nivel legal por el artículo 241 ter de dicha Ley. En consecuencia, se modifica el artículo 68 para eliminar de su contenido todo lo relativo al incidente de ejecución subsistiendo la posibilidad de solicitar aclaración al tribunal económico-administrativo que hubiera dictado la resolución por parte de los órganos que tienen que ejecutar las resoluciones.