



# Los recursos ordinario y extraordinario de alzada para unificación de doctrina en el ámbito económico-administrativo

**Juan Calvo Vérguez**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura*

## Extracto

El presente trabajo tiene por objeto analizar la trascendencia que adquieren los recursos ordinario y extraordinario de alzada para unificación de doctrina en el ámbito económico-administrativo. A tal efecto se toma en consideración la regulación recogida en la actualidad en la Ley 34/2015 y en su posterior desarrollo reglamentario articulado a través del Real Decreto 1073/2017 que, entre otras novedades, y en relación con el recurso de alzada ordinario permite, a través de la nueva redacción otorgada al apartado tercero del artículo 241 de la citada ley, que la Administración tributaria solicite la suspensión de la resolución dictada en primera instancia cuando existan indicios de que el cobro de la deuda pueda verse frustrado o gravemente dificultado.

**Palabras clave:** procedimiento económico-administrativo; Tribunal Económico-Administrativo Regional; Tribunal Económico-Administrativo Central; recurso de alzada ordinario; recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio y para unificación de doctrina; Ley 34/2015; Real Decreto 1073/2017.

Fecha de entrada: 09-07-2019 / Fecha de aceptación: 30-08-2019 / Fecha de revisión: 14-11-2019

**Cómo citar:** Calvo Vérguez, J. (2020). Los recursos ordinario y extraordinario de alzada para unificación de doctrina en el ámbito económico-administrativo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 33-66.





# The ordinary and extraordinary resources of increase for unification of doctrine in the economic-administrative scope

Juan Calvo Vérguez

## Abstract

The purpose of this paper is to analyze the importance acquired by ordinary and extraordinary appeals for the unification of doctrine in the economic-administrative sphere. For this purpose, the regulation currently collected in Law 34/2015 and its subsequent regulatory development articulated through Royal Decree 1073/2017 is taken into consideration, which, among other developments, and in relation to the appeal of ordinary appeal allows, through the new wording granted to the third section of article 241 of the aforementioned Law, that the Tax Administration requests the suspension of the resolution issued in the first instance when there are indications that the collection of the debt may be frustrated or severely hindered.

**Keywords:** economic-administrative procedure; Regional Economic-Administrative Tribunal; Central Economic-Administrative Court; ordinary appeal; extraordinary appeals for unification of criteria and unification of doctrine; Law 34/2015; Royal Decree 1073/2017.

**Citation:** Calvo Vérguez, J. (2020). Los recursos ordinario y extraordinario de alzada para unificación de doctrina en el ámbito económico-administrativo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 442, 33-66.





## Sumario

1. Consideraciones generales
2. El recurso de alzada ordinario
3. Los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina
4. Alcance de las novedades introducidas por la Ley 34/2015, de reforma de la LGT, y por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre

Referencias bibliográficas

## 1. Consideraciones generales

Como es sabido en aquellas reclamaciones económico-administrativas que, por su cuantía, sean susceptibles de alzada, y en las que el recurrente hubiese optado por interponer la reclamación en primera instancia, debe tenerse en cuenta que esta no agota la vía administrativa. En consecuencia, no podrá acudir a la vía contenciosa sin interponer preceptivamente el recurso ordinario de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que será el que ponga fin a la vía económico-administrativa en los asuntos de cuantía superior a la señalada.

Tal y como ha advertido la jurisprudencia (caso, por ejemplo, de la Sentencia del Tribunal Supremo –TS– de 19 de febrero de 2004 [rec. cas. núm. 1126/2001]), aunque la desestimación por silencio alargue los plazos para recurrir, como además tiene declarado la jurisprudencia constitucional, no alterará las reglas de competencia, por lo que si procede la alzada será necesario agotarla.

Tradicionalmente, las normas reguladoras de las reclamaciones económico-administrativas han optado por la admisibilidad de los sistemas de doble instancia, si bien con determinados límites subjetivos (carácter del órgano que dicte el acto recurrido) y cuantitativos (montante del acto en cuestión); y cuando no resultase posible este recurso (caso de las resoluciones dictadas en única instancia), estas han sido directamente recurribles en vía contencioso-administrativa.

En la actualidad la posibilidad de utilizar las dos instancias en la vía económico-administrativa (en aquellos casos en los que resulte posible por la cuantía de la reclamación) se halla en manos del interesado. En efecto la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), posibilita acudir directamente al TEAC, introduciendo su artículo 239, con carácter previo al recurso de alzada, el recurso de anulación para los siguientes casos taxados: inadmisibilidad incorrecta, inexistencia de alegaciones y alegación de incongruencia. De conformidad con lo dispuesto por el citado precepto «Cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano».

Como seguramente se recordará, la posibilidad de renunciar voluntariamente a una instancia e interponer directamente la reclamación económico-administrativa ante el TEAC

contra los actos dictados por órganos periféricos de la Administración tributaria en los que, por razón de la cuantía, fuese necesario formular recurso de alzada ante el mismo tribunal para agotar la vía administrativa, constituyó una de las principales novedades introducidas en su día por el artículo 37 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (LDGC). Por su parte la Ley 58/2003, a través de su artículo 229.1 b) y 4<sup>1</sup>, mantuvo dicha posibilidad a pesar de que de la misma se ha hecho un escaso uso. Ello ha contribuido a reforzar todas aquellas opiniones críticas surgidas con la existencia de una tardanza en la resolución de las reclamaciones y con el retraso que ello pueda originar a la hora de acceder al recurso contencioso-administrativo.

En ocasiones puede llegar a suceder que, habiendo interpuesto el interesado reclamación económico-administrativa en única instancia ante el TEAC en virtud de lo dispuesto en el citado artículo 229.1 b)<sup>2</sup> y 4 de la LGT, dicha reclamación haya sido tramitada y resuelta de manera errónea por el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) como interpuesta en primera instancia. En dicho caso, a pesar de que el interesado hubiese optado por acudir directamente al TEAC, siendo por tanto este órgano el competente para su resolución, habiendo resuelto el TEAR en primera instancia previniendo además que contra su resolución pudiera interponerse recurso de alzada, cabría estimar que dicha irregularidad quedará subsanada y convalidada por el TEAC al resolver el citado recurso, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 52 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Con carácter general el artículo 229.1 de la LGT regula las competencias del TEAC, señalando su apartado 4 que cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el TEAC la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano. De este modo se posibilita que, tra-

---

<sup>1</sup> Tal y como establece este artículo 229.4 de la ley: «Cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano».

<sup>2</sup> Señala este artículo 229.1 de la LGT en su letra b) que:

1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

[...]

b) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, o por los órganos de las comunidades autónomas no comprendidos en el párrafo anterior, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el tribunal económico-administrativo regional o local correspondiente, la reclamación se interponga directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo.

tándose de reclamaciones relativas a actos dictados por órganos periféricos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en relación con las cuales, en atención a su cuantía, la resolución dictada por el Tribunal Regional sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el TEAC, pueda procederse, si así lo estima conveniente el reclamante, a su interposición directamente ante el Tribunal Central, a través de la figura del recurso *per saltum*.

Ahora bien ha de tenerse presente que la habilitación de la norma para residenciar la reclamación opcionalmente ante el TEAR o directamente ante el TEAC solo es posible en el momento de su interposición y no en cualquier otro trámite o fase posterior. Quiere decirse con ello que cualquier eventual mención en el posterior escrito de alegaciones ratificando o no la decisión manifestada en el escrito de interposición carecerá de relevancia, ya que la manifestación de voluntad ha de hacerse y estar clara en el escrito de interposición.

Tradicionalmente la doctrina administrativa elaborada a este respecto por el TEAC ha venido estimando que, una vez efectuada la elección y manifestación al respecto por el interesado acerca de que el órgano ante el cual residenciar su reclamación sea el TEAC, el Tribunal Regional deviene incompetente. Así, por ejemplo, señaló el TEAC mediante Resolución de 20 de diciembre de 2012 que la falta de competencia de que adolecía la resolución del TEAR que allí se anulaba no admitía subsanación, no pudiendo calificarse además como un vicio de anulabilidad.

Sin embargo, a través de su Resolución de 14 de octubre de 2014, el TEAC procedió a modificar su criterio<sup>3</sup> al estimar que, en el caso concreto relativo a los tribunales económico-administrativos, al margen de los criterios legales de atribución competencial por razón de la materia, del territorio y de las funciones que resulten aplicables, ha de tenerse igualmente presente su modulación por razón de la voluntad del interesado, no incidiendo la vulneración de tal opción del interesado sobre la competencia objetiva o territorial atribuida legalmente. Dicha actuación se proyectaría, por el contrario, sobre el ámbito de la vulneración de la voluntad del interesado y de la norma que otorga eficacia a tal voluntad.

A resultas de lo anterior subraya el TEAC que habrá que tomar en consideración en el presente caso lo dispuesto por el artículo 217 de la LGT, relativo a la declaración de nulidad de pleno derecho, y que limita la nulidad al caso de las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hayan sido dictados por un órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio, no alcanzando en consecuencia la declaración de nulidad de pleno derecho a la vulneración de la distribución funcional de la competencia por voluntad del interesado y no constituyendo, por tanto, la actuación en la que incurre el

<sup>3</sup> Debe señalarse no obstante que la citada resolución no fue adoptada por unanimidad, formulándose un voto particular del titular de la Vocalía 12.<sup>a</sup> al que se adhirieron los titulares de las Vocalías 5.<sup>a</sup>, 8.<sup>a</sup> y 11.<sup>a</sup>.

órgano revisor un supuesto de nulidad, sino de mera anulabilidad<sup>4</sup>. El TEAC anula la resolución dictada por el Tribunal Regional con retroacción de actuaciones hasta el momento inmediatamente posterior a la interposición de la reclamación al objeto de que aquel proceda a su tramitación. Y, teniendo presente que la reclamación debió haberse tramitado inicialmente en única instancia, el plazo para resolver se limita al año sin que, por el error del TEAR en su tramitación, pueda alargarse tal plazo en perjuicio del interesado.

De acuerdo con el nuevo criterio adoptado por el TEAC, la resolución por parte del TEAR de una reclamación económico-administrativa dirigida a través del recurso *per saltum* previsto en el artículo 229.5 de la LGT<sup>5</sup> al TEAC para su decisión se halla incurso únicamente en causa de anulabilidad y no en causa de nulidad de pleno derecho por incompetencia manifiesta, acordando únicamente su anulación con retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior a la interposición del recurso a fin de que se tramite en única instancia por el TEAC<sup>6</sup>.

En definitiva, de conformidad con lo declarado por el TEAC en su Resolución de 14 de octubre de 2014 (a través de la cual se introdujo un cambio de criterio respecto del establecido en la Resolución de 2012 que apreció incompetencia manifiesta del TEAR ante la opción indubitada del reclamante y la cuantía indiscutible<sup>7</sup>) si el interesado ejercitase la opción por la única instancia ante el TEAC en el momento de la interposición de la reclama-

<sup>4</sup> Señala concretamente el citado precepto de la Ley 58/2003 que podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo (así lo establece igualmente el art. 106.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas), en los siguientes supuestos: cuando lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; cuando hubiesen sido dictados por órganos manifiestamente incompetentes por razón de la materia o del territorio; cuando tengan un contenido imposible; en aquellos supuestos en los que resulten ser constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta; cuando hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados; tratándose de actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; y en cualquier otro supuesto que se establezca expresamente en una disposición de rango legal. Con carácter general este listado de supuestos constituye una fiel reproducción de los contenidos en el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre.

<sup>5</sup> Como es sabido dispone este precepto que «Cuando la resolución de las reclamaciones económico-administrativas sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano».

<sup>6</sup> Ahora bien lo que no resultaría admisible, tal y como declaró el TS mediante Sentencia de 9 de enero de 2018 (rec. cas. núm. 2980/2016 –NFJ069751–) es ordenar en el proceso judicial la retroacción para que el TEAC reexamine la alzada, debiendo ser el propio órgano jurisdiccional el que resuelva las pretensiones de fondo.

<sup>7</sup> En efecto, con anterioridad el tribunal había adoptado un criterio favorable a apreciar una incompetencia manifiesta del Tribunal Regional ante la opción indubitada del reclamante y la cuantía de la reclamación.

ción e incumpliendo dicha solicitud resolviere el TEAR, ello supondría una vulneración de la distribución funcional de la competencia por voluntad del interesado la cual, al no afectar a la competencia objetiva o territorial, y dada la interpretación restrictiva de los supuestos de nulidad radical, supondría la mera anulabilidad<sup>8</sup>.

Atendiendo, pues, a un criterio de competencia funcional que deriva de la especial naturaleza y funciones atribuidas a cada órgano decisorio, y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 217.1 b) de la LGT, la sanción de nulidad de pleno derecho solo está prevista para los casos de incompetencia manifiesta por razón de la materia o del territorio, no alcanzando por tanto a la distribución funcional de competencia por voluntad del interesado, que determinaría únicamente la mera anulabilidad de la actuación del órgano revisor. En ningún caso puede admitirse la existencia de un criterio de superioridad jerárquica del TEAC sobre los TEAR, los cuales gozan de independencia funcional en el ejercicio de las funciones revisoras, al margen de que se hallen vinculados a la doctrina dictada por aquel.

Después de establecer que la opción del interesado por la única instancia ante el TEAC solo resulta posible en el momento de la interposición de la reclamación y que esta adquiere un carácter indisponible para él y para la propia Administración, se considera que, no obstante, en caso de resolver el TEAR, se trataría de una vulneración de la distribución funcional de la competencia por voluntad del interesado que no afectaría a la competencia objetiva o a la territorial atribuida legalmente, por lo que, dada la interpretación restrictiva que debe hacerse de los supuestos de nulidad radical, no alcanzaría la nulidad de pleno derecho, sino la mera anulabilidad. En el presente caso, analizado por el TEAC a través de la anteriormente citada Resolución de 14 de octubre de 2014, el concreto supuesto planteado no resultaba subsanable por el tribunal, dada la ausencia de relación jerárquica existente entre los tribunales económico-administrativos que se deriva de la independencia funcional que proclama el artículo 228 de la LGT. Debido precisamente a ello el TEAC anuló la resolución del TEAR recurrida, disponiendo la retroacción del expediente al momento inmediatamente posterior a la interposición de la reclamación económico-administrativa a fin de que se tramite en única instancia por el TEAC con la consecuencia de que, transcurrido un año desde la citada interposición, y siempre que se haya acordado la suspensión del acto reclamado, dejen de devengarse intereses de demora en los términos previstos en el artículo 26.4 de la LGT.

Acerca de esta cuestión relativa a la interposición simultánea de recurso de anulación y de recurso de alzada y a la eventual inadmisibilidad de este último, puede consultarse asimismo la Resolución del TEAC de 21 de marzo de 2018 (RG 9649/2015 –NFJ069955–), en

---

<sup>8</sup> Recuérdese a este respecto que el llamado recurso *per saltum* en la vía económico-administrativa fue introducido por el artículo 37 de la antigua LDGC, como una alternativa frente a la existencia de un doble recurso preceptivo en vía administrativa. Al amparo de la reforma introducida, la primera instancia adquirió un carácter facultativo, procediéndose no obstante a centralizar el control de los actos de elevada cuantía, al margen de la descentralización existente en el ámbito de la gestión de dichas competencias.

la que se reconoce que, con la finalidad de evitar la duplicidad de recursos en vía económico-administrativa interpuestos contra las resoluciones de los TEAR, por motivos de eficacia, lo que el legislador ha pretendido ha sido simplificar y aclarar la impugnación de estas resoluciones, de manera que, cuando se interpone un recurso de anulación, debe estarse a lo que el acuerdo que lo resuelva declare para, en función del sentido del acuerdo que lo concluye, proceder en consecuencia. De este modo el recurso de alzada, en su caso, deberá interponerse una vez dictada resolución en el procedimiento abierto por la interposición del recurso de anulación, o bien si se produce silencio administrativo, desde el momento en que se consideran producidos los efectos del mismo a fin de interponer los recursos pertinentes.

Una vez elegido un procedimiento, este es indisponible para el interesado y, evidentemente, para la propia Administración. A ello se ha de sumar además el hecho de que la habilitación de la norma para residenciar la reclamación opcionalmente ante el TEAR o el Tribunal Económico-Administrativo Local (TEAL) o bien directamente ante el TEAC solo es posible en el momento de su interposición, y no en cualquier otro trámite o fase posterior. Quiere esto decir que cualquier eventual mención en el posterior escrito de alegaciones, ratificando o no la decisión manifestada en el escrito de interposición, carece de relevancia y que, por ende, no cabe extraer de ello ninguna consecuencia en relación con la mayor o menor evidencia para el órgano que conoce de la reclamación de forma improcedente. La manifestación de voluntad ha de hacerse y quedar clara en el escrito de interposición. Ahora bien, en caso de resolver el TEAR, se trataría de una vulneración de la distribución funcional de la competencia por voluntad del interesado que no afectaría a la competencia objetiva o a la territorial atribuida legalmente por lo que, dada la interpretación restrictiva que debe hacerse de los supuestos de nulidad radical, no alcanzaría la nulidad de pleno derecho, sino la mera anulabilidad.

Así las cosas, de acuerdo con este nuevo criterio adoptado por el TEAC, en aquellos supuestos en los que un TEAR conozca de una reclamación respecto de la cual el interesado hubiera solicitado en el momento de su presentación que conociese en única instancia el TEAC procederá anular la resolución dictada erróneamente por el TEAR y retrotraer el expediente hasta el momento inmediatamente posterior a la interposición de las reclamaciones, procediendo su tramitación en única instancia por el TEAC.

En todo caso, contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR y TEAL cabe la posibilidad de interponer recurso de alzada ordinario ante el TEAC en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

Téngase presente además que, al amparo de lo establecido en los artículos 234 y 241 de la LGT, 25 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa y 114 de la Ley 39/2015, el eventual error que pueda llegar a producirse al acudir a la vía contencioso-administrativa sin haber agotado la vía administrativa y en contra de lo indicado en una resolución del TEAR que hubiese ofrecido correctamente la im-

pugnación mediante reclamación efectuada ante el TEAC no podría subsanarse, debiendo inadmitirse el recurso de alzada presentado con posterioridad por extemporáneo.

## 2. El recurso de alzada ordinario

El recurso de alzada ordinario se concibe como el recurso jerárquico por excelencia, siendo preceptivo contra las resoluciones de los TEAR y TEAL cuando el asunto supere las cuantías correspondientes. En él se someten a revisión tanto el fondo del asunto como todas las decisiones del órgano de primera instancia que hubieran puesto fin a esta o que impidan su continuación.

¿Qué resoluciones tienen la consideración de recurribles? Tradicionalmente han tenido esta consideración las dictadas por los Tribunales Regionales y Locales en primera instancia, es decir, las correspondientes a reclamaciones cuya cuantía exceda de unas cantidades predeterminadas siempre en relación con el acto impugnado (más de 150.000 € con carácter general, es decir, si se impugnan deudas o cantidades, o 1.800.000 € para aquellas comprobaciones de valor o fijación de valores o bases imponibles).

A tenor de lo dispuesto en los artículos 229.1 b) y 4 de la LGT y 36 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (RGRVA), el instante en el que se ha de hacer efectiva la posibilidad de recurrir en alzada no puede ser otro que el momento de la interposición de la reclamación y no cualquier otro trámite o fase de carácter posterior. De hecho la ley habla de «interposición directa». Significa ello, por tanto, que, una vez interpuesta la misma, y con motivo de la puesta de manifiesto para las alegaciones, no resultará ya posible solicitar la remisión por el TEAR de las actuaciones al Tribunal Central para su resolución. En efecto, una vez interpuesta la reclamación en primera instancia ante el TEAR, el procedimiento ante el mismo solo podrá terminar por alguna de las formas previstas en el artículo 238 de la LGT, entre las que no se encuentra la iniciación o apertura de un procedimiento distinto ante otro órgano. En otras palabras, una vez iniciado un procedimiento ante uno u otro órgano, a elección del propio reclamante, este solo podrá desistir de la reclamación o acudir al Tribunal de segunda instancia en el supuesto de que, habiendo transcurrido un año a contar desde la interposición de la reclamación ante el TEAR, este no resolviese expresamente la misma. Así lo establece el artículo 240 de la LGT.

Estimamos, por tanto, que la posibilidad de interponer la reclamación económico-administrativa directamente por el reclamante ante el TEAC (*per saltum*), de acuerdo con lo previsto en el artículo 229.1 b) de la LGT, en lugar de proceder a su interposición en primera instancia ante el TEAR o, en su caso, ante el TEAL debe ejercitarse al interponer la reclamación ya que, una vez iniciado el procedimiento ante un órgano económico-administrativo, resulta indisponible para el interesado y para la Administración, pudiendo terminar única-

mente ante dicho órgano y de alguna de las formas previstas en el artículo 238 de la LGT. La posibilidad de interponer la reclamación económico-administrativa directamente ante el TEAC *per saltum* tratándose de reclamaciones relativas a actos dictados por órganos periféricos de la AEAT que, debido a su cuantía, fuesen susceptibles de recurso de alzada, ha de ejercitarse, pues, en el momento de interposición de la reclamación. Una vez iniciado el procedimiento ante un TEAR, este resultará indisponible para el interesado y para la Administración, de manera que solo podrá terminar ante dicho órgano de alguna de las formas que establece el artículo 238 de la LGT.

Dispone además el artículo 230.3 de la Ley 58/2003 que, en caso de acumulación, se considerará como cuantía la del acto que la tenga más elevada sin que proceda, por tanto, la suma de los diferentes actos recurridos. No son recurribles, en cambio, las resoluciones de cuestiones incidentales<sup>9</sup>. El recurso de alzada adquiere además un carácter imprescindible, cuando proceda, de cara a agotar la vía administrativa y poder así acceder a la jurisdicción contenciosa.

La legitimación necesaria para la interposición de este recurso guarda una cierta semejanza con la establecida para la primera instancia, quedando configurada en este recurso con un carácter cerrado en relación con los órganos tributarios, y excluyéndose expresamente a diversas entidades y órganos que *a priori*, podrían ofrecer alguna duda.

---

<sup>9</sup> Téngase presente no obstante a este respecto que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT, a la que posteriormente tendremos ocasión de referirnos, modificó el artículo 230 de la citada ley previendo un nuevo supuesto de acumulación para reclamaciones de varios interesados contra un mismo acto administrativo o contra una misma actuación tributaria de los particulares. En todo caso se ha de tener presente que los supuestos a que se refiere el apartado primero del citado precepto de la Ley 58/2003 son de acumulación obligatoria. Con carácter general la citada Ley 34/2015 diferencia entre la acumulación preceptiva y la facultativa. La primera de ellas podrá implicar la alteración de la competencia, previéndose la posibilidad de recurso si una sola de las reclamaciones acumuladas es susceptible del mismo. Tratándose de reclamaciones interpuestas por un mismo obligado tributario relativas a un mismo tributo, todas ellas deben derivar del mismo procedimiento, no meramente del mismo hecho imponible. En el caso de reclamaciones interpuestas por varios interesados contra actos distintos pero que se refieran a un mismo tributo y expediente será necesario que de todas ellas deba conocer el mismo órgano económico-administrativo, no procediendo la acumulación si ello implicara el traslado de una reclamación a un tribunal económico-administrativo que inicialmente no sería el competente. Refiriéndose las reclamaciones a distintos reclamantes, se concederá audiencia para que aleguen sobre la acumulación, siendo desaconsejable acordarla contra la voluntad de alguno de ellos. La resolución que se dicte será motivada y revocable, no cabiendo recurso contra la misma, al tratarse de un acto de trámite. Respecto de las reclamaciones de varios interesados contra el mismo acto o actuación se impide que un mismo acto reciba distintos enjuiciamientos. En el presente caso la aplicación de la figura de la acumulación pretende evitar que puedan llegar a producirse contradicciones en el enjuiciamiento de un mismo acto, pero no respecto de actos diferentes, aunque procedan de las mismas actuaciones y sean en todo iguales (salvo el obligado tributario). Finalmente, las reclamaciones contra sanciones se acumularán a la interpuesta contra la deuda de la que procedan. Véase a este respecto, con carácter general, Pérez Torres (2016).

Con carácter general están legitimados los interesados, término este tan amplio que engloba a la totalidad de titulares de situaciones jurídico-pasivas, así como a aquellos que puedan verse afectados por actos tributarios cuyos destinatarios sean otros sujetos. Esta legitimación la ostentan igualmente, tal y como prevé el artículo 241.3 de la LGT, determinados órganos de la Administración General del Estado (directores generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas y directores de Departamento de la AEAT que se encuentren relacionados jerárquicamente con la oficina que haya dictado el acto recurrido y en las materias de su competencia<sup>10</sup>). Esta legitimación parece lógica en aras de garantizar la defensa de su propia actuación y criterio dentro del acto de gestión. La misma justificación sería aplicable a la legitimación de los órganos superiores de las comunidades autónomas en relación con los impuestos cedidos o los recargos sobre tributos del Estado.

Como es sabido el citado artículo 241.3 de la LGT fue objeto de modificación por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley 34/2015, de reforma de la LGT), introduciéndose a tal efecto la posibilidad de suspensión de la resolución estimatoria dictada en primera instancia cuando esta es recurrida por los órganos de la Administración legitimados para ello, existiendo, por tanto, la posibilidad de que la resolución restaure el valor de una liquidación anulada por el TEAR<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Ahora bien tal y como precisa la Resolución del TEAC de 4 de diciembre de 2017 (RG 4200/2017 –NFJ068924–), los directores de Departamento de la AEAT no pueden discutir la doctrina del TEAC en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En el presente caso el TEAC, mediante recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, resolvió que este recurso no es la vía procesal idónea para que los directores de Departamento de la AEAT discutan la doctrina del TEAC. Concretamente en el caso examinado, y a la vista de las alegaciones del director recurrente, el criterio discutido era del propio Tribunal Central. Pues bien la doctrina que sienta el TEAC tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas, incluyendo tanto a los órganos de aplicación de los tributos, a los órganos de revisión como a las respectivas Direcciones Generales de Tributos, de conformidad con los artículos 239.8 y 242 de la Ley 58/2003. Por ello resulta inadmisibile de conformidad con el artículo 242 de la Ley 58/2003 la impugnación a través del recurso extraordinario para la unificación de criterio, la propia doctrina del TEAC la cual, a través de esta vía procesal, es inimpugnable. El recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio no es la vía procesal idónea para que los directores de Departamento de la AEAT discutan la doctrina del TEAC (que tiene carácter vinculante para toda la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas), incluyendo tanto a los órganos de aplicación de los tributos como a los órganos de revisión y a las respectivas Direcciones Generales de Tributos.

<sup>11</sup> Como es sabido dispone el artículo 66.1 del RGRVA que «Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias». Por su parte el apartado segundo del citado precepto añade que «La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión».

Con carácter general el principal objetivo introducido a través de la citada modificación normativa se concreta en impedir que, a resultas de la ejecución, puedan realizarse devoluciones por el fisco respecto de cuya recuperación en caso de prosperar el recurso de alzada existan indicios racionales de que pueda verse frustrada o gravemente dificultada. A tal efecto se prevé que el órgano recurrente deba solicitar la suspensión de la ejecución de la resolución de instancia, motivando la concurrencia de la indicada circunstancia. La sola petición suspende la ejecución de la resolución recurrida, debiendo pronunciarse el tribunal sobre la misma, agotando con ello la vía administrativa, no siendo necesario a tal efecto aportar garantía, dada la presunción de solvencia de que goza la Administración.

La suspensión así acordada impedirá la devolución de cantidades que pudiera resultar de lo resuelto por el TEAR o TEAL de instancia, así como la liberación de garantías que estuvieran afectas al pago de la deuda objeto de la reclamación. Con carácter general quedan subsistentes y mantendrán su eficacia los actos del procedimiento recaudatorio que se hubiesen dictado para garantizar el pago de la deuda tributaria<sup>12</sup>.

De cualquier manera debe concurrir, de acuerdo con lo establecido en el artículo 241.3 de la LGT, la nota de interés legítimo de cara a interponer recurso de alzada. A tal efecto mediante Resolución de 17 de noviembre de 2009, el TEAC vino a negar la condición de interesado y, por ende, la posibilidad de formular recurso de alzada ante el mismo, tratándose de un destinatario o repercutido contra el que no se dirigió en momento alguno el procedimiento de comprobación iniciado por la Inspección, el cual finalizó mediante la práctica de un acuerdo de liquidación por el impuesto sobre el valor añadido a cargo del sujeto pasivo del citado impuesto contra el que se interpuso reclamación económico-administrativa.

De entrada, el TEAC procedió a negar la existencia de repercusión derivada de dicha comprobación, la cual no resultó acreditada, no pudiendo argumentarse además que, de acuerdo con la normativa reguladora del citado impuesto, procediese en todos los supuestos de actuación investigadora y comprobadora de la Administración, siendo suficiente a este respecto con tener presente lo señalado por el artículo 89 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Y, una vez regularizada la situación del sujeto pasivo inspeccionado, y habiéndose clarificado si la repercusión oportuna ha de practicarse y si resulta procedente, es cuando surge ya una relación diferenciada que podría llegar a determinar una impugnación autónoma por parte del repercutido contra el sujeto

---

<sup>12</sup> Analizando el alcance de esta nueva regulación, se plantea Pérez Torres (2016) si la misma se está refiriendo a actos del procedimiento recaudatorio (providencias de apremio y diligencias de embargo) que ya se hubieran dictado, los cuales no quedarían alzados por el fallo estimatorio de primera instancia (con independencia de que no continúen las actuaciones dirigidas al cobro) o si, por el contrario, el mandato legal alcanza a las medidas de aseguramiento cautelar que se hubieran dictado y que estuvieran en vigor para garantizar el cobro de la deuda. El citado autor se inclina, no obstante, por la primera de las posibilidades planteadas, al estimar que la misma se ajusta más al tenor literal del precepto, a su ubicación sistemática y a su finalidad.

pasivo, primero a través de la vía económico-administrativa y luego en la vía contenciosa, al poderse recurrir en ella la decisión que adopte a este respecto el tribunal económico-administrativo. En el concreto supuesto analizado por el tribunal dicha vía ya fue seguida por la entidad que soportó esa repercusión, debiendo estarse a la misma con carácter definitivo a la hora de entrar a dilucidar las obligaciones que correspondan al mismo, a raíz de la relación que le une con el sujeto pasivo del impuesto. Por todo ello el TEAC inadmitió el recurso de alzada interpuesto, al carecer la entidad recurrente de legitimación para poder interponer dicho recurso<sup>13</sup>.

Dado un recurso de alzada ordinario interpuesto por quien no estuvo personado en primera instancia, afirma el TEAC mediante Resolución de 17 de noviembre de 2015 (RG 6525/2013 –NFJ060902–) que, de acuerdo con la doctrina jurisprudencial elaborada a este respecto por el TS, aunque el recurso de alzada se interponga en el plazo legalmente establecido de un mes, si las alegaciones rectoras del mismo no se realizan dentro del plazo

<sup>13</sup> Por su parte la Resolución del TEAC de 8 de mayo de 2014 (RG 544/2013 –NFJ054246–), relativa a una solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por un descendiente que no tenía obligación de declarar, y a través de la cual se debatía la cuestión relativa a la consideración como interés legítimo del presentador de dicha autoliquidación del interés de sus ascendientes en aplicar, en sus propias autoliquidaciones, reducciones ligadas a la existencia del descendiente incompatibles con la presentación de la autoliquidación por parte de este último, desestimó un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT contra resolución de un TEAR analizando el alcance preciso en el caso concreto de la expresión «sus intereses legítimos» contenida en el artículo 120.3 de la LGT como presupuesto base para que un obligado tributario pueda solicitar la rectificación de una autoliquidación que haya perjudicado de cualquier modo esos intereses. En el concreto supuesto analizado por el TEAC una descendiente, sin estar obligada a presentar declaración por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, presentó una autoliquidación por este impuesto con resultado a devolver, comprobando posteriormente que, en vez de presentar esa autoliquidación, le hubiera resultado más beneficioso que su ascendiente, en su declaración, hubiera practicado la deducción oportuna por descendiente, motivo por el cual solicitó la rectificación de la primera, dejando sin efecto la misma y dando total primacía a la autoliquidación presentada por el ascendiente con la deducción. A pesar de que inicialmente la AEAT estimó que la presentación de la autoliquidación por parte de la descendiente no había perjudicado ex artículo 120.3 de la LGT sus intereses legítimos, los cuales no podían identificarse aquí con los de su ascendiente, el TEAC, tomando como punto de referencia la doctrina jurisprudencial elaborada sobre el alcance de la expresión «intereses legítimos», resolvió dar la razón a la obligada tributaria, ya que la ley reguladora del citado impuesto configura el mínimo exento atendiendo, en su conjunto, a las circunstancias personales y familiares, de tal forma que dicho interés legítimo quedaba acreditado, otorgándose así soporte a la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada, que suponía la posibilidad de practicar la reducción por mínimo familiar en la autoliquidación del ascendiente, considerando las necesidades personales y familiares del conjunto de la familia del contribuyente. A juicio del TEAC, que vino así a refrendar el criterio previamente adoptado por el TEAR, el hecho de presentarse autoliquidación por el descendiente no puede considerarse como una opción sometida a la regulación del artículo 119.3 de la LGT, sino como el ejercicio de un derecho (el de solicitar y obtener las devoluciones derivadas de la normativa del tributo) al que el contribuyente puede renunciar, siendo una de las formas de terminación del procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 100 de la Ley 58/2003.

de un mes conferido para ello, ha de declararse la extemporaneidad de tales alegaciones, e inadmitir, por extemporáneo, el recurso de alzada interpuesto.

A la hora de analizar el procedimiento que caracteriza la interposición de este recurso han de tomarse en consideración las fases propias de todo recurso administrativo. Su iniciación tiene lugar a través del escrito de interposición de la alzada, con expresión obligatoria de los motivos en que se funde, pudiendo acompañarse de los documentos que se estime conveniente, los cuales no serán admitidos en un momento posterior a la interposición. Sí procederá, no obstante, su admisión cuando resulten necesarios para la práctica de la prueba. En el escrito de interposición se han de exponer las alegaciones contra la resolución de primera instancia, adjuntándose las pruebas oportunas que no hayan podido aportarse en primera instancia. Y es que dichas pruebas solo serán admisibles si no hubieran podido practicarse en la instancia anterior. Por otra parte, de cara a poder interponer recursos de alzada por los órganos habilitados para ello contra las decisiones estimatorias de los TEAR se establece la necesidad de presentar con la interposición del recurso el documento acreditativo de la fecha en que la comunicación hubiese tenido entrada en el organismo<sup>14</sup>.

Como ya se ha señalado, el plazo para su interposición es de un mes a contar desde el siguiente a la notificación de la resolución que se recurra. De acuerdo con lo declarado por el TS en su Sentencia de 13 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 2042/2005) el cómputo del plazo de presentación ha de efectuarse desde la fecha de entrada del recurso en la Delegación de Hacienda, y no desde la entrada en el registro del órgano legitimado. Sin embargo, dicho criterio contrasta con el defendido por el TEAC en su Resolución de 6 de octubre de 2009, a cuyo tenor el cómputo del plazo de presentación habrá de efectuarse desde la fecha que figure en el registro de entrada del TEAR ante el que se hubiese interpuesto el recurso de alzada y no en cambio desde la fecha que figure en el registro general de salida de un órgano administrativo.

Recuérdese en todo caso que los plazos por meses han de computarse de fecha a fecha, iniciándose el plazo al día siguiente al de la notificación y siendo el último día hábil el del mes siguiente correspondiente que coincida con aquel en el que se realizó la notificación, a no ser que este último día resultase ser inhábil, siendo indiferente a este respecto que el plazo se hubiese rebasado en un solo día. Así las cosas estimamos que resultaría inadmisibles el recurso de alzada que hubiese sido interpuesto fuera del plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de la resolución impugnada. En efecto, habiéndose formulado un recurso de alzada de forma extemporánea una vez transcurrido el plazo de un mes a contar desde que pudo considerarse desestimada la reclamación interpuesta contra la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa, no procederá la admisión de dicho recurso. Ahora bien creemos que ello no impide ni prejuzga el

<sup>14</sup> Así quedó puesto de manifiesto, por ejemplo, en la Sentencia del TS de 29 de enero de 2008 (rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 380/2003 –NFJ029058–).

recurso de alzada que, en su caso, pudiera interponerse contra la resolución expresa que dicte el Tribunal Regional respecto de la reclamación.

Partiendo de lo dispuesto en los artículos 241 de la LGT de 2003 y 61.2 del RGRVA en lo relativo al plazo y a las circunstancias del recurso de alzada interpuesto por los directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los directores de Departamentos de la AEAT, ya en su día señaló el TS mediante Sentencia de 1 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 4869/2004 –NFJ031418–) que, cuando el legitimado para recurrir no haya estado personado en la primera instancia (esto es, no habiéndose producido la personación de dichos órganos ante el TEAR), este último tribunal, una vez interpuesto simplemente el recurso en plazo de los mismos, ha de poner de manifiesto los expedientes de aplicación de tributos y de reclamación al órgano legitimado, al objeto de que pueda formular sus alegaciones, de las que posteriormente se dará traslado al reclamante.

De lo anterior se desprende en consecuencia que los directores en cuestión quedan facultados para interponer simplemente el recurso, sin formular al mismo tiempo alegaciones, en el plazo de un mes a contar desde que se les notifica el fallo, dejando dichas alegaciones para un instante posterior, tras la puesta de manifiesto de los expedientes por parte del TEAR, sin que pueda hablarse en consecuencia de la existencia de extemporaneidad en el recurso por el hecho de que el escrito de alegaciones sea, como no puede ser de otro modo, posterior al plazo de un mes indicado con anterioridad.

A tal efecto afirmó la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 27 de enero de 2010 (rec. de apelación núm. 514/2009) que no puede existir personación por parte de la Administración tributaria en la instancia, ya que la misma no es parte, en sentido propio<sup>15</sup>. Piénsese además que en el supuesto de que lo fuera hubiera podido formular también en dicha instancia las correspondientes alegaciones al escrito del reclamante. La reclamación efectuada ante el TEAR ha sido concebida, en cambio, como una simple instancia administrativa, esto es, como un recurso administrativo, con la única peculiaridad de que es objeto de resolución por parte de un órgano independiente respecto a la organización que ha dictado el acto impugnado, así como por el reconocimiento expreso y especial de legitimación que se lleva a cabo de un órgano administrativo para impugnar ante otra instancia superior su resolución.

Por otra parte, y en la medida en que el plazo para interponer el recurso de alzada ante el TEAC resulta improrrogable, no creemos que resulte aplicable el artículo 135 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) en vía económico-administrativa. Este ha sido además el criterio defen-

---

<sup>15</sup> Concretamente en el supuesto de autos analizado por la AN a través del citado pronunciamiento la posible extemporaneidad no concurría de acuerdo con lo establecido en el artículo 242 de la LGT, a través del cual se consagró un nuevo régimen que difiere del anterior.

dido por el TS, entre otras, en su Sentencia de 6 de mayo de 2013 (rec. casa. núm. 5320/2011 –NFJ051224–). En el concreto supuesto planteado ante el Alto Tribunal la actora puso en cuestión la validez de una notificación practicada a través de otra empresa. Sin embargo, la actividad de esta última era precisamente la de utilizar su dirección como domicilio social y fiscal, incluyendo la recepción y el almacenamiento de correo y mensajería, resultando acreditado que existía una relación entre las dos entidades, ya que la actora fijó como domicilio, a efectos de notificaciones, el de la sociedad receptora de la notificación. A pesar de que la recurrente consideró que la interposición se produjo de forma tempestiva, en virtud de lo dispuesto por el artículo 135 de la LEC (ya que tuvo lugar antes de las 15 horas del día siguiente al de finalización del plazo), estima el TS (acertadamente a nuestro juicio) que, si bien la previsión recogida en dicho precepto es válida para accionar ante los órganos jurisdiccionales, no resulta aplicable en vía económico-administrativa.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61.2 del RGRVA, el escrito se dirigirá al tribunal cuya resolución se recurre que lo remitirá, junto con el expediente, al TEAC. Señala concretamente este precepto en su vigente redacción otorgada por el Real Decreto 1073/2017 que:

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.

Ciertamente la necesidad de que quede constancia en el expediente del TEAR de la fecha en la que se notifica el fallo estimatorio del mismo a los órganos administrativos legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario constituye una exigencia básica de cara a considerar interpuesto en plazo dicho recurso por parte de los mismos<sup>16</sup>. En consecuencia, la falta de constancia expresa en las actuaciones de la fecha de notificación de fallo con la consiguiente imposibilidad de conocer si el recurso de alzada se ha interpuesto o no por esos órganos en el nuevo plazo legal del mes conduciría inexorablemente a la extemporaneidad del recurso. Y es que ha de existir una constancia expresa de la fecha de recepción de la notificación inexistente.

<sup>16</sup> Así quedó puesto de manifiesto, entre otras, en la Sentencia del TS de 19 de octubre de 2007 (rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 71/2003 –NFJ027421–). En el concreto supuesto analizado por el Alto Tribunal se produjo además un incumplimiento del plazo de cinco días previsto para la remisión a la Dirección General de los acuerdos estimatorios.

Es necesario que dentro del mismo escrito de interposición se contenga tanto el recurso como las alegaciones en que el mismo se funde. Y es que, además de los requisitos comunes a todo escrito de iniciación de un procedimiento, el recurso de alzada ha de contener, obligatoriamente, los hechos y fundamentos jurídicos que justifiquen la pretensión del recurrente. Así, por ejemplo, resultaría improcedente la interposición de un primer escrito por parte del director general de tributos con un simple anuncio previo de la interposición del recurso solicitándose la posterior puesta de manifiesto del expediente para la formulación de alegaciones, así como de un segundo escrito donde finalmente se formalizasen aquellas<sup>17</sup>.

La instrucción del procedimiento ha venido presentando un alcance reducido. Al amparo de lo previsto en el artículo 61 del RGRVA la práctica de las pruebas, en su caso, se regula por lo dispuesto para la primera instancia. Por lo que respecta a la puesta de manifiesto del expediente, este segundo medio de instrucción carece de todo encaje en el presente recurso, dado que las alegaciones o motivos se hacen en el escrito de interposición, de acuerdo con la naturaleza de una segunda instancia. Únicamente en el caso de pruebas propuestas por el tribunal estas actuaciones concretas son puestas de manifiesto a los interesados, para que aleguen aquello que les interese. En todo caso, se les pondrá de manifiesto el expediente durante el plazo del recurso, dándose traslado del escrito de interposición al reclamante y a los comparecientes en primera instancia para alegaciones y remitiéndose todo ello al TEAC<sup>18</sup>.

La resolución de este recurso que se dicte por el TEAC presentará los mismos límites e igual estructura que la de la primera instancia, con las mismas posibilidades en cuanto al recurso debatido, esto es, inadmisibilidad, estimación total o parcial, desestimación y archivo de las actuaciones. Por tanto, la resolución confirmará o revocará la dictada en primera instancia, surtiendo así plenos efectos sobre la situación controvertida. Señala además el artículo 239.7 de la LGT que la doctrina que de modo reiterado declare el TEAC vinculará a los Tribunales Regionales y Locales, así como al resto de la Administración tributaria, con independencia de que, además, en cada tribunal, la fijada por el pleno vincule a las salas, y tanto la una como la otra a los órganos unipersonales.

Por lo que a la ejecución se refiere, los actos de la resolución no podrán ser discutidos de nuevo, permitiendo la falta de resolución en el plazo de un año (denegación presunta) la

<sup>17</sup> Véase a este respecto, entre otras, la Sentencia del TS de 28 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1097/2005 -NFJ035492-).

<sup>18</sup> Tal y como analizaremos posteriormente al amparo de la reforma introducida en este artículo 61 por el Real Decreto 1073/2017 en el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario con solicitud de suspensión por los órganos de la Administración junto con esta se deberá aportar el informe en el que se justifique la concurrencia de los indicios racionales de que el cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado.

interposición del recurso contencioso-administrativo. El plazo de resolución es de un año contado desde la interposición del recurso de manera que, una vez transcurrido el mismo, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación, dejando de devengarse el interés de demora. Así lo establece el artículo 240 de la LGT.

En relación con la cuestión relativa a la posibilidad de que, teniendo la insuficiencia de la prueba aportada en la primera instancia su razón de ser en la indefinición de la Administración, deba permitirse su aportación posterior, analizó la Sentencia del TS de 10 de noviembre de 2014 (rec. cas. núm. 2015/2013 –NFJ056483–) el alcance del derecho del contribuyente a aportar pruebas que no pudieron aportarse en la primera instancia (art. 241.2 Ley 58/2003). Como es sabido, el citado precepto establece que solo son admisibles las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia. Pues bien, a tal efecto analizó el Alto Tribunal a través de la citada sentencia la cuestión relativa a la posibilidad de que el legislador esté aludiendo en el citado precepto a un supuesto de imposibilidad subjetiva y no a la existencia de un obstáculo objetivo para su presentación.

En el concreto supuesto planteado ante el TS la recurrente fue objeto de un requerimiento en el que se le solicitaba la presentación de documentación que justificara la reducción de las superficies a efectos de su matrícula en el impuesto sobre actividades económicas, el cual fue atendido en tiempo, a pesar de lo cual su recurso de reposición contra la superficie imputada fue desestimado «por no haber sido suficientemente acreditados los extremos pretendidos», sin mayor explicación. Habiéndose dictado resolución en vía económico-administrativa ante el TEAR, y acreditándose por parte de la reclamante suficientemente la superficie destinada a almacén y a aparcamiento cubierto, el TEAC razonó por qué los planos presentados no probaban la superficie alegada, argumentándose a tal efecto la ausencia de firma de técnico competente, así como de visado colegial y de cotas. Posteriormente, y con motivo de la interposición del recurso de alzada, se aportó de nuevo documentación cumpliéndose finalmente dichas exigencias.

Precisa el TS a través de la citada Sentencia de 10 de noviembre de 2014 que el TEAC infringió lo dispuesto en el artículo 241.2 de la LGT, a cuyo tenor, como se ha indicado, solo resulta admisible la prueba en la alzada cuando no haya podido incorporarse en primera instancia. Y ello en tanto en cuanto la reclamante (y posterior recurrente) no pudo adjuntar antes los documentos que incorporó a su recurso de alzada debido a que hasta que se pronunció la resolución por el TEAR nada se dijo acerca de por qué los documentos presentados ante la oficina gestora resultaban insuficientes ni tampoco se precisó qué condiciones debían reunir los planos para entender justificada la superficie del almacén y del aparcamiento cubierto en el centro comercial en cuestión.

De este modo el TS rechazó la visión en extremo formalista que subyace de las resoluciones adoptadas por los tribunales económico-administrativos tanto en sede de gestión como de revisión las cuales, a juicio del Alto Tribunal:

[...] convierten el procedimiento administrativo, ya sea de gestión o de revisión, antes que en un cauce adecuado para el ejercicio de los derechos mediante la confrontación de los hechos y de las normas que los amparan, a fin de reconocerlos o negarlos a la luz de la realidad de las cosas y del marco jurídico que los regulan, en una carrera de obstáculos que el administrado debe superar y en el que el objetivo es buscar la cobertura formal a una decisión desestimatoria con independencia de admitir que aquel lleva la razón en cuanto a la realidad de los hechos en que sustenta su pretensión.

Tal y como concluye el TS en dicho pronunciamiento, la adopción del citado criterio restrictivo por parte de los órganos económico-administrativos implicó una vulneración de los derechos a la prueba y a la defensa que deben asistir al contribuyente en sus relaciones con la Administración tributaria, concurriendo esta última en un abuso de posición dominante. Para el TS hubiera bastado en el presente caso con que, si la Administración consideraba insuficiente la documentación presentada, le hubiera pedido de nuevo que presentara la que contuviese los elementos que permitieran reputarla bastante, máxime teniendo presente que en el concreto caso enjuiciado el defecto no se encontraba en los planos inicialmente presentados, sino en el requerimiento efectuado, que no precisó las condiciones que debían reunir aquellos para que la oficina gestora los considerara virtuales a fin de estimar acreditada la real superficie de los locales litigiosos. Resulta admisible en consecuencia presentar pruebas en alzada no presentadas en fase de gestión, no habiéndose concretado en esta última qué tipo de documentación o con qué formalidades debía presentarse aquella.

### **3. Los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina**

Especialmente significativo resulta el llamado recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. ¿Qué juicio debe merecer la unificación de criterio de los órganos encargados de la decisión de pretensiones impuesto por un órgano superior? De una parte, podría estimarse positiva alcanzar una cierta unidad de doctrina, especialmente en el ámbito de las obligaciones legales, como sucede con las derivadas del tributo, en tanto en cuanto contribuye a un mejor servicio al principio de seguridad jurídica, contribuyendo a realizar de manera más perfecta el principio de igualdad tributaria. Sin embargo, también es cierto que una frecuente unificación de criterio podría llegar a limitar la autonomía de los tribunales territoriales en la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

La LGT establece este recurso en su artículo 242 contra las resoluciones de los TEAR y TEAL que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario (esto es, recaídas en única instancia), siendo procedente el mismo en aquellos supuestos en los que los legitimados estimen gravemente dañosas y erróneas las resoluciones recurridas dictadas en única ins-

tancia por el TEAR o por el TEAL, o bien cuando estas no se adecuen a la doctrina del TEAC, así como cuando los Tribunales Regionales apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos<sup>19</sup>.

Tras la reforma introducida al respecto por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, sobre este recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se suprime la posibilidad de interponerlo contra resoluciones que no se adecuen a la doctrina del TEAC (art. 242.1), manteniéndose en cambio los otros dos motivos (a saber, cuando se estime gravemente dañosa y errónea la resolución recurrida o cuando aplique criterios distintos a los empleados por otros órganos económico-administrativos). Por su parte el apartado tercero de este artículo 242 de la Ley 58/2003 reduce a tres meses el plazo de resolución del recurso, concediéndose así un carácter preferente a la resolución de los que se planteen, garantizándose con ello una mayor uniformidad en el criterio administrativo.

Ahora bien ha de quedar claro que el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio no constituye la impugnación adecuada para proceder a revisar la resolución de

---

<sup>19</sup> Dispone como es sabido el citado artículo 242 de la Ley 58/2003 lo siguiente:

1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, cuando no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central o cuando apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales o por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.

[...]

3. La resolución deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, unificando el criterio aplicable.

4. Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

un TEAR que contenga, por ejemplo, la valoración de culpabilidad de una conducta tributaria individual y concreta<sup>20</sup>.

La legitimación necesaria para la interposición de este recurso se atribuye con carácter restrictivo. Tan solo corresponde a los directores generales del Ministerio de Hacienda y de la AEAT, respecto a las materias de su competencia, pueden recurrir. Asimismo se hallan legitimados los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o de recargos sobre tributos del Estado. Nótese, por tanto, como solamente puede interponerse por los órganos directivos contra resoluciones que no admiten la alzada ordinaria por razón de su cuantía, y cuya decisión quiere corregirse a efectos de fijar doctrina aplicable a otros casos similares.

Ahora bien, la principal cuestión que suscita esta legitimación es la relativa a la exclusión de asociaciones que, en determinados casos, puedan ser representativas de contribuyentes (caso de sindicatos, asociaciones empresariales, profesionales, etc.), y que podrían llegar a tener un interés legítimo en la impugnación de una resolución gravemente dañosa o errónea. En nuestra opinión, nada justifica que la defensa de la ortodoxia y de los principios tributarios o del propio ordenamiento deba encomendarse con carácter exclusivo a determinados órganos de la Administración, a menos que lo que se pretenda sea otorgar un carácter claramente patrimonialista a este recurso.

La iniciación del procedimiento tiene lugar con el escrito de interposición, que debe presentarse en el plazo de tres meses a contar desde la notificación de la resolución que se recurre. Dicho plazo de tres meses habrá de contarse desde la notificación efectuada por el TEAR o TEAL de que se trate. Y, tratándose de un cómputo de plazos fijado por meses (y a tenor de lo declarado por el TS, entre otras, en sus Sentencias de 18 de diciembre de 2002 [rec. cas. núm. 6082/1997 –NFJ013783–], 2 de diciembre de 2003 [rec. cas. núm. 5638/2000] y 28 de abril de 2004 [rec. cas. núm. 2816/2002]), el cómputo habrá de efectuarse de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 5 del Código Civil, es decir, de fecha a fecha. A tal efecto dicho plazo se iniciará al día siguiente de la notificación o publicación del acto, concluyendo el día correlativo a tal notificación en el mes de que se trate, dado el carácter de orden público procesal que reviste la exigencia del cumplimiento de los plazos. No creemos que pueda considerarse a este respecto como fecha final aquella que figure en el sello del registro de salida del órgano que interpone el recurso, ya que aquella solo acredita la salida del escrito, siendo la de entrada en un registro de los previstos en la antigua Ley 30/1992, de 26 de noviembre (en el presente caso, el sello de entrada en el registro del tribunal económico-administrativo), la que deba tenerse en cuenta.

<sup>20</sup> De esta opinión se mostró partidaria la Resolución del TEAC de 20 de septiembre de 2012, dictada a resultas de la interposición de un recurso de alzada para la unificación de criterio al hilo de un supuesto en el que el director recurrente afirmó lo errado del criterio adoptado por el TEAR, que había estimado la reclamación y anulado un acuerdo sancionador, al haber apreciado en el caso concreto que no existía culpabilidad por haberse puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

De cara a la interposición del presente recurso se exigirá que la contradicción en los criterios se produzca entre resoluciones de distintos TEAR o TEAL, pero entre resoluciones de órganos de un mismo TEAR o TEAL. Se precisa a tal efecto acreditar una sustancial o esencial identidad entre las dos resoluciones, a saber, aquella que se impugna y la de contraste, de manera que exista una identidad de situación personal, elementos fácticos, fundamentos jurídicos y pretensiones ejercitadas, habiéndose llegado a pronunciamientos diferentes por parte de la resolución impugnada y aquella o aquellas que son aportadas en calidad de contraste.

La instrucción del procedimiento se integra con el examen del expediente remitido por el Tribunal Regional o Local, y por los escritos de alegaciones del tribunal cuyo fallo se recurra, del cual se dará traslado al órgano recurrente y a los interesados para que, a la vista del mismo, puedan formular sus propias alegaciones.

Por lo que respecta a la resolución, que ha de ser dictada por el TEAC en el plazo de seis meses, unificando el criterio, la misma podrá desestimar el recurso o estimarlo, lo que daría lugar a la llamada «unificación de criterio». En relación con este último supuesto disponía no obstante el artículo 126 del antiguo Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprobó el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas que habría de respetarse la situación jurídica particular derivada de la resolución que se recurriese, la cual no podría ser modificada. Pues bien, este mismo criterio terminó reproduciéndose en el artículo 242 de la LGT de 2003. Se trata de un efecto típico de esta clase de recursos que no contribuye, sin embargo, a desnaturalizar el procedimiento de única instancia, siendo al mismo tiempo respetuoso con el principio de seguridad jurídica. Así las cosas, el efecto de estas resoluciones se limita a la unificación del criterio aplicable, el cual resulta vinculante tanto para los tribunales económico-administrativos como para el resto de la Administración tributaria.

Afirma el TEAC mediante Resolución de 16 de septiembre de 2014 (RG 4994/2014 –NFJ055277–) que, tratándose de un recurso extraordinario de alzada que tiene como exclusiva finalidad la unificación de criterio, esto es, cuya finalidad no es la de llevar a cabo una revisión ordinaria de la resolución dictada por un TEAR analizando cualquier motivo de desacuerdo con ella, sino la de fijar doctrina o criterios unificadores en la interpretación de la normativa aplicable que sean de alcance general y no propios de las circunstancias del caso concreto, la no formulación de alegaciones de la directora recurrente tras la puesta de manifiesto que le hubiese sido formulada por el TEAR impide entrar a analizar su pretensión, la cual en el presente caso se limitaba a la afirmación, efectuada en el escrito de interposición del recurso, del carácter dañoso y erróneo de la resolución recurrida.

Adviértase que, en el concreto supuesto planteado, la directora recurrente interpuso un recurso de alzada para la unificación de criterio a través del cual se limitó a señalar el carácter dañoso y erróneo de la resolución recurrida solicitando la puesta de manifiesto para alegaciones. El TEAR le concedió el trámite reglamentario sin que, por parte de la directora,

se formulara escrito alguno, circunstancia esta que, tal y como concluye el TEAC, aludiendo a tal efecto a la especial naturaleza de este medio de impugnación en el que se trata únicamente de fijar doctrina o un criterio unificador en la interpretación de la normativa aplicable (al margen de las circunstancias del caso y respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida) determina la inadmisibilidad del recurso.

En consecuencia, la no formulación de alegaciones impide entrar y analizar su pretensión, así como, lógicamente, sentar un criterio cuando se desconoce lo que se pretende. En efecto la no formulación de alegaciones, limitándose el órgano recurrente a la afirmación, efectuada en el escrito de interposición del recurso, del carácter dañoso y erróneo de la resolución recurrida, impedirá entrar en el análisis del citado recurso extraordinario de alzada por unificación de criterio.

Se refiere además la LGT en su artículo 243 (lo que constituyó una de sus novedades más significativas) al recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina, que presenta la misma finalidad que el anterior, consistente en depurar los criterios y los pronunciamientos económico-administrativos, buscando su homogeneidad. El presente recurso es susceptible de interponerse contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el TEAC, atribuyéndose su legitimación al director general de tributos cuanto se halle en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones. Nótese en consecuencia como basta el mero desacuerdo de aquel para que resulte revisable la doctrina del TEAC. Se trata, por tanto, de un medio destinado a eliminar las eventuales discrepancias que puedan surgir entre la Administración gestora y la revisora, buscando conciliar ambas posturas.

A pesar de que la LGT omite toda referencia al plazo de interposición, este se fija en tres meses por el artículo 61.4 del RGRVA. La competencia para su resolución es atribuida a la Sala Especial para la Unificación de Doctrina formada por: el presidente del TEAC (que preside la misma); el secretario y tres vocales del mismo tribunal; el director general de tributos; el director general o el director del Departamento de la AEAT del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto al que se refiere la resolución y por el presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Igualmente en el presente caso junto con el escrito de interposición existirá obligación de formular las oportunas alegaciones, sin que quepa hacerlo con posterioridad al plazo previsto para la interposición de aquel, con independencia de que el recurrente lo sea el propio reclamante o alguno de los órganos directivos. Así, por ejemplo, si el director general de tributos pretendiese interponer un recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina a través de la presentación de un simple escrito en el que se anunciase la interposición de dicho recurso de alzada, solicitándose la reclamación del expediente para la formulación de alegaciones seis meses después de la notificación de la resolución recurrida, dicho recurso de alzada habría de inadmitirse, tal y como concluyó el TS en su Sentencia de 30 de enero de 2008 (rec. de casación para la unificación de doctrina núm. 92/2003).

Téngase presente además que no existe un «trámite de anuncio previo» de la interposición del recurso a favor de la Administración, en virtud del cual pueda llegar a verse quebrada la posición de igualdad de las partes en el procedimiento económico-administrativo. En este sentido se ha de destacar que tanto la Ley 58/2003 como el RGRVA significaron un cambio importante en el procedimiento de interposición de recursos, ya que solo imponen el procedimiento de interposición con alegaciones cuando el recurrente en alzada no hubiese comparecido en la reclamación permitiendo, en caso contrario, el desdoblamiento del procedimiento en dos fases, a saber: simple anuncio y posterior formulación de alegaciones.

La Sala Especial resolverá por mayoría, con voto de calidad del presidente en caso de empate. Dicha resolución de la Sala Especial debe dictarse en el plazo máximo de seis meses y no afecta a la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida. Sus efectos se limitan al establecimiento de la doctrina aplicable, que será vinculante para los tribunales económico-administrativos y para el resto de la Administración tributaria.

#### **4. Alcance de las novedades introducidas por la Ley 34/2015, de reforma de la LGT, y por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre**

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de reforma de la LGT, procedió a modificar el artículo 229 de la citada ley, encargado de regular las competencias de los órganos económico-administrativos, estableciendo una nueva competencia del TEAC para conocer, a iniciativa del presidente o de la titular de la Vocalía Coordinadora, de un recurso de unificación de criterio en cuestiones trascendentes o discrepantes sobre las que se hayan pronunciado los TEAR o TEAL. Una atribución de carácter similar se concede a los presidentes de los TEAR sobre criterios de Salas desconcentradas o cuestiones trascendentes.

De acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto en su vigente redacción:

##### 1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá:

a) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda u otros departamentos ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como, en su caso, contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

También conocerá en única instancia de las reclamaciones en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado.

b) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado o, en su caso, por los órganos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en la letra anterior, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el tribunal económico-administrativo regional o local correspondiente o, en su caso, ante el órgano económico administrativo de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, la reclamación se interponga directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 6 de este artículo.

c) En segunda instancia, de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, como consecuencia de la labor unificadora de criterio que corresponde al Estado, contra las resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico-administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

e) De los recursos extraordinarios de revisión, salvo los supuestos a los que se refiere el artículo 59.1 c) último párrafo de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

f) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta ley.

2. Los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales conocerán:

a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado y, en su caso, por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.

b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado, cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente.

c) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta ley.

3. Cuando existan resoluciones de una Sala desconcentrada de un Tribunal Económico-Administrativo Regional que no se adecuen a los criterios del Tribunal o que sean contrarios a los de otra Sala desconcentrada del mismo Tribunal, o que revistan especial trascendencia, el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional podrá promover la adopción de una resolución de fijación de criterio por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Regional o por una Sala convocada a tal fin, presidida por él, y formada por los miembros del Tribunal que decida el Presidente en atención a su especialización en las cuestiones a considerar. La resolución que se dicte no afectará a la situación jurídica particular derivada de las resoluciones previas. Los criterios así adoptados serán vinculantes para las Salas, y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal. Contra las resoluciones que se dicten se podrá interponer el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio previsto en el artículo 242 de esta ley.

4. Los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía conocerán, en su caso, y salvo lo dispuesto en el artículo 59.1 c), segundo párrafo, de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía:

a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía no comprendidos en el párrafo a) del apartado 1, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior al importe que se determine reglamentariamente.

b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos mencionados en el párrafo a) de este apartado cuando la cuantía de la reclamación sea superior al importe que se determine reglamentariamente.

c) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 220 de esta ley.

5. Los tribunales económico-administrativos regionales y locales y, en su caso, los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, conocerán asimismo de las reclamaciones que se interpongan contra actuaciones de los particulares en materia tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa, en primera o única instancia según que la cuantía de la reclamación exceda o no del importe que se determine reglamentariamente, salvo lo dispuesto en el artículo 59.1 c), segundo párrafo, de la Ley 22/2009, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

En estos casos, la competencia de los tribunales económico-administrativos regionales y locales y de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía vendrá determinada por el domicilio fiscal de la persona o entidad que interponga la reclamación. Si este se hallara fuera de España, la competencia corresponderá al Tribunal Económico-Administrativo Central, cualquiera que sea su cuantía.

6. Cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa sea susceptible de recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, la reclamación podrá interponerse directamente ante este órgano. En este caso, la tramitación corresponderá a la Secretaría del Tribunal Económico-Administrativo Regional o Local o del órgano económico-administrativo de la Comunidad Autónoma o de la Ciudad con Estatuto de Autonomía, sin perjuicio de las actuaciones complementarias de tramitación que decida llevar a cabo el Tribunal Económico-Administrativo Central y salvo que el interesado solicite que la puesta de manifiesto tenga lugar ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en cuyo caso, la tramitación seguirá en este órgano.

7. En cada Comunidad Autónoma existirá un tribunal económico-administrativo regional. En cada Ciudad con Estatuto de Autonomía existirá un tribunal económico-administrativo local.

El ámbito de los tribunales económico-administrativos regionales y locales coincidirá con el de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía y su competencia territorial para conocer de las reclamaciones económico-administrativas se determinará conforme a la sede del órgano que hubiera dictado el acto objeto de la reclamación. En los tribunales económico-administrativos regionales podrán crearse salas desconcentradas con el ámbito territorial y las competencias que se fijen en la normativa tributaria.

8. Los tribunales económico-administrativos y, en su caso, los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía se consideran, a efectos de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, órganos jurisdiccionales.

Al amparo de dicha reforma tuvo lugar pues la unificación de criterios discrepantes entre TEAR o Salas. No obstante, cabe plantearse hasta qué punto respeta su función revisora el hecho de que dicha fijación de criterios relevantes se realice en «supuestos relevantes», pudiendo llegar a verse afectada la consabida independencia de los TEAR antes incluso de que el asunto en cuestión llegue a ser analizado por este último órgano. En este sentido se pronuncia, por ejemplo, Sánchez Pedroche (2014, p. 32), quien opina además que, a la hora de procederse a determinar la composición de las Salas de los TEAR que deban encargarse de los asuntos, podría llegar a producirse una «vulneración del principio de “juez predeterminado”, alejando a los TEA de la función revisora independiente por la que son valorados hasta la fecha».

En relación con el recurso de alzada ordinario la Ley 34/2015 permite, a través de la nueva redacción otorgada al apartado tercero del artículo 241 de la LGT, que la Administración tributaria solicite la suspensión de la resolución dictada en primera instancia cuando existan indicios de que el cobro de la deuda pueda verse frustrado o gravemente dificultado. La decisión corresponderá, en exclusiva, al TEAC. Tal y como señala el citado artículo 241.3:

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

En los términos que se fijen reglamentariamente, al escrito de interposición podrá acompañarse la solicitud de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada por los órganos de la Administración. Dicha solicitud suspenderá cautelarmente la ejecución de la resolución recurrida mientras el Tribunal Económico-Administrativo Central decida sobre la procedencia o no de la petición de suspensión. La decisión del Tribunal sobre la procedencia de la suspensión pondrá fin a la vía administrativa.

Dicha suspensión se fundamentará en que existen indicios racionales de que el cobro de la deuda que finalmente pudiese resultar exigible se podría ver frustrado o gravemente dificultado, no siendo necesaria la aportación de garantía. En la solicitud de suspensión deberá motivarse de forma suficiente la concurrencia de tales situaciones.

La resolución sobre la petición de suspensión se notificará por el Tribunal Económico-Administrativo Central al recurrente y a los demás interesados en el procedimiento.

La suspensión, cautelar o definitiva, impedirá que se devuelvan las cantidades que se hubieran ingresado y que se liberen las garantías que se hubieran constituido por el interesado en la reclamación económico-administrativa en primera instancia para obtener la suspensión del acto recurrido. Asimismo, quedarán subsistentes y mantendrán su eficacia los actos del procedimiento recaudatorio que se hubiesen dictado para garantizar el pago de la deuda tributaria.

Asimismo la Ley 34/2015 introdujo en la LGT un nuevo artículo 241 bis, encargado de regular el recurso de anulación, y que ofrece la siguiente redacción:

1. Contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas, las personas a que se refiere el artículo 241.3 de esta ley podrán interponer recurso de anulación en el plazo de 15 días ante el tribunal que hubiera dictado la resolución que se impugna, exclusivamente en los siguientes casos:

a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.

b) Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico-administrativa.

c) Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución.

2. También podrá interponerse recurso de anulación contra el acuerdo de archivo de actuaciones al que se refiere el artículo 238 de esta ley.

3. No podrá deducirse nuevamente este recurso frente a su resolución. El recurso de anulación no procederá frente a la resolución del recurso extraordinario de revisión.

4. El escrito de interposición incluirá las alegaciones y adjuntará las pruebas pertinentes. El tribunal resolverá sin más trámite en el plazo de un mes; entendiéndose desestimado en caso contrario.

Repárese, por tanto, en el hecho de que, a través de este artículo 241 bis introducido al efecto se otorga individualidad al recurso de anulación contenido en el artículo 239.6 de la LGT. Y, por lo que respecta a la ejecución del fallo, el anterior incidente de ejecución regulado a nivel reglamentario ve elevado su rango normativo para convertirse en recurso independiente a través de la introducción de un nuevo artículo 241 ter, tomando en consideración la regulación preexistente. De conformidad con lo dispuesto en este nuevo artículo 241 ter, relativo al recurso contra la ejecución:

1. Los actos de ejecución de las resoluciones económico-administrativas se ajustarán exactamente a los pronunciamientos de aquellas.

2. Si el interesado está disconforme con los actos dictados como consecuencia de la ejecución de una resolución económico-administrativa, podrá presentar este recurso.

3. Será competente para conocer de este recurso el órgano del Tribunal que hubiera dictado la resolución que se ejecuta. La resolución dictada podrá establecer los términos concretos en que haya de procederse para dar debido cumplimiento al fallo.
4. El plazo de interposición de este recurso será de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado.
5. La tramitación de este recurso se efectuará a través del procedimiento abreviado, salvo en el supuesto específico en que la resolución económico-administrativa hubiera ordenado la retroacción de actuaciones, en cuyo caso se seguirá por el procedimiento abreviado o general que proceda según la cuantía de la reclamación inicial. El procedimiento aplicable determinará el plazo en el que haya de ser resuelto el recurso.
6. En ningún caso se admitirá la suspensión del acto recurrido cuando no se planteen cuestiones nuevas respecto a la resolución económico-administrativa que se ejecuta.
7. No cabrá la interposición de recurso de reposición con carácter previo al recurso contra la ejecución.
8. El Tribunal declarará la inadmisibilidad del recurso contra la ejecución respecto de aquellas cuestiones que se planteen sobre temas ya decididos por la resolución que se ejecuta, sobre temas que hubieran podido ser planteados en la reclamación cuya resolución se ejecuta o cuando concurra alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 239.4 de esta ley.

Por lo que respecta al ámbito del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio la Ley 34/2015 modificó el artículo 242 de la LGT en sus apartados primero y tercero, cuya nueva redacción pasó a ser la siguiente:

1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.

[...]

3. La resolución deberá dictarse en el plazo de tres meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable.

En consecuencia, tras regular el recurso de alzada para unificación de criterio por discrepancia con órganos económico-administrativos propios de las comunidades autónomas y establecer la obligación de indicar por parte de los tribunales económico-administrativos los cambios de criterios, la Ley 34/2015 reduce su plazo de resolución a la mitad, situándolo en tres meses.

Aquellas reclamaciones susceptibles de alzada que se dirijan directamente al TEAC, prescindiendo de la primera instancia, se tramitarán por la Secretaría del TEAR correspondiente, con la finalidad de acercar la tramitación al interesado, sin perjuicio de las facultades instructoras complementarias que pueda acordar el TEAC y de la resolución por este órgano.

Por lo que respecta a la regulación reglamentaria incluida a través del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, introducida a resultas de 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, así como de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, por lo que interesa al objeto de nuestro análisis la misma se concretó en las siguientes cuestiones.

En primer lugar, en el recurso de anulación se especifica 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. A tal efecto señala el artículo 60 del RGRVA en sus apartados 1 y 2 que la competencia para resolver el recurso de anulación a que se refiere el artículo 241 bis de la Ley 58/2003 corresponderá al órgano del tribunal que hubiese dictado el acuerdo o la resolución recurrida. Y, cuando la resolución de la reclamación económico-administrativa fuera susceptible de recurso de alzada ordinario, el plazo para la interposición de este último comenzaría a contarse a partir del día siguiente al de la notificación de la resolución del recurso de anulación.

En segundo término, precisa el Real Decreto 1073/2017 que en el escrito de interposición del recurso de alzada ordinario con solicitud de suspensión por los órganos de la Administración, junto con esta se deberá aportar el informe en el que se justifique la concurrencia de los indicios racionales de que el cobro puede verse frustrado o gravemente dificultado. De acuerdo con lo establecido por el artículo 61 del RGRVA, en su vigente redacción, el re-

curso 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 TEAC. Cuando el legitimado para recurrir no hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el TEAR o TEAL le pondrá de manifiesto los expedientes –el originario y el de la reclamación– 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 TEAC. La práctica de las pruebas, en su caso, se regulará por lo dispuesto para la primera instancia.

En todo caso 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. Y en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será aplicable asimismo lo dispuesto con anterioridad.

Por otra parte, en aquellos supuestos en los que, con ocasión de la interposición de un recurso de alzada por la Administración, se haya solicitado la suspensión, no procederá la reducción proporcional de la garantía aportada en la anterior instancia. Al amparo de lo establecido en el artículo 67.1 del RGRVA en los supuestos de estimación parcial del recurso o reclamación interpuesto cuya resolución no pueda ser ejecutada, 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 artículo 241.3 de la LGT no procederá la reducción de la garantía aportada.

Debiendo procederse a efectuar la reducción de la garantía el órgano competente practicará, en el plazo de 15 días a contar 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, 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.



## Referencias bibliográficas

Pérez Torres, E. (2016). La reforma del Título V de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 17 de diciembre. *Revista Española de Derecho Financiero*, 172, 51-102. Recuperado de <[www.aranzadigital.es](http://www.aranzadigital.es)>).

Sánchez Pedroche, J. A. (2014). Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 381, 5-50.