

Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre,
por el que se modifica el Reglamento general de desarrollo de la
Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de
revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005,
de 13 de mayo
[BOE n.º 317, de 30-XII-2017]

MODIFICACIONES DEL REGLAMENTO DE REVISIÓN TRIBUTARIA EN VÍA ADMINISTRATIVA

Tiempo después de la modificación sustancial que experimentó en el año 2015 la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o LGT ([BOE, n.º 302, de 13 de diciembre](#)) ocasionada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre ([BOE n.º 227, de 22 de septiembre](#)), ha tenido lugar la pertinente modificación del Reglamento de Revisión en vía administrativa (RR). En este comentario hablaremos de los cambios que nos parecen más relevantes.

La adaptación del Reglamento de Revisión era una necesidad, para dar desarrollo real a bastantes de las modificaciones legales, que pretendían, como objetivos, ganar en seguridad jurídica, reducir los escenarios de conflictividad tributaria e incrementar la eficacia administrativa, como relata la Exposición de Motivos del Real Decreto que comentamos, modificador del Reglamento General de Revisión en materia tributaria, en vía administrativa.

Tal era así que, queriendo la modificación legal potenciar las costas en vía económico-administrativa, el planteamiento reformado en 2015 necesitaba de concreción reglamentaria para tener eficacia. La modificación del Reglamento de Revisión, en este sentido, procede a dar nueva redacción al artículo 51 relativo a las «costas del procedimiento», destacando, como lo hace la Exposición de Motivos del Real Decreto que comentamos, que se modifica la redacción para contemplar el caso de reclamaciones contra actuaciones de particulares, para que no solo pueda llegar a ser condenado el reclamante, sino también la persona contra la que se dirige la reclamación. Pensamos que la posibilidad de que la Administración pueda llegar a ser condenada sigue siendo un sueño, aunque también puedan concurrir en su actuación actitudes temerarias o de mala fe. El órgano económico-administrativo que resuelve el procedimiento revisor podrá apreciar la existencia de temeridad cuando la reclamación o recurso carezca manifiestamente de fundamento y mala fe, o se formulen peticiones o promuevan incidentes con manifiesto abuso del derecho o que entrañen fraude de ley procedimental. La modificación va por la línea de cuantificar las costas, cuando sean impuestas. Se cuantifican en un 2 por 100 de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros si la resolución ha recaído en un órgano unipersonal, y de 500 euros si la ha resuelto un órgano colegiado. Si la reclamación tuviera cuantía indeterminada, las costas

se concretarán en las cuantías mínimas señaladas (150 y 500 euros, dependiendo de si el órgano es unipersonal o colegiado, respectivamente). Tales cuantías mínimas podrán actualizarse mediante orden ministerial. Las costas se sujetarán a los plazos de pago del artículo 62.2 LGT, concediendo el Reglamento competencia para requerir el pago al delegado de Economía y Hacienda. Ante el impago voluntario se procederá a la exacción por la vía de apremio. Asimismo, la condena en costas no permite abrir vía de impugnación o revisión en vía administrativa sobre las mismas, sin perjuicio del recurso de alzada que corresponda contra la liquidación, si fuera procedente.

Opinamos al respecto que la actual regulación, incorporada por el Real Decreto que comentamos, modificador del Reglamento de Revisión en vía administrativa, se aproxima a la contenida en los derogados arts. 22 del Texto Articulado del Procedimiento Económico Administrativo, R.D.L. 2795/1980, y 74 del Reglamento de Procedimiento Económico-Administrativo, de 1996, donde se permitía a los órganos económico-administrativos imponer sanción del 5% de la deuda tributaria que se impugnaba cuando la resolución fuera desestimada y se apreciara temeridad o mala fe. La actual regulación, fundamentada en un porcentaje del 2%, con importes mínimos de 150 y 500 euros, se aparta de incorporar a la imposición de costas, costes concretos, apostando por un sistema que da, cuando menos, que hablar, desde el fundamento de las costas, que es el del resarcimiento de costes reales o medios, del órgano que resuelve o del resto de intervinientes en el procedimiento. Habrá que ver cómo se ejecuta esta modificación en la práctica, y las opiniones de los operadores jurídicos y de la doctrina, pues parece que la regulación presenta cierto viraje pseudosancionatorio en vez de eminentemente resarcitorio. Junto a esto, no es fácil comprender la existencia de costas en una vía administrativa obligatoria, que no debiera serlo. De alguna forma cercena el acceso al juez, sobre lo que hemos comentado en nuestro trabajo, dirigido por el prof. LAGO MONTERO, J. M. 2018: *Litigiosidad Tributaria: Estado, causas y remedios*. Aranzadi.

Destaca el establecimiento de reglas para la fijación de cuantías en las reclamaciones económico-administrativas, modificándose el artículo 35 RR. Dicho artículo 35 comienza señalando que la cuantía de la reclamación será el importe del acto o actuación objeto de reclamación. Para actos que no tengan cuantificación específica o sanciones no pecuniarias, presentarán la consideración de cuantía indeterminada. Si la impugnación es sobre bases imponibles o actos de valoración, sin haberse practicado liquidación, la cuantía de la reclamación será el importe de aquellos. Sin perjuicio de esto, se fijan reglas específicas para la valoración de la reclamación para situaciones concretas, como reclamaciones contra actos dictados que minoren o denieguen una devolución o compensación solicitada por el reclamante, disminución de bases imponibles negativas declaradas por el obligado tributario, reclamaciones contra diligencias de embargo, acuerdos de derivación de responsabilidad, contra sanciones, contra resoluciones de procedimientos de devolución de ingresos indebidos, rectificación de autoliquidación o solicitud de compensación, o cuando el objeto de la reclamación incluya varias deudas, bases, valoraciones o actos de otra naturaleza.

La modificación también entra a desarrollar el supuesto de suspensión por la tramitación de procedimientos amistosos en los convenios y tratados internacionales, introduciendo un nuevo artículo 2 bis en el RR, que da desarrollo a la disposición adicional vigésima primera de la LGT, introducida por la Ley 34/2015. Si, de acuerdo con lo previsto en referida disposición de la LGT, ha de procederse a la suspensión de un procedimiento de revisión, dada la tramitación simultánea de un procedimiento amistoso sobre las mismas cuestiones, la autoridad española competente (art. 2 del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa) debe comunicar al órgano revisor los recursos administrativos o judiciales interpuestos por el solicitante o por las demás partes implicadas que consten en la solicitud de inicio del procedimiento amistoso o cualquier otro recurso de los que se tuviere conocimiento. También corresponde a la autoridad española competente comunicar al órgano de revisión la terminación del procedimiento amistoso, con el fin de alzar la suspensión del procedimiento de revisión.

La reforma del Reglamento de Revisión afecta al procedimiento de revocación, alterando el artículo 11.4. Así, el informe del servicio jurídico se solicitará con posterioridad a la propuesta de resolución, y no como sucedía hasta ahora, que la solicitud del informe era previa a esta. Por tanto, los momentos del procedimiento de revocación pasan a ser, en este orden: audiencia a los interesados, propuesta de resolución del órgano competente, y después se solicitará el informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico.

La modificación del RR tiene asimismo presentes otros supuestos de suspensión, desarrollando las reformas legales al efecto. Como se sabe, las sanciones objeto de recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas quedan automáticamente suspendidas en período voluntario sin necesidad de aportar garantía, hasta que adquieran firmeza en vía administrativa. Pero aclara la modificación del Reglamento (nuevos arts. 25.1 b y 39.3) que no se suspenderán con arreglo a esta letra las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 LGT. Este precepto aborda la responsabilidad solidaria del pago de la deuda tributaria y, en su caso, de las sanciones tributarias, incluidos los recargos y el interés de demora del período impositivo, en los siguientes casos: A) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con finalidad de impedir la actuación de la Administración; B) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo; C) Las que, con conocimiento del embargo, medida cautelar o constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o garantía; D) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquellos. Se añade también que la suspensión no afectará a las actuaciones que se hubieran producido hasta el momento en el que se proceda a realizar actuaciones contra el responsable, pues hasta tal instante han podido realizarse actuaciones contra otros obligados tributarios. La Exposición

de Motivos de la modificación que comentamos lo justifica como una consecuencia de la doctrina de los actos firmes. Al respecto opinamos que este «responsable» es un infractor que hay que tratarlo como tal: su sanción ha de suspenderse como la de cualquier infractor.

El RR se adapta asimismo a la modificación de la LGT, en materia de garantías y obligaciones tributarias conexas, entendiéndose a estas —según el artículo 68.9 LGT—, en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto. Pues bien, señala la modificación del Reglamento (art. 25.2 y 41.2, para reposición y vía económico-administrativa) que la garantía aportada, en el caso de obligaciones conexas reguladas en los arts. 224 y 233 LGT, extenderá sus efectos a las cantidades que en su caso debieran reintegrarse, como consecuencia de la estimación total o parcial del recurso que hubiera llevado aparejada la correspondiente devolución conexas.

Siendo la regla general el aporte de garantías para lograr la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo, el Reglamento señala que la cobertura de la garantía será tanto del acto impugnado, como también de los intereses de demora que genere la suspensión y de los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía (nuevo art. 25.3 RR). La anterior regulación señalaba que la garantía debería cubrir «los recargos que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión».

Teniendo legitimación (al amparo del artículo 193 b del Tratado de Justicia de la Unión Europea) los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), se introduce un nuevo artículo 58 bis intitulado «cuestión prejudicial», dando desarrollo a la previsión contenida en el artículo 237.3 LGT. La necesidad de elevar cuestión prejudicial puede apreciarse de oficio por el tribunal que conozca de un asunto o solicitado por el reclamante. Si se aprecia de oficio deberá darse plazo para formular alegaciones tanto al reclamante como a la Administración que dictó el acto (15 días). Si es a petición del reclamante, debe darse similar plazo al órgano que dictó el acto administrativo objeto de revisión. El planteamiento de la cuestión prejudicial procede a la suspensión del procedimiento económico-administrativo.

Adaptándose a la modificación de la LGT, se sustituye el nombre del «Procedimiento Abreviado ante Órganos Unipersonales» por «Procedimiento Abreviado». El ámbito de aplicación de este será exclusivamente en función de la cuantía (para asuntos de cuantía menor, es decir, inferior a 6.000 euros, o 72.000 euros si es de reclamaciones por bases o valoraciones) y no por el órgano que conozca. Tal y como sucedió en la LGT, se suprimen las alusiones a la vista oral, y se amplían las competencias del presidente y del secretario sobre determinados asuntos. De esta forma, como recoge el nuevo artículo 65 del Reglamento de Revisión, los acuerdos previstos en los arts. 236.6, 238.2 y 239.4 LGT podrán ser dictados por el presidente o el secretario del Tribunal, aunque no fueran el órgano competente para resolver el procedimiento abreviado que se tramite. Corresponde, de la misma manera, a la Secretaría del Tribunal la tramitación del procedimiento.

También se procede a la modificación del artículo 28.5 del Reglamento de Revisión. El presidente del Tribunal Económico-Central por resolución podrá atribuir a los miembros de cualquier órgano económico-administrativo la función de resolver reclamaciones propias de la competencia de otro, pudiéndose desde ese momento constituirse como órgano unipersonal o Sala de este. Se trata de adscribir vocales a un tribunal que no es el suyo originario. Sigue el precepto que las resoluciones dictadas se entenderán adoptadas a los efectos de recursos en la sede que tengan atribuida cada tribunal o sala de forma desconcentrada.

Por último, destacamos las novedades que la modificación del Reglamento acoge a efecto de notificaciones, tras la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [[BOE n.º 236 de 2-X-2015](#)], que impulsó los medios electrónicos como vía de comunicación entre las Administraciones Públicas y los administrados. Se modifica en este sentido el artículo 50 del Reglamento de Revisión. Las resoluciones no solo deben ser notificadas a los interesados, también a los órganos con legitimación para la interposición del recurso de alzada ordinario, recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y recurso extraordinario para la unificación de doctrina. Las notificaciones a los interesados se realizarán por los medios señalados por estos, salvo que tengan obligación de relacionarse con la Administración por medios electrónicos, en cuyo caso será por dichos medios. Si el interesado manifestara su voluntad de ser notificado por medios electrónicos y también designara un domicilio a efectos de notificación, esta se llevará a cabo por medios electrónicos. Cuando el reclamante no tenga obligación de relacionarse con la Administración por medios electrónicos, y con posterioridad a la comunicación de que las notificaciones se practiquen por medios electrónicos, hiciera constar un domicilio a efecto de comunicación, sin manifestar querer dejar sin efecto aquella notificación electrónica, se le requerirá en dicho domicilio para que en el plazo de diez días pueda expresar si pretende o no tal revocación; si no contesta, se entiende que mantiene como vía de comunicación la electrónica. Por su parte, si después de comunicar la designación de un domicilio a efectos de notificaciones, el interesado manifiesta la voluntad de ser notificado vía electrónica, las notificaciones ulteriores se harán por esta vía.

Marcos IGLESIAS CARIDAD
Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
iglesiascaridad@usal.es