



PROPUESTA SOBRE EL CÁMPUTO DE LOS PLAZOS PARA INTERPONER RECURSO DE REPOSICIÓN Y RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA EN CASOS DE RETRASOS EN LA ENTREGA DEL EXPEDIENTE AL CONTRIBUYENTE

1. Planteamiento

Con motivo de la presentación de una queja ante este Consejo relacionada con el retraso en la entrega a un contribuyente de los intentos de notificación de correos en relación con un procedimiento de comprobación del IRPF, se ha observado que en ocasiones pueden no estar completamente formados los expedientes antes de que transcurra el plazo para interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa a efectos de su puesta de manifiesto.

Son muchos los procedimientos de gestión que se tramitan a lo largo de un año por la AEAT y en muchas ocasiones, dadas las características de estos procedimientos, la documentación que se contiene en los expedientes puede ser conocida ya por el obligado tributario, bien porque se trate de actos administrativos que le han sido notificados o bien porque se trate de documentación presentada por él mismo. Este tipo de documentación se suele incorporar a través de determinados mecanismos automáticamente al expediente electrónico del procedimiento y también al punto de acceso en sede electrónica denominado “Mis expedientes”, al que puede acceder de modo permanente el obligado tributario. Pero al mismo tiempo existen otros documentos adicionales (como por ejemplo requerimientos a terceros y sus contestaciones) que exigen llevar a cabo unas labores de revisión y ordenación con carácter previo a la puesta formal de manifiesto del contenido completo del expediente. Estas labores no están automatizadas sino que exigen la intervención de un funcionario y además las mismas se llevan a cabo únicamente en aquellos casos en los que



el contribuyente solicita la puesta de manifiesto. Todo ello hace desde luego aconsejable no esperar hasta los últimos días del plazo para la interposición del recurso o de la reclamación para solicitar la puesta de manifiesto.

El problema se plantea en los supuestos en los que el contribuyente comparece en dicho plazo y la Administración no le facilita el expediente completo y tampoco puede acceder al mismo a través de la sede electrónica de la AEAT y es una vez finalizado dicho plazo cuando se pone a su disposición dicho expediente. La consecuencia que se deriva de esta situación es que el contribuyente podrá presentar su recurso de reposición, pero no podrá formular alegaciones una vez transcurrido el plazo de un mes.

Otro tanto ocurre en los supuestos en que el contribuyente opta por presentar directamente reclamación económico-administrativa que por su cuantía deba tramitarse por procedimiento abreviado y la Administración no le facilita el expediente en el plazo del mes para la interposición de la misma. El problema aquí se agrava porque en el caso del procedimiento abreviado el escrito de interposición debe ir acompañado de las correspondientes alegaciones.

2. Breve referencia a la regulación sobre la puesta de manifiesto del expediente y sobre los plazos de interposición del recurso de reposición y de la reclamación económico-administrativa

El artículo 24.1 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en materia de revisión en vía administrativa, dispone en relación con la puesta de manifiesto del expediente, que si *“el interesado desea examinar el expediente administrativo para formular sus alegaciones, deberá comparecer a tal objeto ante el órgano actuante a partir del día siguiente al de*



la notificación del acto administrativo que se impugna y antes de que finalice el plazo de interposición del recurso”. A continuación, el precepto añade que en este supuesto “el órgano competente tendrá la obligación de poner de manifiesto el contenido del expediente estrictamente relacionado con el acto objeto de impugnación o la documentación relativa a las actuaciones administrativas concretas que hayan sido expresamente solicitadas y guarden relación con el acto impugnado”. Así pues, como primera idea puede destacarse que la Administración tributaria está obligada a facilitar el expediente al contribuyente antes de que finalice el plazo de interposición del recurso correspondiente.

Por lo que respecta al plazo para la interposición del recurso de reposición el artículo 223.1 LGT establece que dicho plazo *“es de un mes contado a partir del día siguiente al de la notificación del acto recurrible o del siguiente a aquel en que se produzcan los efectos del silencio administrativo”*. Y su apartado 2 añade que si el recurrente *“precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer durante el plazo de interposición del recurso para que se le ponga de manifiesto”*.

En parecidos términos, pero en relación con la reclamación económico-administrativa, el artículo 235.1 LGT dispone que la misma se interpondrá *“en el plazo de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado, o desde el día siguiente a aquél en que quede constancia de la realización u omisión de la retención o ingreso a cuenta, de la repercusión motivo de la reclamación o de la sustitución derivada de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente”*. Y el artículo 246.1, b) LGT a su vez añade que si el reclamante *“precisase del expediente para formular sus alegaciones, deberá comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto, lo que se hará constar en el expediente.”*



De la conjunción de estas normas se puede concluir que si el contribuyente solicita cita previa a la AEAT y comparece durante el plazo del mes para que se le ponga de manifiesto el expediente a efectos de la interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa, la Administración está obligada a facilitarle dicho expediente. En otro caso, es decir, en el supuesto de que no se la facilitase el expediente completo antes del transcurso de dicho mes no podría ejercer plenamente su derecho a formular alegaciones ni en el caso de tratarse de un recurso de reposición ni en el de una reclamación económico-administrativa que deba tramitarse por el procedimiento abreviado (reclamaciones de cuantía inferior a 6.000 euros o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones), puesto que en éste último caso el artículo 246 LGT dispone que el escrito de interposición de la reclamación deberá ir acompañado de las alegaciones que se formulen.

3. Propuesta

El Consejo ha analizado diversas alternativas que se exponen a continuación para tratar de solucionar los problemas que se plantean para el contribuyente en aquellos supuestos en los que comparece dentro del plazo del mes y no se le facilita dentro de dicho plazo el expediente a efectos de la formulación de alegaciones en el recurso de reposición o en la reclamación económico-administrativa que se tramite por procedimiento abreviado.

La primera alternativa consistiría en reformar los artículos 223.1 y 235.1 LGT con el fin de que el plazo del mes allí previsto para interponer el recurso de reposición o la reclamación económico-administrativa, respectivamente, comenzase a contar desde el día siguiente a aquel en que se haya facilitado el expediente al contribuyente o se tenga constancia de que ha podido tener acceso al mismo a través de la sede electrónica de la



AEAT. Tras su análisis esta alternativa entendemos que debería descartarse porque podría dar lugar si el obligado tributario formula su solicitud en los últimos días del plazo de interposición del recurso de reposición o de la reclamación económico-administrativa a una ampliación del mismo de 1 mes a 2 meses (1 mes para que el obligado tributario se percate de que necesita el expediente para formular alegaciones y un mes adicional para que prepare y presente su recurso o reclamación).

La segunda alternativa que se ha analizado consistiría en la suspensión del plazo de interposición del recurso o reclamación desde el día en que el obligado tributario solicite la puesta de manifiesto del expediente hasta el día en que dicho expediente se encuentre a su disposición, día a partir del cual se reanudaría el plazo de interposición, por el tiempo restante del mismo (no reinicio del plazo del mes). Esta segunda alternativa también debe descartarse por la complejidad que implicaría y porque además podría introducir una litigiosidad añadida. En efecto, a la complejidad que en determinados supuestos plantea el actual cómputo del plazo legal para la interposición del recurso o reclamación (que exige determinar la correcta notificación del acto impugnado), se añadiría la complejidad del cómputo añadido del plazo de suspensión (acreditación del día de la solicitud de puesta de manifiesto, acreditación del día en que el expediente está a su disposición, determinación del día inicial y del día final). Este cómputo que es esencial dado que determina la extemporaneidad o no del recurso o reclamación se complicaría notablemente para los Tribunales Económico-Administrativos.

Una tercera alternativa que permitiría superar los inconvenientes que plantean las dos primeras pasaría por una modificación del precitado Real Decreto 520/2005 que, manteniendo como común el plazo de interposición del recurso o reclamación y el de solicitud de puesta de manifiesto del expediente, contemplara la suspensión únicamente del plazo para la presentación de alegaciones y propuesta de



pruebas en los casos en que la puesta de manifiesto por la Administración no se realizara en plazo por causa imputable a la Administración; suspensión que no afectaría en ningún caso al plazo de interposición del recurso o reclamación (que en todo caso, deberá realizarse dentro del plazo previsto en la ley sin ningún tipo de suspensión). En estos casos, las alegaciones se podrían formular en un escrito separado, acompañado de los documentos que se considere oportuno aportar para fundamentar la pretensión. Y el plazo para su formulación finalizaría una vez que transcurra, desde el día siguiente al de finalización del plazo legal para la interposición del recurso o reclamación, un plazo de días naturales igual al número de días transcurridos desde la solicitud de la puesta de manifiesto hasta el día en que dicha puesta de manifiesto se produjo. La presentación de alegaciones en escrito separado no supondrá obstáculo para la posible anulación total o parcial del acto por el órgano que lo dictó antes de enviar el expediente al Tribunal, según lo previsto en el art. 235.3 LGT. Adicionalmente, en el caso del procedimiento abreviado se podría modificar el artículo 65 del precitado Real Decreto 520/2005 para los supuestos en que solicitada la puesta de manifiesto ésta no se hubiera hecho en absoluto considerando este defecto como subsanable a solicitud de los Tribunales Económico-Administrativos.

En todo caso conviene recordar a estos efectos la doctrina del TEAC, recogida en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 3375-2019 de 22 de enero de 2021, donde se fija el siguiente criterio: *“en el procedimiento abreviado económico-administrativo las alegaciones formuladas por el interesado con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación deben ser examinadas por el órgano económico-administrativo a menos que este último hubiera dictado ya la resolución correspondiente que pone fin a dicho procedimiento.”*

En esta resolución se analizaba el supuesto de un obligado tributario que interpuso la reclamación económico-administrativa (a tramitar por el procedimiento



abreviado) y posteriormente presentó un escrito de alegaciones. No constaba que se hubiera solicitado puesta de manifiesto del expediente. El TEAC, tras señalar que a partir de la interposición de la reclamación y no existiendo obligación formal de poner de manifiesto el expediente, el órgano económico-administrativo puede dictar la correspondiente resolución en cualquier momento, continúa diciendo: *“Ello no obsta para que dicho órgano deba conocer de las alegaciones presentadas tardíamente por el interesado, pero antes de que aquél dicte su resolución. Tal conclusión no está expresamente establecida en la normativa reguladora del procedimiento económico-administrativo pero se desprendería, por un lado, del principio de contradicción y del derecho a la defensa, básicos en el orden procesal como reconoce el artículo 24.2 de la Constitución Española y que no ceden ante un vicio procedimental no invalidante, como es la presentación fuera de plazo de alegaciones sin que exista una resolución que dé término al procedimiento; por otro, de lo dispuesto en el artículo 34 de la LGT que recoge el derecho de los obligados tributarios a “formular alegaciones y aportar los documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución” y, por último, de lo indicado en el artículo 73 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC), aplicable con carácter supletorio al ámbito tributario en virtud de su Disposición adicional primera. Dispone, en efecto, el artículo 73 de la LPAC:*

“Artículo 73. Cumplimiento de trámites

- 1. Los trámites que deban ser cumplimentados por los interesados deberán realizarse en el plazo de diez días a partir del siguiente al de la notificación del correspondiente acto, salvo en el caso de que en la norma correspondiente se fije plazo distinto.*
- 2. En cualquier momento del procedimiento, cuando la Administración considere que alguno de los actos de los interesados no reúne los requisitos necesarios, lo pondrá en*



conocimiento de su autor, concediéndole un plazo de diez días para cumplimentarlo.

3. A los interesados que no cumplan lo dispuesto en los apartados anteriores, se les podrá declarar decaídos en su derecho al trámite correspondiente. No obstante, se admitirá la actuación del interesado y producirá sus efectos legales, si se produjera antes o dentro del día que se notifique la resolución en la que se tenga por transcurrido el plazo."

Finalmente, el Consejo ha analizado una cuarta alternativa que sería la que menos inconvenientes plantearía y que consistiría en la ampliación del plazo para la interposición del recurso de reposición y de las reclamaciones económico-administrativas de un mes a cuarenta y cinco días naturales, estableciéndose que, en el caso del recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas a tramitar por el procedimiento abreviado, la puesta de manifiesto deba solicitarse dentro de los 30 primeros días de dicho plazo.

Esta propuesta tiene la ventaja de que coincidiría con la realizada por el Consejo en su *Informe I/2022 sobre las posibles incidencias en torno a las comunicaciones y notificaciones administrativas en períodos vacaciones y posibles vías de mejoras*. Allí se proponía precisamente la ampliación de los plazos para interponer reclamaciones económico-administrativas y recursos en vía económico-administrativa y para la presentación del escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas en los procedimientos económico-administrativos de un mes a cuarenta y cinco días naturales, destacándose entonces como ventajas de la misma que carecería de costes de gestión para los Tribunales Económico-Administrativos y que no exigiría ni extender los plazos de duración del procedimiento económico-administrativo ni los plazos de prescripción de los derechos a liquidar y exigir el pago susceptible de consumarse en vía económico-administrativa.