

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL*Resolución de 15 de octubre de 2025**Sala 3.^a**R.G. 1422/2025***SUMARIO:**

Deuda tributaria. Obligaciones formales. Requerimientos de información. Actos reclamables en vía administrativa y económico-administrativa. Los requerimientos de manifestación patrimonial. Los requerimientos de manifestación patrimonial previstos en el art. 162.1 de la Ley 58/2003 son actos impugnables en vía administrativa y económico-administrativa, ya que constituyen obligaciones de suministro de información que afectan la esfera jurídica del obligado tributario y cuya impugnación protege contra posibles situaciones de indefensión, diferenciándose de los actos de trámite ordinarios al tener entidad suficiente para decidir directa o indirectamente el fondo del asunto.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 25 de abril de 2024, recaída en la reclamación nº 29/1364/2023 interpuesta frente al acuerdo de inadmisión del recurso de reposición interpuesto frente a un requerimiento de manifestación patrimonial.

ANTECEDENTES DE HECHO

La Dependencia Regional de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de Málaga estaba tramitando un procedimiento de apremio frente a la SOCIEDAD X.

En fecha 23 de diciembre de 2022 se notificó al socio administrador solidario de la SOCIEDAD X un "requerimiento de bienes y derechos" en el que se afirmaba:

<<En uso de las facultades que el artículo 162.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), otorga a los órganos de la Recaudación para investigar la situación patrimonial de los obligados al pago, y en base al párrafo segundo del mencionado artículo, que dispone que: "todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de esta Ley"; se le REQUIERE en calidad de Socio administrador solidario de la Sociedad Civil para que, en el plazo máximo de DIEZ DIAS hábiles, contados a partir del siguiente a la notificación de este requerimiento, APORTE a este órgano de recaudación:

1. Relación de bienes y derechos integrantes del patrimonio del obligado tributario arriba citado en cuantía suficiente para cubrir el importe de las deudas indicadas.
2. Documentación justificativa de su titularidad y de las cargas o gravámenes de toda clase que sobre ellos recaigan.
3. Detalle de los bienes o derechos propios o de terceros que utilice o disfrute, aportando la justificación suficiente del derecho que ampara dicho disfrute y de las condiciones a que está sujeto

INCUMPLIMIENTO

Se le advierte que, en caso de no atender el presente requerimiento o de que la contestación al mismo fuese incorrecta, se incoará el oportuno expediente sancionador en orden a determinar las posibles responsabilidades por infracción tributaria en que pudiera haber incurrido.

Asimismo, de conformidad con lo previsto en el artículo 258 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal:

"1. Será castigado con una pena de prisión de tres meses a un año o multa de seis a dieciocho meses quien, en un procedimiento de ejecución judicial o administrativo, presente a la autoridad o funcionario encargados de la ejecución una relación de bienes o patrimonio incompleta o mendaz, y con ello dilate, dificulte o impida la satisfacción del acreedor.

(...)

RECURSOS Y RECLAMACIONES

Síguenos en...



El presente requerimiento no podrá ser impugnado mediante recurso o reclamación económico-administrativa>>.

Frente a dicho requerimiento la SOCIEDAD X interpuso recurso potestativo de reposición que fue inadmitido a trámite por considerarse que el acto recurrido no era susceptible de recurso.

SEGUNDO. Frente al acuerdo de inadmisión del recurso de reposición, la sociedad X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Andalucía que estimó la reclamación por considerar que el requerimiento de manifestación patrimonial sí era un acto administrativo impugnable:

Resolución TEAR impugnada de 25 de abril de 2024, RG 29/1364/2023:

<< SEGUNDO. Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si es conforme a Derecho el acto impugnado.

TERCERO. El artículo 162.1 de la L.G.T. dispone que:

“(…)"

Por tanto, la pretensión de la reclamante debe ser estimada debiendo considerarse que un requerimiento de señalamiento de bienes es un acto recurrible, pues, tal y como señala el Tribunal Económico Administrativo Central, (Resolución 00/03315/2007 de 18 de noviembre del 2.009) salvo que se trate de deudas prescritas, se trata de un acto del procedimiento recaudatorio, susceptible de producir derechos y obligaciones. Aunque la citada Resolución se remite al artículo 133 de la L.G.T. de 1963, el artículo 162 de la L.G.T actual de 2003, regula las facultades de la recaudación tributaria en términos similares.

Por ello, procede estimar sus pretensiones y anular el acto impugnado debiendo pronunciarse sobre las cuestiones planteadas por la entidad en el recurso de reposición interpuesto contra el requerimiento R2(...)>>

TERCERO. Frente a la citada resolución del TEAR de Andalucía, notificada a la AEAT en fecha 21 de noviembre de 2024, ha interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 17 de febrero de 2025, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC).

La Directora recurrente interpone el presente recurso al considerar que los requerimientos de manifestación patrimonial son actos de trámite no recurribles.

Entiende la Directora que la resolución de este TEAC RG 3315/2007 de 18 de noviembre invocada por el TEAR de Andalucía ha sido superada por la resolución de este TEAC de 13 de diciembre de 2022, recurso 4959/2019. En esta resolución se analizó si un requerimiento de información al deudor principal constitúa un acto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de la deuda tributaria, dándose la circunstancia de que el requerimiento objeto de la reclamación carecía de pie alguno de recurso.

Sin embargo, el TEAC no consideró dicho requerimiento contrario a derecho por dicha carencia, no habiéndose pronunciado sobre las consecuencias de tal carencia.

Adicionalmente, la Directora recurrente cita en apoyo de su tesis de que los requerimientos de manifestación patrimonial son actos de mero trámite no recurribles la sentencia de 5 de marzo de 2024 del Juzgado Central de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Madrid, procedimiento ordinario 8/2023 en el que el citado Juzgado concluyó en relación a un requerimiento de manifestación patrimonial realizado por la Administración Tributaria:

<<Este requerimiento, es un acto de trámite no cualificado “al no decidir directa o indirectamente el fondo del asunto, ni determina la imposibilidad de continuar el procedimiento, ni producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos e intereses legítimos”, y por ello frente al mismo no cabe interponer recurso administrativo, sea reposición o económico administrativo en el que se pudiera alegar vicio de anulabilidad o de nulidad de pleno derecho. Sin perjuicio, de que la oposición al citado acto de trámite no cualificado pueda alegarse por los interesados para su consideración en la resolución que ponga fin al procedimiento>>

Tras ello la Directora recurrente resume su tesis interpretativa del siguiente modo:

<<Este requerimiento es un acto de trámite y, como tal, no es impugnable, porque se trata de mera información para cuya obtención está facultada la Administración tributaria por la normativa reguladora, no siendo por otra parte un acto preceptivo del procedimiento de apremio. Los actos recaudatorios a que esta información pueda dar lugar son los que si podrán ser impugnados por el interesado.

Ello no obsta que el interesado pueda alegar lo que estime oportuno contra él en el caso de que su falta de contestación o cuando esta sea incorrecta, fundamentalmente el inicio de un procedimiento sancionador en aplicación del artículo 203 de la LGT, pero eso no justifica la recurribilidad directa del mencionado requerimiento>>.

Concluyendo, finalmente, la Directora su escrito solicitando de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<Los requerimientos de manifestación patrimonial establecidos en el artículo 162.1 de la LGT son actos de mero trámite no impugnables en vía administrativa ni económico-administrativa>>.

CUARTO. En fecha 25 de febrero de 2025 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente.

En fecha 16 de abril de 2025 la SOCIEDAD X ha presentado alegaciones ante este TEAC en las que solicita que se tengan por reproducidas sus alegaciones previas, al tiempo que afirma la extemporaneidad del “presente recurso de alzada ex artículo 241.1 LGT que debe interponerse en el plazo de un mes”.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Sobre la admisión a trámite del presente recurso.

En relación con la admisión a trámite del presente recurso, hemos de indicar que es pacífico que concurren los requisitos de competencia y legitimación para su admisión.

Sin embargo, quien fue interesado en primera instancia ha aducido con ocasión de las alegaciones presentada ante este TEAC, que el presente recurso debe ser declarado inadmisible por no haber sido interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación en el plazo de un mes previsto ex artículo 241.1 LGT para la interposición del recurso de alzada.

En respuesta a dicha alegación, hemos de precisar que la presente resolución no trae causa de la interposición de un recurso ordinario de alzada cuya regulación se contiene en el artículo 241 LGT citado por el reclamante, sino de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio cuya regulación se recoge en el artículo 242 LGT.

Así, si bien en ambos casos la regulación contempla la posibilidad de recurrir mediante un recurso de alzada ante este TEAC una resolución dictada por un Tribunal Económico-Administrativo Regional como es la resolución del TEAR de Andalucía aquí recurrida (RG 29/1364/2023), el recurso ordinario de alzada se interpone frente a resoluciones dictadas en primera instancia y, por el contrario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio se interpone frente a resoluciones dictadas en única instancia y únicamente en la medida en que se reputen gravemente dañosas o erróneas o contengan un criterio distinto al contenido en otras resoluciones económico-administrativas.

Expuesta tal diferencia, hemos de advertir que el plazo normativamente previsto para la interposición de ambos recursos de alzada es también distinto.

Así, frente al plazo de un mes consagrado para la interposición del recurso de alzada ordinario, el artículo 242 LGT en su apartado segundo establece un plazo de tres meses contados desde la notificación de la resolución para la interposición del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

Artículo 242 LGT. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

<<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.

Síguenos en...



2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso.

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.

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.>>

Por ello, habiéndose notificado a la AEAT la resolución del TEAR de Andalucía recurrida (RG 29/1364/2023) en fecha 21 de noviembre de 2024 y habiendo interpuesto la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el día 17 de febrero de 2025 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, debemos desestimar la alegación de la SOCIEDAD X y declarar la admisibilidad a trámite del presente recurso.

SEGUNDO. Sobre la controversia jurídica y la normativa aplicable.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si los requerimientos de manifestación patrimonial establecidos en el artículo 162.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria son actos impugnables en recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

En aras de resolver tal controversia hemos de partir de la normativa aplicable que se contiene en el artículo 162 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

Artículo 162 LGT. Facultades de la recaudación tributaria.

<<1. Para asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria, los funcionarios que desarrollen funciones de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados tributarios, tendrán las facultades que se reconocen a la Administración tributaria en el artículo 142 de esta ley, con los requisitos allí establecidos, y podrán adoptar medidas cautelares en los términos previstos en el artículo 146 de esta ley.

Todo obligado tributario deberá poner en conocimiento de la Administración, cuando ésta así lo requiera, una relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 169 de esta ley>>

En relación al recurso potestativo de reposición el artículo 222 LGT establece:

Artículo 222 LGT. Objeto y naturaleza del recurso de reposición.

<<1. Los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición, con arreglo a lo dispuesto en este capítulo.

2. El recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa.

Si el interesado interpusiera el recurso de reposición no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo.

Cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuvieran como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisible el segundo>>.

Así, en aras de determinar cuáles son, ex artículo 222.1 LGT, los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa y, por ende, recurribles en recurso de reposición, hemos de tomar en consideración el capítulo IV LGT y, en particular, el artículo 227 LGT:

Artículo 226 LGT. Ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.

Síguenos en...



<<Podrá reclamarse en vía económico-administrativa en relación con las siguientes materias:

a) La aplicación de los tributos del Estado o de los recargos establecidos sobre ellos y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración General del Estado y las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la misma y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

b) Cualquier otra que se establezca por precepto legal del Estado expreso>>.

Artículo 227 LGT. Actos susceptibles de reclamación económico-administrativa.

<<1. La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes:

a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber.

b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

2. En materia de aplicación de los tributos, son reclamables:

a) Las liquidaciones provisionales o definitivas.

b) Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de datos.

c) Las comprobaciones de valor de rentas, productos, bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases, cuando la normativa tributaria lo establezca.

d) Los actos que denieguen o reconozcan exenciones, beneficios o incentivos fiscales.

e) Los actos que aprueben o denieguen planes especiales de amortización.

f) Los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario, en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo.

g) Los actos dictados en el procedimiento de recaudación.

h) Los actos respecto a los que la normativa tributaria así lo establezca>>

Por su parte, en relación a los requerimientos de información de captación de información con trascendencia tributaria el artículo 93 LGT afirma:

Artículo 93 LGT. Obligaciones de información. Redacción vigente a partir del 03/05/2021:

<<1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

Síguenos en...



d) Las personas y entidades que, por aplicación de la normativa vigente, conocieran o estuvieran en disposición de conocer la identificación de los beneficiarios últimos de las acciones deberán cumplir ante la Administración tributaria con los requerimientos u obligaciones de información que reglamentariamente se establezcan respecto a dicha identificación.

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.

3. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en este artículo no podrá ampararse en el secreto bancario.

Los requerimientos individualizados relativos a los movimientos de cuentas corrientes, depósitos de ahorro y a plazo, cuentas de préstamos y créditos y demás operaciones activas y pasivas, incluidas las que se reflejen en cuentas transitorias o se materialicen en la emisión de cheques u otras órdenes de pago, de los bancos, cajas de ahorro, cooperativas de crédito y cuantas entidades se dediquen al tráfico bancario o crediticio, podrán efectuarse en el ejercicio de las funciones de inspección o recaudación, previa autorización del órgano de la Administración tributaria que reglamentariamente se determine.

Los requerimientos individualizados deberán precisar los datos identificativos del cheque u orden de pago de que se trate, o bien las operaciones objeto de investigación, los obligados tributarios afectados, titulares o autorizados, y el período de tiempo al que se refieren.

La investigación realizada según lo dispuesto en este apartado podrá afectar al origen y destino de los movimientos o de los cheques u otras órdenes de pago, si bien en estos casos no podrá exceder de la identificación de las personas y de las cuentas en las que se encuentre dicho origen y destino.

4. Los funcionarios públicos, incluidos los profesionales oficiales, estarán obligados a colaborar con la Administración tributaria suministrando toda clase de información con trascendencia tributaria de la que dispongan, salvo que sea aplicable:

a) El secreto del contenido de la correspondencia.

b) El secreto de los datos que se hayan suministrado a la Administración para una finalidad exclusivamente estadística.

c) El secreto del protocolo notarial, que abarcará los instrumentos públicos a los que se refieren los artículos 34 y 35 de la Ley de 28 de mayo de 1862, del Notariado, y los relativos a cuestiones matrimoniales, con excepción de los referentes al régimen económico de la sociedad conyugal.

5. La obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar. Tampoco alcanzará a aquellos datos confidenciales de sus clientes de los que tengan conocimiento como consecuencia de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento o defensa.

Los profesionales no podrán invocar el secreto profesional para impedir la comprobación de su propia situación tributaria>>

TERCERO. Juicio de este TEAC.

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la controversia jurídica que se suscita en el presente expediente radica en determinar si los requerimientos de manifestación patrimonial establecidos en el artículo 162.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria son actos impugnables en recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Resolución TEAC de 15/04/2004, RG 3620/2003 el subrayado es añadido-:

<<PRIMERO: Con fecha 5 de abril de 2001, le fue notificado a la interesada en el procedimiento de apremio seguido contra la misma, por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de ..., un requerimiento al amparo del artículo 133.2 de la Ley General Tributaria, para que aportara relación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio, y contra dicho requerimiento interpone recurso de reposición manifestando que no procede el requerimiento por cuanto que se constituyeron a favor de la Administración hipotecas mobiliarias que cubren el importe de las deudas pendientes (...)

SEGUNDO: Frente al citado acuerdo de 29 de mayo de 2001, notificado el 12 de junio de dicho año, la entidad interesada interpone el día 28 de junio de 2001, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... solicitando la anulación del requerimiento impugnado y

Síguenos en...



que se proceda a la realización de los bienes embargados, dictando dicho Tribunal Regional resolución el 24 de octubre de 2002, declarando inadmisible la reclamación por falta de acto administrativo reclamable en vía económico-administrativa al amparo de los artículos 165 de la Ley General Tributaria y 37 y 38 del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas.

(...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

SEGUNDO: Como cuestión previa se debe examinar si el requerimiento de información es susceptible de ser impugnado en vía económico-administrativa. El artículo 2º del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas establece que "Se sustanciarán en vía económico-administrativa las reclamaciones que se deduzcan sobre las siguientes materias: a) La gestión, inspección y recaudación de los tributos y de las exacciones parafiscales y, en general, de todos los ingresos de derecho público del Estado y de la Administración Institucional vinculada o dependiente de la Administración General del Estado..... Por su parte el artículo 38 de dicho Reglamento establece que "En particular y por lo que a la gestión tributaria se refiere, son impugnables: 1. Los actos administrativos siguientes:....g) Los originados por la gestión recaudatoria....." y el artículo 77 del citado Reglamento se refiere a la suspensión de otros actos administrativos," como los requerimientos administrativos para el suministro de información...". En virtud de lo expuesto, resulta evidente que el requerimiento de información objeto de esta impugnación originado como consecuencia de la gestión recaudatoria, efectuado al amparo del artículo 133.2 de la Ley General Tributaria, es impugnable en vía económico-administrativa, y en consecuencia procede revocar la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... impugnada que declaró inadmisible la reclamación por falta de acto administrativo impugnable, Tribunal Regional al que se deberían remitir las actuaciones para que conociera sobre el fondo del asunto, sin embargo por razones de economía procesal este Tribunal Central pasa a conocer sobre el fondo de la cuestión planteada>>

Resolución TEAC de 03/05/2007, RG 3951/2005 el subrayado es añadido:-

<< La Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de ... de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con fundamento en el artículo 133.2 de la Ley General Tributaria (Ley 230/63) dirige el 3 de agosto de 2001 a D. ... requerimiento de manifestación de bienes y derechos integrantes de su patrimonio para hacer frente a las siguientes deudas (...)

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de ..., declarar la inadmisibilidad de la reclamación nº ... formulada contra el requerimiento de manifestación de bienes, por falta de acto administrativo reclamable (...)

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(..)

Como cuestión previa se debe examinar si el requerimiento de información es susceptible de ser impugnado en vía económico-administrativa.

El artículo 2º del aplicable Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (Real Decreto 391/96, de 1 de marzo) establece que "Se sustanciarán en vía económico-administrativa las reclamaciones que se deduzcan sobre las siguientes materias: a) La gestión, inspección y recaudación de los tributos y de las exacciones parafiscales y, en general, de todos los ingresos de derecho público del Estado y de la Administración Institucional vinculada o dependiente de la Administración General del Estado.....". Por su parte el artículo 38 de dicho Reglamento establece que "En particular y por lo que a la gestión tributaria se refiere, son impugnables: 1. Los actos administrativos siguientes:....g) Los originados por la gestión recaudatoria....." y el artículo 77 del citado Reglamento se refiere a la suspensión de otros actos administrativos," como los requerimientos administrativos para el suministro de información...".

En virtud de lo expuesto, resulta evidente que el requerimiento de información objeto de esta impugnación originado como consecuencia de la gestión recaudatoria, es impugnable en vía económico-administrativa, y en consecuencia procede revocar la resolución del Tribunal Regional impugnada que declaró inadmisible la reclamación por falta de acto administrativo impugnable, Tribunal Regional al que se deberían remitir las actuaciones para que conociera sobre el fondo del asunto, sin embargo por razones de economía procesal este Tribunal Central pasa a conocer sobre el fondo de la cuestión planteada.

A estos efectos, el artículo 133 de la Ley General Tributaria establece que "1. Los Órganos de recaudación podrán comprobar e investigar la existencia y situación de los bienes o derechos de los obligados al pago de una deuda tributaria, para asegurar o efectuar su cobro, y ostentarán cuantas facultades reconocen a la

Administración Tributaria los artículos 110 a 112 de esta Ley.....2. Todo obligado al pago de una deuda tributaria deberá manifestar, cuando la Administración tributaria así lo requiera, bienes y derechos integrantes de su patrimonio en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria.....". Por su parte, el artículo 111 dispone que toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En el presente caso, el requerimiento de manifestación de bienes se ha efectuado en aplicación de las disposiciones transcritas, al encontrarse las deudas en procedimiento de apremio, por lo que procede la confirmación del mismo>>

Cita de las resoluciones anteriores que es de gran trascendencia puesto que de considerarse que existe doctrina de este Tribunal Central en relación al criterio solicitado por la Directora recurrente y que fundamenta la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, debemos declarar su inadmisibilidad puesto que, en tal caso, no existiría criterio alguno a unificar por parte de este TEAC.

No obstante, hemos de advertir que si bien dichas resoluciones resolvían la cuestión controvertida que aquí nos ocupa, el criterio que en ellas sentamos de que los requerimientos de manifestación patrimonial formulados por los órganos de recaudación tributaria eran un acto impugnable en vía económico-administrativa, se fijó en aplicación de la normativa tributaria entonces vigente, a saber, la Ley General Tributaria 230/1963 y el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas (Real Decreto 391/96, de 1 de marzo); normativa tributaria que se encuentra ya derogada y que no es de aplicación al requerimiento que aquí nos ocupa.

A resultas de lo expuesto, si bien la controversia jurídica es idéntica a la que se nos planteó en las citadas resoluciones, la necesaria aplicación de una regulación jurídica distinta -al encontrarse la previamente aplicada derogada-, fundamenta que este TEAC no pueda declarar la inadmisibilidad del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio al no existir doctrina reiterada de este Tribunal Central directamente aplicable al supuesto de hecho que aquí nos ocupa.

Declaración de admisibilidad del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio que, claro está, no es óbice para que alcancemos el mismo criterio interpretativo que ya sentamos en las citadas resoluciones.

La razón es que, en puridad, el vigente artículo 227.1 LGT condiciona la cualidad de acto recurrible a que el mismo "a) provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber", o bien, que según la letra b) del mismo artículo, sea un acto de trámite "que decida, directa o indirectamente, el fondo del asunto o ponga término al procedimiento".

Regulación que es sustancialmente idéntica a la contemplada en la derogada Ley 230/1963 al afirmar el artículo 165 en su apartado i) que eran reclamables los actos de gestión que reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación, sean definitivos o de trámite, y siempre que en este último caso decidan directa o indirectamente el fondo del asunto, que pongan término a la vía de gestión o impidan su continuación.

Mención a los "actos de gestión" que se contenía en la derogada Ley 230/1963 que no ha de equipararse a lo que bajo la vigencia de la actual Ley General Tributaria 58/2003 se entiende por acto de gestión tributaria puesto que bajo la vigencia de la LGT de 1963 la recaudación tributaria se regulaba en el Capítulo V del Título III que llevaba por nombre "la gestión tributaria", adelantándose ya en la exposición de motivos del citado texto legal que la recaudación tributaria era una fase específica y autónoma en el procedimiento de gestión:

<<11) Recaudación.

El capítulo quinto contiene los principios generales de la recaudación, como fase específica y autónoma en el procedimiento de gestión, y en especial las normas sobre el de apremio, confiando su desarrollo al Reglamento general para la recaudación>>

Capítulo V del Título III en el que, de hecho, se encuadraba el artículo 133 LGT 1963 que, tras la modificación en su redacción operada por la Ley 25/1995, de 20 julio, es el que legitimaba a los órganos de recaudación para efectuar requerimientos de manifestación patrimonial.

Lo anteriormente expuesto pone de manifiesto que tanto bajo la vigencia de la LGT 1963 como bajo la vigencia de la LGT 2003, la impugnabilidad del requerimiento de manifestación patrimonial está condicionada a los mismos requisitos. Por ello, y de conformidad con lo argumentado en las resoluciones anteriormente transcritas, cabe concluir que el mismo es impugnable en vía económico-administrativa y en sede del recurso de reposición en tanto que el mismo declara una obligación o deber de suministro de información a la Administración que incide en la esfera jurídica del destinatario del citado acto.

Así, de privarse al obligado tributario destinatario del citado requerimiento de la posibilidad de oponerse a los términos del requerimiento y a la aportación de la información requerida, se podría, en muchos casos, generar una situación de indefensión cuando posteriormente no se dictara y notificara por parte de la Administración un acto administrativo ulterior susceptible de recurso en el que, con ocasión de su impugnación, pudiera igualmente el interesado discutir la procedencia del requerimiento. Declarar la inimpugnabilidad de tal requerimiento supondría privar al obligado tributario de la posibilidad de oponer ante la Administración Tributaria cuanto estimase conveniente a su derecho con el fin de poner de manifiesto el, a su parecer, equívoco administrativo.

Y, finalmente, en relación a la calificación que como acto de trámite no cualificado propugna la Directora recurrente, hemos de advertir que no la compartimos.

Así, hemos de advertir que el concepto jurídico de "acto de trámite" es propio del derecho administrativo general y que, por tanto, trasciende del derecho tributario, siendo un concepto jurídico contrapuesto al "acto definitivo" en el sentido de que este último pone fin al procedimiento resolviendo el fondo del asunto y, por el contrario, el acto de trámite es un mero acto preparatorio o intermedio insertado dentro del procedimiento. O, dicho de otro modo, siguiendo la STS de 23 de abril de 1992, los actos de trámite son carentes de sustantividad en materia decisoria trascendental, concibiéndose como simples eslabones del procedimiento, sin individualidad propia, al ser absorbida por la unidad del mismo.

Por ello, con carácter general, no se permite la impugnabilidad autónoma de los actos de trámite salvo que estos sean actos de trámite cualificados; calificación que en derecho tributario depende exclusivamente de que el mismo decida, directa o indirectamente, el fondo del asunto o ponga término al procedimiento. Previsión legal que, como ha remarcado la Audiencia Nacional en su sentencia de 9 de abril de 1998 (rec. 639/1993) tiene su razón de ser en que, ordinariamente, cabe manifestar la disconformidad con un acto de trámite con ocasión de la impugnación de la resolución final del procedimiento. En cambio, cuando el acto de trámite tiene una entidad tal que decide, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pone término al procedimiento, si no se permitiera su impugnación autónoma se estaría colocando al destinatario del acto en una situación de indefensión al verse privado de oponerse jurídicamente a la subsistencia en el ordenamiento jurídico del citado acto.

Así, y en relación a los requerimientos tributarios, este TEAC es conocedor de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, sentencia de fecha 08/04/2019, recurso 4632/2017) que ha diferenciado entre los requerimientos formulados a terceros (que los considera un acto recurrible puesto que le imponen una obligación autónoma de hacer, decidiendo para con ellos el fondo del asunto y, por eso, debe permitirse su impugnabilidad) de los requerimientos formulados a los propios obligados tributarios en relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias propias en el seno de un procedimiento (que se consideran meros actos de trámite susceptibles de impugnación con ocasión del recurso o reclamación que se plantee contra el acto que ponga fin al procedimiento en cuyo seno se formuló el correspondiente requerimiento).

Sin embargo, este TEAC no considera que dicha doctrina casacional sea aplicable a los requerimientos de manifestación patrimonial formulados por los órganos de recaudación ya que existen diferencias sustanciales que hacen que, en este caso, no pueda calificarse tal requerimiento como acto de trámite no cualificado.

Conclusión que alcanzamos en atención a las diferencias sustanciales que presentan las actuaciones recaudatorias en las que la Administración, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos de gestión o de inspección tributaria, no está sujeta a un plazo máximo de duración del procedimiento fijado por Ley en garantía de los interesados y, al tiempo, se prevé la existencia de un acto resolutorio final que pone fin al procedimiento y que, por ende, siempre podrá ser impugnado.

Por el contrario, y tal y como apuntábamos anteriormente, los requerimientos de manifestación patrimonial formulados por los órganos de recaudación en el seno del procedimiento de apremio, lo son así en un procedimiento sin sujeción a un plazo máximo legalmente establecido y sin que la Ley haya impuesto a la Administración Tributaria la obligación de dictar un acto resolutorio que, en última instancia, legitime y dé cobertura a que el interesado pueda oponer, con ocasión de la impugnación de este último, cuanto conviniera a su derecho en relación al requerimiento de manifestación patrimonial formulado.

A resultas de lo expuesto, no compartimos la calificación como acto de trámite no cualificado que propugna la Directora recurrente, siendo jurídicamente procedente que reiteremos el criterio interpretativo que bajo la vigencia de la LGT 1963 mantuvimos en el sentido de concluir que los requerimientos de manifestación patrimonial establecidos en el artículo 162.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dirigidos al obligado tributario son impugnables en vía administrativa y económico-administrativa.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AEAT**, acuerda **DESESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

Los requerimientos de manifestación patrimonial establecidos en el artículo 162.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, dirigidos al obligado tributario son impugnables en vía administrativa y económico-administrativa.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos “Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)”.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda