



Por María García Chanzá

mgarcia@rbtl.es

Papers Tax Litigation

Septiembre 2025



El Recurso Extraordinario de Revisión o ¿cómo revivir un procedimiento tributario que ha muerto?



1. Introducción

Por todos es sabido que los plazos de los recursos o reclamaciones se deben cumplir de forma escrupulosa para que una liquidación tributaria o acto administrativo pueda ser impugnado por el contribuyente y la decisión Administrativa no quede firme. De no recurrir en los plazos indicados por la Ley, el acto administrativo desplegará todos sus efectos a partir del momento de la firmeza. La mayoría de las veces esto se traducirá en la obligación irreversible de pago de la deuda tributaria y, en otras, en la pérdida de un derecho o reconocimiento de una devolución.

Los plazos a los que nos referimos son los plazos ordinarios de recurso que recoge la Ley General Tributaria cuando desarrolla la vía de revisión en sus artículos 222 y siguientes: **i)** Recurso de Reposición y **ii)** Reclamación Económico-Administrativa. En ambos casos la Ley prevé un plazo de un mes desde la notificación del acto para instar el recurso correspondiente.

Mientras se mantiene vivo el procedimiento frente un acto administrativo hay esperanza de que, en vía administrativa o, en su caso, en vía jurisdiccional, se pueda conseguir una resolución o sentencia que dé la razón al contribuyente, y que se traducirá en la anulación de una liquidación tributaria o sanción o, en su caso, en la concesión de una devolución o reconocimiento de un activo

tributario (BINS, deducciones, etc.).

Si, por el contrario, el contribuyente, no impugna del acto dentro del plazo previsto, el acto deviene firme y despliega todos sus efectos.

Los plazos para la interposición de los recursos ordinarios son preclusivos por lo que transcurrido el término señalado para la realización de un acto procedimental se perderá la oportunidad de realizar el acto de que se trate.

Pero la Ley General Tributaria contempla una vía de carácter excepcional que permite al contribuyente resucitar procedimientos que habían fenecido y da un halo de esperanza a situaciones, en muchas ocasiones, injustas desde el punto de vista tributario. Esa vía es el llamado **RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN**, que se encuentra regulado en el artículo 244 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y que, a continuación, procedemos a analizar.

2. La excepcionalidad del recurso como característica esencial

El recurso extraordinario de revisión, previsto en el artículo 244 LGT, es un instrumento de naturaleza excepcional que permite, únicamente, revisar actos firmes en vía administrativa o resoluciones de órganos económico-administrativos también firmes, y siempre que concurra una de las causas taxativamente previstas en la norma.

No se trata de una vía alternativa para reexaminar el fondo del asunto ni una tercera instancia encubierta. Es un recurso limitado en su alcance y excluyente de cualquier interpretación extensiva.

El propio artículo 244.3 LGT así lo proclama, al ordenar que se declarará la inadmisibilidad de este recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las recogidas en el referido artículo. Se excluye, así, su utilización para reabrir debates jurídicos cerrados o para revisar actos firmes por simples cambios normativos, interpretativos o doctrinales.

Nuestros tribunales han dicho mucho al respecto de la excepcionalidad de este recurso a lo largo de los años y, desde siempre, han sostenido con firmeza este enfoque.

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 26 de septiembre de 1988 afirma que: *“dada la naturaleza de extraordinario del recurso de revisión han de examinarse con estricto rigor los elementos determinantes del mismo, limitando su alcance a los casos taxativamente señalados por la ley y al contenido de éstos, sin que sea lícito ampliarlos ni en su número ni en su significado por interpretación o consideraciones de tipo subjetivo.”*

En igual sentido, la Audiencia Nacional en Sentencia de 26 de marzo de 2012, señala que el recurso extraordinario de revisión *“no puede transformarse en una*

tercera instancia o en un cauce subrepticio para reiniciar o reiterar un debate ya finiquitado mediante un pronunciamiento firme”.

A esta conclusión llega la Audiencia Nacional citando al Alto Tribunal en su Sentencia de 20 de octubre de 2011, que si bien es cierto se refiere a recursos de revisión jurisdiccionales, se ha considerado por la doctrina jurisprudencial que tales criterios son de aplicación también al recurso extraordinario de revisión tributario, pues las exigencias los artículos 102 de la Ley Jurisdiccional y el artículo 244 de la Ley General Tributaria, son coincidentes.

Así, el Alto Tribunal señala que el recurso de revisión *es un remedio de carácter excepcional y extraordinario, en cuanto supone desviación de las normas generales* y debe ser objeto de una aplicación restrictiva, circunscribiéndose a los motivos taxativamente señalados en la Ley.

Deja claro el Tribunal Supremo que no debe convertirse en una tercera instancia, ni ser utilizado para corregir defectos formales o de fondo, pues, por su carácter excepcional, este mecanismo no permite reabrir un proceso ya decidido.

La propia Dirección General de Tributos, en la contestación a la consulta vinculante V1151-22, ha reunido todos estos criterios jurisprudenciales incidiendo en el carácter excepcional del recurso.

Se trata, por tanto, de un remedio excepcional que permite corregir situaciones que se hayan consolidado jurídicamente, cuando existen datos o acontecimientos, normalmente posteriores, que se consideran de suficiente entidad como para dar una nueva oportunidad al contribuyente para restablecer su derecho¹.

3. ■ **Actos susceptibles de impugnación mediante Recurso Extraordinario de Revisión**

Tal y como señala el propio artículo 244 LGT *“El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos [...]”*.

Este recurso extraordinario únicamente puede interponerse contra actos firmes en vía administrativa. En consecuencia, cuando los actos no han adquirido firmeza, deben utilizarse las vías ordinarias de revisión administrativa —recurso de reposición o reclamación económico-administrativa— o, en su caso, la vía jurisdiccional.

En lo que respecta a las resoluciones económico-administrativas, únicamente pueden ser objeto de este recurso si han adquirido firmeza, esto es, cuando no han sido recurridas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) o cuando ha transcurrido el plazo para acudir a la vía contenciosa sin haberse interpuesto recurso alguno.

¹ JOSE IGNACIO RUIZ TOLEDANO, *El recurso extraordinario de Revisión ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC)*, Revista Técnica Tributaria, núm. 123, pp. 31-54, p 36.

Por tanto, el precepto habla de “actos” con la característica de que sean “firmes”.

Por “actos” la norma se refiere a Actos administrativos. Es un acto administrativo cualquier “*declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa*” (GARCÍA DE ENTERRIA). Así, se requiere una actuación por parte de la administración tributaria para entender que estamos ante un acto administrativo.

En el ámbito tributario esta actuación de la administración se materializa en la emisión de una resolución bien administrativa, bien económico-administrativa o en un acuerdo de liquidación.

No se puede interponer, por tanto, un recurso extraordinario de revisión para corregir una autoliquidación presentada por el contribuyente pues dicha autoliquidación no constituye un acto administrativo dictado por la Administración.

La Audiencia Nacional, en Sentencia de 22 de julio de 2011 señaló que “*no es dable impugnar bajo esta excepcional modalidad revisora las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre el Patrimonio, o identificar a éstas con actos de la Administración.*” Pues, indica, que frente a tales actos del contribuyente existe otro mecanismo: la rectificación de la autoliquidación.

El TEAC se ha pronunciado a este respecto, en el mismo sentido, en las Resoluciones 2530/2011 de 12 de septiembre de 2013 y 4755/2017 de 10 de febrero de 2020 y concluye que:

“[...] al no existir actos administrativos dictados por la Administración tributaria, no puede admitirse el recurso extraordinario de revisión, que es aplicable exclusivamente a actos dictados por la Administración tributaria, de forma que la pretensión de los recurrentes no puede sustanciarse a través del presente recurso y ello lleva a la inadmisión del mismo en cuanto a las citadas autoliquidaciones.”

Asimismo, el TEAC ha aclarado que cuando una autoliquidación ha sido objeto de regularización por la Administración, pero el motivo invocado en el recurso es distinto al que ocasionó dicha regularización, tampoco cabe recurso extraordinario de revisión. En estos casos, el recurso no pretende la modificación del acto administrativo, sino de aspectos de la autoliquidación que no fueron objeto de regularización previamente, siendo, por tanto, inadmisibles.

El requisito de firmeza es un presupuesto ineludible para la admisión del recurso. La firmeza significa que contra el acto no cabe ningún recurso ordinario ni extraordinario, ni tampoco recurso en vía contencioso-administrativa².

En consecuencia con lo anterior, no procede la interposición de este recurso extraordinario de revisión contra actos presuntos, es decir, aquellos que se entienden desestimados por silencio administrativo, pues el presupuesto esencial del recurso extraordinario de revisión es la existencia de un acto administrativo formal y firme; sin acto formal, no hay contenido susceptible de revisión extraordinaria.

² Ibidem, p. 38.

Del mismo modo, no cabe contra actos de mero trámite, es decir, aquellos que no deciden directa o indirectamente sobre el fondo del asunto ni ponen fin al procedimiento.

Por otra parte, el artículo 213.3 LGT señala que no serán revisables en ningún caso los actos que hayan sido confirmados por sentencia judicial firme.

En este sentido, el TEAC ha señalado en las Resoluciones 1073/2011 de 17 junio 2014 y 3231/2013 de 24 noviembre 2016 que:

“Lo recogido en aquel artículo 213.3 no es más que la expresión de la vinculación de los Tribunales Económico-Administrativos y de la Administración Tributaria, a las resoluciones y sentencias de los Tribunales de Justicia, de ahí que las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos o los actos de aplicación de los tributos e imposición de sanciones, no puedan ser objeto de revisión o rectificación alguna de haber recaído sentencia judicial firme. Lo contrario supondría estar reconociendo a los Tribunales de este orden administrativo la facultad de revisar o rectificar las sentencias de los Tribunales de Justicia.

Así las cosas, en caso de mediar sentencia judicial firme, los eventuales motivos de revisión extraordinaria invocados por el interesado deberán articularse a través del ‘recurso de revisión’ previsto por el artículo 102 de la Ley 29/1998 EDL 1998/44323, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.”

Así, doctrina y jurisprudencia han ido delimitando con claridad, a través de distintas resoluciones y sentencias, qué tipos de actos no son susceptibles de ser impugnados mediante el recurso extraordinario de revisión. Esta labor interpretativa ha servido para acotar aún más el ámbito de aplicación de esta figura, evitando cualquier intento de utilización impropia o extensiva del recurso, pues el recurso extraordinario de revisión no opera como una tercera instancia, ni como una vía alternativa a la jurisdicción contenciosa, sino como un cauce de revisión limitada, condicionado y estrictamente tasado, para actos ya firmes que no fueron impugnados en su día por causas ajenas a la voluntad o conocimiento del contribuyente.

4. ■ Motivos de impugnación

El artículo 244.1 LGT establece de forma cerrada los motivos por los cuales puede interponerse el recurso extraordinario de revisión. Nos encontramos, por tanto, ante un *numerus clausus* que restringe la aplicación de este recurso, en coherencia con su naturaleza estrictamente excepcional. En consecuencia, su procedencia debe quedar limitada exclusivamente a los motivos expresamente previstos en la Ley, sin admitir interpretaciones extensivas ni analógicas.

Los motivos de impugnación mediante este recurso especial son:

- a) Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

- b) Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.
- c) Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

Cada motivo debe ser interpretado de forma estricta³, sin posibilidad de extensión a supuestos análogos.

La mayoría de recursos extraordinarios de revisión que se interponen tienen como fundamento el primer motivo de impugnación: el referido a la aparición de documentos de valor esencial con posterioridad a la firmeza del acto recurrido. Los otros dos motivos de impugnación son de aplicación muy residual.

Por esta razón, este estudio se centrará únicamente en el primero de ellos, tomando en consideración los criterios que los tribunales administrativos y jurisprudenciales han tenido la oportunidad de resolver a lo largo de los años.

Este supuesto exige la concurrencia simultánea de varios elementos:

- (i) Un documento que tenga valor esencial para la decisión del asunto.
- (ii) Que dicho documento sea posterior al acto recurrido o, si es anterior, que hubiese sido imposible aportarlo en su momento por causas ajenas a la voluntad del interesado.
- (iii) Que evidencie de forma clara y directa el error en que incurrió la Administración.

No se trata, por tanto, de una mera alegación o documento complementario, sino de un elemento probatorio decisivo cuya existencia o conocimiento en el momento procedimental oportuno habría determinado un resultado diferente.

Es importante remarcar que los documentos deben evidenciar errores fácticos, de los hechos. No errores jurídicos o cambios de criterio, pues el Tribunal Supremo⁴ ha manifestado en varias ocasiones que *“el recurso de revisión está concebido para remediar errores sobre los presupuestos fácticos de la infracción y, desde luego, no puede promoverse como consecuencia únicamente de un error de iuris.”*

Asimismo, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 2009, señala en el fundamento de derecho sexto como criterio lo siguiente:

“En consecuencia, la sentencia del TS a la que se refiere la recurrente no puede considerarse como un documento de valor esencial a efectos de

³ Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de julio de 1995: “[...] tal recurso extraordinario procede exclusivamente contra actos administrativos firmes, cuyo carácter conlleva una motivación tasada y, por consiguiente, limitada rigurosamente al ámbito de los concretos motivos determinantes de su incoación, que, además, han de ser estrictamente interpretados.”

⁴ Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2011, de 27 de enero de 2000 y Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de diciembre de 2011, entre otras.

fundamentar un recurso extraordinario de revisión, pues refleja un criterio jurídico. Esto lleva a inadmitir el presente recurso ya que, en definitiva, se alega una circunstancia que es la aparición de una resolución administrativa o sentencia jurisdiccional que mantiene un criterio jurídico distinto, lo que no se incluye entre las circunstancias contempladas en el artículo 244.1.a) LGT.”

Por tanto, se excluye, como motivo de impugnación la aparición de nuevos criterios en sentencias o resoluciones o incluso los cambios de criterios jurídicos manifiestos en estas resoluciones. Se excluyen también las consultas tributarias de la DGT⁵ y las sentencias del TJUE.⁶

Sin embargo, sí que han sido aceptadas sentencias o resoluciones que modifiquen o afectan a situaciones fácticas. Por ejemplo, la anulación de liquidaciones derivadas de las actas mediante sentencia o resolución administrativa sí que tiene condición de documento de valor esencial para anular la sanción derivada de dicha liquidación anulada.

Se entiende por *documento de valor esencial* aquel medio de prueba que acredita hechos sustantivos relevantes para la resolución del procedimiento que no constaban en el expediente administrativo y que no pudieron ser aportados en el momento oportuno durante el procedimiento administrativo porque no existía o porque era de imposible aportación para el contribuyente.

Los Tribunales han sido muy estrictos en cuanto a la interpretación de que el documento era de imposible aportación para el contribuyente. Claro está que, si el documento no existía, no se pudo aportar, pero eso no significa que fuera de imposible aportación. Esto sucede, por ejemplo, en supuesto de aportación en sede del recurso extraordinario de certificados bancarios solicitados de forma tardía, certificados de residencia fiscal en el extranjero no solicitados durante el tiempo de duración del procedimiento administrativo origen, o documentos elaborados por el propio administrador, pues, aunque sean posteriores al acto recurrido, se podrían haber dispuesto en la fecha oportuna de haber sido solicitados.

En concreto el artículo habla de que “*aparezcan*” documentos. En relación a este concepto de aparición del documento se ha pronunciado el TEAC, en Resolución de fecha 10 de diciembre de 2018 concluyendo que los documentos aportados por el interesado que, en caso en concreto, eran escrituras rectificadas “*no habrían aparecido en el sentido expuesto, conforme exige el artículo 244 de la Ley General Tributaria, sino que se habrían provocado con anterioridad a la presentación de este recurso (27 de mayo de 2016) a instancia del recurrente, por lo que se estaría ante una aparición forzada o búsqueda de documentos elaborada a petición de parte [...]*”.⁷

⁵ Resolución del TEAC 19 de enero de 2001.

⁶ Sentencia de la Audiencia Nacional 26 de septiembre de 2007.

⁷ Esta Resolución cita una Sentencia anterior del TS, la STS 21 de enero de 2010 que señala que: “*Pero tampoco el resto de documentos pueden ser considerados idóneos a los efectos del recurso extraordinario de revisión. En primer lugar, es claro que todos ellos han sido expedidos a instancias del propio interesado, esto es, no han aparecido, extremo este que, en una interpretación literal de los citados preceptos y restrictiva, como reclama un recurso extraordinario de revisión como el que nos ocupa, viene manteniendo esta Sala.*”

La jurisprudencia del Tribunal Supremo⁸, aunque escasa en este terreno, ha señalado que la imposibilidad de aportar el documento en su momento debe ser real y objetivamente justificada, no bastando con alegaciones genéricas o una simple negligencia.

Por último, el documento debe evidenciar el error cometido. Esto supone que, de la lectura del documento, de forma clara y evidente debe concluirse que se cometió un error, sin necesidad de una actividad interpretativa compleja.

La casuística en esta materia es fundamental para determinar si estamos ante un documento que debe ser o no admitido para justificar la interposición de un recurso extraordinario de revisión. A continuación, recopilamos algunos de los supuestos resueltos por los tribunales a lo largo de los años:

Documentos sí admitidos en Recursos extraordinarios de revisión:

- Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos que anulan liquidaciones de las cuales derivan las sanciones que han sido objeto de recurso extraordinario de revisión.⁹
- Acto de ejecución de una resolución del TEAR que tiene impacto en otro ejercicio que fue objeto de una liquidación no recurrida.¹⁰
- Sentencia de un Tribunal Superior de Justicia que anula una liquidación provisional de la que deriva una sanción. Se considera que es documento de valor esencial que deja sin eficacia la liquidación. Tratándose de un documento esencial y posterior al acuerdo sancionador, procede la anulación de la sanción.¹¹
- Anulación de la sanción que tenía consideración de presupuesto de hecho para un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria. Debe anularse íntegramente la derivación de responsabilidad, que se extendía a deuda y sanción, por haber decaído el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad tributaria.¹²
- Sentencia penal firme que considera que no se ha producido el hecho imponible que determina el nacimiento del tributo.¹³

Documentos no admitidos en Recursos extraordinarios de revisión:

- Mera cita o aportación de nuevos criterios administrativos o jurisprudenciales.¹⁴
- La contestación a una consulta no vinculante.¹⁵

⁸ STS de 16 de enero de 2002.

⁹ Resolución del TEAC de 26 de enero de 2010.

¹⁰ Resolución del TEAC de 21 de enero de 2016.

¹¹ Resolución del TEAC de 20 de octubre de 2016.

¹² Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de mayo de 2023.

¹³ Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de diciembre de 2013 y Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2022.

¹⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2011 y Resolución del TEAC de 11 de junio de 2009.

¹⁵ Resolución del TEAC de 19 de enero de 2001.

- Un informe sobre la vida laboral y certificación de bases de cotización del propio interesado que pudieron y debieron presentarse en el procedimiento de gestión al encontrarse en posesión del contribuyente.¹⁶
- Una sentencia del Tribunal Europeo que no pone de manifiesto ningún hecho nuevo que afecte a la recurrente, ya que se refiere a otros contribuyentes.¹⁷
- La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018 sobre exención de las prestaciones de maternidad no constituye un documento esencial a efectos del recurso extraordinario de revisión, pues lo que establece es una cuestión jurídica o de Derecho y no se refiere a elementos fácticos o elementos de hecho.¹⁸
- La declaración modificativa de la Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas (modelo 347) presentada por otro obligado tributario no constituye un documento que “aparezca”, sino que ha sido realizado a instancia de quien interpone el recurso extraordinario de revisión.¹⁹
- Certificado de técnico y escritura de aclaración y rectificación, pues aun siendo posteriores al acto impugnado, no habrían aparecido, sino que se habrían provocado con anterioridad a la presentación del recurso, a instancia del recurrente, por lo que se estaría ante una aparición forzada o búsqueda de documentos, elaborada a petición de parte.²⁰
- Las facturas rectificativas no tienen la consideración de documentos de valor esencial posteriores al acto de resolución o de imposible aportación al tiempo de dictarse el mismo, pues pudieron o debieron presentarse en el procedimiento tributario al estar en posesión del contribuyente.²¹

5. Procedimiento

El artículo 244 LGT regula únicamente los siguientes aspectos del procedimiento del recurso: (i) Legitimados para interponer (ii) el plazo de interposición, (iii) el órgano competente para resolver y (iv) plazo para resolver el recurso.

Para el resto de aspectos debemos acudir al procedimiento económico-administrativo por remisión del artículo 62 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 materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA).

¹⁶ Resolución del TEAC de 26 de mayo de 2009.

¹⁷ Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014.

¹⁸ Resolución del TEAC de 11 de junio de 2020.

¹⁹ Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020.

²⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2010 y resolución del TEAC de 10 de diciembre de 2018.

²¹ Resolución del TEAC de 29 de enero de 2019.

El órgano competente para resolver el Recurso extraordinario de revisión es el TEAC (artículo 244.4 LGT). Sin embargo, la interposición se presentará ante el mismo órgano que dictó el acto que se pretende recurrir y éste lo remitirá el TEAC en el plazo de un mes.

a) Plazo de interposición

El plazo para la interposición del recurso será de tres meses contar desde el conocimiento de los documentos de valor esencial o desde que quedó firme la sentencia judicial.

Dado que en este estudio no hemos entrado en el análisis de los motivos de impugnación de las letras b) y c) del artículo 244.1 LGT por su escasa aplicación práctica, de igual modo, los dejamos al margen ahora en el estudio del procedimiento.

El precepto establece como *dies a quo* el día en que el contribuyente tiene *conocimiento* de los documentos. La determinación del día en que el contribuyente tenga conocimiento de los mismos no es tarea fácil, y presenta problemas en la práctica.

En el caso de sentencias o resoluciones dictadas por los Tribunales, el TEAC en Resolución de 16/07/2015 ha considerado en un supuesto en que no se consiguió notificar por correo postal al resultar infructuosos los intentos de notificación que la fecha que debe tomarse como *dies a quo* para el cómputo de los tres meses es la fecha en que tuvo lugar el depósito de la notificación en la secretaría del Tribunal.

Este plazo es preclusivo, por lo que su incumplimiento determinará la inadmisión del recurso, sin posibilidad de subsanación posterior.

b) Forma del escrito y contenido mínimo

La interposición del recurso debe realizarse mediante escrito razonado y documentado, en el que el interesado identifique con precisión el acto firme que se impugna, exponga con claridad el motivo concreto de revisión invocado, conforme a los previstos en el artículo 244.1 LGT y aporte los documentos justificativos del motivo invocado -copia del documento esencial no conocido hasta ese momento-.

La simple alegación de error o injusticia no es suficiente. El escrito debe demostrar, de forma objetiva y con base documental, la concurrencia de uno de los motivos tasados. En caso contrario, el órgano competente procederá a la inadmisión sin entrar en el fondo del asunto.

c) Efectos de la resolución

La resolución del recurso extraordinario de revisión podrá adoptar las siguientes formas: **inadmisión**, **estimación** o **desestimación**.

En caso de **inadmisión**, el recurso será rechazado sin entrar en el fondo del asunto, por incumplimiento de los requisitos formales o materiales exigidos legalmente —entre ellos, la falta de alguno de los motivos tasados en el artículo 244.1 LGT o la extemporaneidad en su interposición—.

En caso de **estimación**, el acto impugnado será anulado. Dicha anulación podrá producir efectos restitutorios, tales como la devolución de ingresos indebidos, la cancelación de sanciones o el reconocimiento de derechos económicos a favor del contribuyente.

Si el recurso resulta **desestimado**, se entenderá agotada la vía administrativa, quedando abierta la vía jurisdiccional mediante la interposición del correspondiente recurso contencioso-administrativo.

6. Conclusiones

El Recurso Extraordinario de Revisión es una figura de carácter excepcional, limitada en su aplicación a los supuestos expresamente fijados en la Ley. No constituye una tercera instancia ni un cauce alternativo para reabrir debates jurídicos resueltos, sino que es un mecanismo reservado únicamente a aquellos supuestos en los que la firmeza administrativa se asienta sobre hechos que, a la luz de documentos posteriores o de circunstancias sobrevenidas, han resultado erróneos.

Se trata de un cauce excepcional que sirve para restaurar situaciones de injusticia tributaria cuando la vía ordinaria ha llegado a su fin.

La aparición de documentos de valor esencial con posterioridad a la firmeza del acto, así como la modificación de los presupuestos de hecho, constituyen supuestos que pueden alterar de forma decisiva los fundamentos sobre los que se sustentaron liquidaciones ya consolidadas. Estas circunstancias son habituales en procedimientos inspectores amplios que afectan a más de una figura impositiva y a varios ejercicios. También en supuestos de delito fiscal en los que el Juez de lo Penal tiene la potestad de recalificar los hechos.

El Recurso Extraordinario de Revisión ofrece la posibilidad de reabrir discusiones sobre liquidaciones que se consideraban inatacables por haber alcanzado firmeza en vía administrativa, dando a los contribuyentes la oportunidad de revivir un procedimiento que ya daban por muerto.

Por María García Chanzá
mgarcia@rbtl.es

Romá Bohorques Tax & Legal
Pintor Sorolla, 16 (acceso Dr. Romagosa, 1) 46002
Valencia | Tel. +34 963 212 022