

# EN TORNO A LOS MOTIVOS QUE POSIBILITAN LA REVOCACIÓN DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS

JUAN CALVO VÉRGEZ<sup>(\*)</sup>

SUMARIO:

## I. INTRODUCCIÓN

## II. MOTIVOS QUE POSIBILITAN LA REVOCACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO:

### II.1. Consideraciones previas

### II.2 Las infracciones manifiestas de ley

II.2.1 Actos dictados a la luz de una interpretación rechazada por la jurisprudencia

II.2.2 Actos que contradigan un criterio interpretativo elaborado por la Administración

II.2.3 Supuestos de vulneración de una Directiva comunitaria

II.2.4 Actos dictados en aplicación de una norma derogada

II.2.5 Actos cuya invalidez no es cuestionada por la Administración.

II.3. Alcance de las circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular revelando la improcedencia del acto

II.3.1 Tratamiento de aquellas actuaciones que resultan incididas por la aparición de nuevas sentencias o por cambios jurisprudenciales

II.3.2 Supuestos en los que tiene lugar la anulación de disposiciones reglamentarias

II.3.3 Situaciones afectadas por un determinado cambio legislativo.

II.4 Análisis específico de los supuestos de indefensión

II.4.1 La concepción de la indefensión como vulneración del derecho de defensa ante la Administración

II.4.2 Análisis del contenido del derecho de defensa tutelado a través del artículo 219 de la Ley General Tributaria.

(\*) *Doctor en Derecho*

## I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido la revocación de los actos tributarios se contempla expresamente en el art. 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dentro de la Sección Tercera, Capítulo II ("Procedimientos especiales de revisión") del Título V de la citada Ley, relativo a la "Revisión en vía administrativa".

Dispone este art. 219 de la LGT en su apartado 1º que *"La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico"* <sup>1)</sup>

Ya en la Exposición de Motivos de la Ley 58/2003 se destaca, como una de sus principales novedades en materia de procedimientos de revisión, la regulación dentro del ámbito tributario del

procedimiento de revocación de actos administrativos, a diferencia de lo que sucedía en la antigua Ley 230/1963, de 28 de diciembre, que no contenía referencia alguna a este respecto, siguiendo así la línea iniciada en la antigua Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, cuyo art. 111 se limitaba a aludir a la existencia de unos "límites a las facultades de anulación y revocación".<sup>2)</sup>

A la luz de esta situación la generalidad de la doctrina diferenciaba la revisión de la revocación estimando que, mientras la potestad de revisión facultaba a la Administración a volver sobre sus propios actos para comprobar si los mismos se encontraban o no ajustados a Derecho (procediéndose, en su caso, a la oportuna modificación), la potestad de revocación permitía dejar sin efecto actos perfectamente válidos por motivos de oportunidad, al no ajustarse dichos actos al interés general.

Así las cosas, podríamos definir la revocación como aquella facultad de la Administración que le

<sup>1)</sup>Véanse a este respecto, y con carácter general, CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General*, 10ª ed., Thomson-Civitas, Madrid, 2007, págs. 351 y ss., FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español. Vol. II. Derecho Tributario. Parte General*, 23ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2004, págs. 233 y ss., PALAO TABOADA, C., "El procedimiento de revisión y de reclamación de actos tributarios", XXV Congreso AEDAF, Madrid, 2004, págs. 251 y ss., CHECA GONZÁLEZ, C., "Procedimientos especiales de revisión", en la obra colectiva (Dir.: Calvo Ortega, R. y Coord.: Tejerizo López, J. M.) *La nueva Ley General Tributaria*, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, págs. 792 y ss. y, dentro de la doctrina administrativa, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, tomo I, 10ª ed., Civitas, Madrid, 2000, pág. 549, GONZÁLEZ PÉREZ, J., "Art. 103", en *Comentarios a la Ley 4/1999*, de 13 de enero, Civitas, Madrid, 1999, pág. 425 y PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo I*, Parte General, 6ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 221 y ss.

<sup>2)</sup>Esta afirmación de que la regulación de la revocación como una forma más de resolución extrajudicial de los conflictos tributarios constituye la mayor innovación del Capítulo de la LGT dedicado a los procedimientos especiales de revisión fue anteriormente realizada en el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de dicha Ley de 23 de enero de 2003, así como en el Informe para la reforma de la LGT de marzo de 2001; en este último se afirmaba expresamente que "La revocación tiene la prioritaria función de permitir evitar conflictos innecesarios o poner fin a los que se hayan iniciado en aquellos casos en que la Administración reconozca que se ha equivocado al dictar un acto en cuestión (...) Con la regulación de esta figura en el ámbito tributario se consigue, por una parte, un acercamiento a lo dispuesto con carácter general en la LRJ-PAC y, por otra, evitar conflictos innecesarios o poner fin a los que ya se han iniciado en aquellos casos en los que la Administración reconoce que se ha equivocado al dictar el acto en cuestión". Véanse asimismo a este respecto MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos", Doc. núm. 14/2001, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 19 y "Una visión general del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria", *Temas tributarios de actualidad*, Asociación Española de Asesores Fiscales, núm. 17, 2003, págs. 36 y ss., MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "Un análisis de urgencia del Proyecto de Ley General Tributaria", *Temas tributarios de actualidad*, Asociación Española de Asesores Fiscales, núm. 18, 2003, pág. 15 y GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, págs. 16 y ss.

permite retirar del mundo jurídico los actos susceptibles de causar perjuicio a los ciudadanos.

Tradicionalmente el concepto de revocación ha venido aplicándose, en un sentido amplio, no ya sólo a los actos desfavorables, sino también a los actos administrativos declarativos de derechos. Es esta una modalidad de revocación de carácter diverso respecto de la regulada en el art. 219 de la LGT. Ahora bien con carácter general la revocación de los actos declarativos de derecho no puede realizarse libremente por la Administración, si no se quiere incurrir en vía de hecho con la consiguiente nulidad del acto revocatorio.

Supuesto distinto sería aquel en el que la ley habilita a la Administración a revocar un acto administrativo de carácter favorable (caso, por ejemplo, de una subvención, de una autorización o de una concesión), habiendo incumplido el interesado las condiciones establecidas para la atribución de dicho acto. Nos estamos refiriendo a la denominada revocación por el incumplimiento de condiciones.

Por otra parte en determinados casos, y con carácter excepcional, se reconoce a la Administración la posibilidad de revocar un determinado acto administrativo al haberse alterado las circunstancias que motivaron su otorgamiento en atención a razones de oportunidad<sup>3)</sup>. Sucede no obstante que, más allá de estas situaciones, la revocación por motivos de oportunidad de un determinado acto declarativo de derechos únicamente podrá realizarse por la institución expropiatoria de que se trate, a través de un acto de privación singular de un derecho o interés patrimonial legítimo.

<sup>3)</sup>En este sentido las leyes suelen prever la adopción de diversas fórmulas resarcitorias de aquellos intereses que resulten perjudicados.

De cualquier manera, y centrándonos en el objeto de nuestro estudio (la revocación de los actos desfavorables o de gravamen) la idea de revocación aparece fundamentada en una oposición entre dos causas de retirada de los actos: la simple legalidad y la oportunidad. Formalmente la revocación no representa sino la eliminación de un acto por otro de contrario imperio, hallándose su fundamento directamente relacionado con aquellos otros que amparan la adopción del acto que puede ser revocado. Es esta razón del "contrario imperio" la que justifica que, tratándose de actos estrictamente reglados, no quepa una revocación por motivos de oportunidad; lo contrario significaría vulnerar la legalidad estricta que caracteriza a tales actos.<sup>4)</sup>

Nos hallamos por tanto, como tuvo oportunidad de precisar el Tribunal Supremo (TS) en su Sentencia de 17 de abril de 2000, ante un acto válido al que se le puede privar de eficacia en cualquier momento por razones de legitimidad o, en su caso, de oportunidad, siempre y cuando dicha revocación no resulte contraria al ordenamiento jurídico.

Por otra parte, a la luz de lo establecido en el citado precepto parece claro que la revisión de oficio de los actos tributarios presenta una estructura coincidente, a priori, con la del resto de actos de naturaleza administrativa. Los actos favorables sólo podrán ser revisados por la Administración a través del

<sup>4)</sup>Ahora bien, con independencia de lo anterior conviene tener presente ya desde un primer momento que incluso en aquellos sectores de la actividad administrativa más fuertemente condicionados por la aplicación del principio de legalidad, la vinculación a la ley del acto resolutorio no presupone que para la adopción de dicho acto la Administración deba estar dotada únicamente de potestades regladas. Cabe igualmente la posibilidad de que aquélla disponga de potestades discrecionales, siempre lógicamente que la ley prevea expresamente su presupuesto de aplicación. De este modo, únicamente podremos referir la exclusión de la revocación por razones de oportunidad a aquellos sectores de la realidad normativa caracterizados por una presencia predominante de la ley y en los que la aplicación de la revocación por dichos motivos de oportunidad constituya una vulneración de la misma.

procedimiento especial a que se refiere el art. 217 de la LGT 58/2003, relativo a la declaración de nulidad de pleno derecho de aquellos actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos que hubieran puesto fin a la vía administrativa o que no hubiesen sido recurridos en plazo. En cambio, la anulación de los actos favorables podrá realizarse con una mayor libertad y fuera de los supuestos delimitados en el citado precepto.

Una situación distinta se planteaba sin embargo en la antigua Ley General Tributaria de 1963 donde, con carácter general, no se contemplaba la posibilidad de revocación de los actos tributarios de gravamen. El único precepto de la misma en el que se realizaba una cierta referencia a la diferenciación existente entre actos de gravamen y actos declarativos de derechos era el antiguo art. 159, en el que se disponía que, fuera de los casos de nulidad y anulabilidad cualificada, la revisión de los actos declarativos de derechos requeriría su previa declaración de lesividad para el interés público, así como su impugnación en vía económico-administrativa. Por el contrario, los arts. 153 y 154 de la antigua Ley no contenían referencia alguna a la necesaria distinción entre actos declarativos de derechos y actos de gravamen.

Desde determinados sectores de la doctrina se estimaba a este respecto que la revisión de oficio de la totalidad de los actos tributarios, incluidos los no favorables y de gravamen, requiere la concurrencia de alguna de las específicas causas de nulidad o anulabilidad a que se referían los citados preceptos, así como la iniciación de los procedimientos establecidos en dichas normas.

Así, por ejemplo, sostiene LOZANO SERRANO que el equilibrio entre la legalidad y la seguridad jurídica que caracteriza la revisión de oficio en su proyección hacia el ámbito tributario impone nece-

sariamente unas mayores limitaciones a las potestades revisoras de la Administración, de manera tal que ésta queda vinculada por sus propios actos, al margen de que los mismos resulten o no favorables al administrado.<sup>5)</sup>

¿Determina la indisponibilidad del crédito tributario que todo acto relativo al contenido de un derecho o de un deber del deudor adquiera la consideración de declarativo de derechos, siendo en consecuencia inmodificable? En nuestra opinión, no. Tal y como señaló en su momento GONZÁLEZ GARCÍA<sup>6)</sup>, refiriéndose a la antigua LGT, debe diferenciarse entre actos de gravamen, que podrán ser revocados por la Administración sin tener que acudir a los procedimientos especiales de revisión, y actos declarativos de derechos, que sólo podrían ser revisados por aquélla en los casos y a través de los procedimientos a los que aludían los arts. 153 y 154 de la antigua Ley.<sup>7)</sup>

Como seguramente se recordará, los arts. 153 y 154 de la antigua LGT aludían genéricamente a "los actos" o a "actos dictados en vía de gestión tributaria", sin establecer distinción alguna al respecto. Ahora bien, como se ha encargado de precisar RODRÍGUEZ MÁRQUEZ<sup>8)</sup>, los citados preceptos se referían a la totalidad de actos tributarios por un de-

<sup>5)</sup> LOZANO SERRANO, C., *Cuestiones tributarias prácticas*, 2ª ed, La Ley, Madrid, 1990, pág. 762. A juicio del autor, dichos actos sólo podían ser revisados de oficio por las causas tasadas en los arts. 153 y 154 de la antigua LGT de 1963. Y si éstas no concurriesen, la Administración habría de promover la impugnación de sus actos en vía contencioso-administrativa.

<sup>6)</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, E., "La revisión de actos tributarios en vía administrativa", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 122, 1976, pág. 289.

<sup>7)</sup> En consecuencia, no concurriendo las referidas circunstancias, dichos actos habrían de ser declarados lesivos, interponiéndose al efecto el correspondiente recurso contencioso-administrativo y situándose el fundamento de esta revocación de actos no declarativos de derechos en la tutela del interés público que la Administración tiene encomendada.

<sup>8)</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyentes?*, Thomson-Aranzadi, 2004, pág. 178.

seo expreso de que todos ellos pudieran ser revisados por esta vía excepcional. Pero ello no significa que se estuviese imponiendo la misma como único medio para que la Administración tributaria deje fuera del ordenamiento jurídico toda clase de acto tributario.

La revisión de los actos declarativos de derechos presentaba en el art. 159 de la antigua LGT dos posibles vías de articulación. De una parte, la utilización de los procedimientos especiales de revisión de oficio en el supuesto de que concurriese un motivo de nulidad o de anulabilidad cualificada. Y de otra, la declaración de lesividad y posterior impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa en el hipotético caso de que nos hallásemos ante una infracción simple del ordenamiento jurídico.

De este modo, tratándose de actos de gravamen (no contemplados en el art. 159 de la LGT de 1963) la Administración disponía, al margen de las vías anteriores, de la posibilidad de eliminar, por sí misma, el acto tributario, sin sujeción a los motivos y procedimientos regulados en los arts. 153 y 154 de la antigua Ley.<sup>9)</sup>

Ahora bien, a pesar de que el art. 159 de la LGT de 1963 permitía de un modo implícito la revocación de los actos de gravamen, no terminaba de producirse ninguna regulación expresa a este respecto.

Ciertamente esta circunstancia no suponía un verdadero obstáculo, puesto que tenía lugar la aplicación supletoria de la normativa administrativa general así como de la regulación de la revocación contenida en el art. 105.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Admi-

<sup>9)</sup>Esta posibilidad quedaba además respaldada por lo dispuesto en el art. 8 de la antigua LGT, precepto en el que se aludía de forma expresa a la revocación como medio que permitía destruir la presunción de legalidad de los actos tributarios.

nistraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC). La aplicación de este último precepto era esgrimida además, desde diversos sectores de la doctrina, como un argumento más en favor de la vigencia de la revocabilidad de los actos de gravamen en el ámbito tributario.<sup>10)</sup>

Dentro del Derecho Administrativo General, y frente a los estrictos requisitos impuestos por la ley para la práctica de la revisión por parte de la propia Administración de los actos administrativos declarativos de derecho, la facultad de la Administración de revocar sus actos de gravamen viene admitiéndose sin dificultad, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia. En efecto, tratándose de revocar o de retirar del mundo jurídico aquellos actos susceptibles de causar perjuicios a los ciudadanos, la Administración se halla facultada para fundamentarse en razones de mera oportunidad, no exigiéndose que se trate de un acto necesariamente ilegal, y no debiendo someterse además a unos rigurosos trámites procedimentales, al margen de que el ejercicio de esta facultad se halle, obviamente, sujeto a un conjunto de límites.

No obstante, ha de quedar claro que la revocación se proyecta sobre los actos de gravamen, pudiendo llegar a afectar a actos válidos e iniciándose únicamente de oficio.<sup>11)</sup>

<sup>10)</sup>Véase en este sentido FALCÓN Y TELLA, R., "La posibilidad de revisar de oficio, en favor del contribuyente, los actos de gestión tributaria aunque los mismos estén pendientes de reclamación o recurso", *Quincena Fiscal*, núm. 12, julio 2002, pág. 1, para quien el art. 105.1 de la LRJ-PAC "(...) no hace sino confirmar el mismo criterio que, en el ámbito tributario, aparece formulado negativamente (la irrevocabilidad de los actos declarativos de derechos) -y no, por tanto, de los actos de gravamen- por infracción simple del ordenamiento jurídico". Ya con anterioridad el citado autor tuvo oportunidad de manifestar su opinión al respecto en su trabajo "La posibilidad de revisar de oficio a favor del contribuyente las liquidaciones impugnadas en vía contenciosa", *Revista Técnica Tributaria*, núm. 32, 1996, págs. 74 y ss.

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, regula en su art. 105 la revocación de los actos administrativos, declarando el citado precepto en su redacción originaria que *“las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos, expresos o presuntos, no declarativos de derechos y los de gravamen, siempre que tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico”*. Se inició así una tendencia destinada a admitir bajo la denominación de “revocación”, no ya sólo aquellas que pudieran originarse por motivos de oportunidad, sino también por motivos de legalidad, siempre y cuando dicha técnica fuese utilizada “in meius”, esto es, sin que ningún otro acto administrativo resulte perjudicado. Y es que en caso contrario habría que acudir a los procedimientos de revisión previstos en los arts. 102 y 103 de la citada Ley.

**11)** *Y es que, a pesar de que la revisión de oficio de actos nulos y anulables y la revocación tienen en común la circunstancia de constituir manifestaciones de la facultad que la Ley atribuye a la Administración de retirar del mundo jurídico sus propios actos, dichas facultades resultan construidas de manera sustancialmente diversa, tanto dogmática como legalmente. Con carácter general la llamada revisión de oficio de los actos nulos constituye el único supuesto en el que la Administración puede ejercer sus facultades de autotutela en aras de anular ella misma sus propios actos, quedando restringida únicamente a los supuestos de nulidad de pleno derecho. En el resto de supuestos la Administración deberá acudir a los tribunales, previa declaración de lesividad de sus actos, para que sean ellos los que procedan a la anulación, circunstancia que exige la concurrencia de vicios jurídicos que afecten a su validez. Piénsese que si la Administración no actuase así y procediese a revisar, sin el procedimiento legalmente previsto al efecto, actos declarativos de derechos, estaría incurriendo en un acto nulo de pleno derecho por no seguir el procedimiento debido. En cambio, si de lo que se trata es de revocar o retirar del mundo jurídico aquellos actos susceptibles de causar perjuicios a los ciudadanos, la Administración podrá fundamentarse en razones de oportunidad, no exigiéndose que el acto resulte forzosamente ilegal y no teniendo por qué someterse a unos rigurosos trámites de carácter procedimental. Por otra parte, la revisión de oficio opera en el ámbito de los actos declarativos de derecho, mientras que la revocación se proyecta, como hemos indicado, sobre los actos de gravamen. Aquélla sólo podrá producirse si concurren en el acto administrativo determinados vicios que, con distinta intensidad, puedan llegar a provocar la anulación del acto. Por último, a través de la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho se ejerce una potestad de carácter esencialmente reglada, tanto en lo que respecta a la inicial decisión de incoar el procedimiento (se hallan legitimados los interesados por una acción de nulidad), como en lo relativo a su instrucción y al contenido de la resolución. Ambas circunstancias no concurren en la revocación, que únicamente puede iniciarse de oficio.*

Con posterioridad el citado art. 105 fue objeto de nueva redacción por la Ley 4/1999, de 13 de enero, quedando encuadrado dentro del Capítulo I del Título VII de dicha Ley, dedicado a la revisión de oficio de actos administrativos, y pasando a recoger los límites de la referida potestad; así las cosas, se adoptó la siguiente redacción: *“las Administraciones Públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico”*. Nótese por tanto como, a la luz de esta nueva redacción, aparecen diversos límites expresos a la facultad de revocación, junto al ya existente relativo a que dicha revocación no fuese contraria al ordenamiento jurídico.<sup>12)</sup>

La revocación quedaría así fundamentada en el principio de que la acción de la Administración Pública debe presentar siempre el máximo de coherencia con los intereses públicos, no ya sólo cuando el acto nace, sino también a lo largo de toda su vida.

De este modo procedería su ejercicio cuando el acto ya dictado resultase inadecuado al fin para el que fue previsto, ya sea porque fueron mal estimadas las circunstancias y las necesidades generales

**12)** *A juicio de CANO CAMPOS, T., “La revocación de las autorizaciones en el ámbito económico por razones de ilegalidad sobrevenida”, en la obra colectiva Estudios de Derecho Público Económico. Libro homenaje al Profesor Sebastián Martín Retortillo, Civitas, Madrid, 2003, pág. 821, al amparo de esta nueva redacción del precepto tendrían cabida la revocación tradicional o por motivos de oportunidad, la revisión de oficio “in meius” (que no requiere el cumplimiento de los trámites especiales previstos en los arts. 102 y 103 de la Ley) e incluso la revocación por ilegalidad sobrevenida. En esta misma línea señala SANTAMARÍA ARIÑAS, R. J., “La reforma del art. 105.1 LPC y la revocación de los actos administrativos”, Revista de Administración Pública, núm. 151, 2000, pág. 457, que “hay que revitalizar la diferencia oportunidad/ legalidad (...) es necesario aceptar que la revocación incluye una potestad adicional para evaluar la acomodación del acto a los intereses públicos que no se plantea necesariamente en clave de contraste con la legalidad”.*

en el instante en que se adoptó o porque en un momento posterior tales circunstancias y necesidades experimentaron una modificación que determinaba que el acto en cuestión fuese contrario a los intereses públicos. Téngase presente que dicho acto tiene vocación de permanencia en tanto en cuanto las referidas circunstancias objetivas no se alteren, debiendo ser apreciadas las mismas por la Administración.

Por su parte el Tribunal Supremo había tenido oportunidad de declarar en su Sentencia de 12 de noviembre de 1998 que "(...) Si los actos administrativos son ejecutivos e irrevocables cuando declaran derechos, no puede la Administración volver sobre ellos, contradiciéndolos y anulándolos fuera del cauce procedimental adecuado". Parece claro por tanto que la irrevocabilidad únicamente tendrá lugar cuando se trate de actos declarativos de derechos.<sup>13)</sup>

En todo caso, a la luz de la regulación legal contenida en la nueva LGT no cabe ninguna duda al respecto. Su art. 219 contiene una regulación ex-

presa de la revocación en materia tributaria de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, procediéndose a la supresión del procedimiento de revisión de oficio por anulabilidad contemplado en el art. 154 de la antigua LGT.

¿Qué consideraciones sugiere esta nueva regulación legal? A priori el juicio de valor ha de ser necesariamente favorable, ya que se trata de una medida que redundará en beneficio de los contribuyentes y de la propia Administración tributaria al reducir los conflictos planteados y lograr una más correcta aplicación de la ley. En palabras de FERREIRO LAPATZA <sup>14)</sup> "la revocación adquiere así el carácter de una vía flexible, rápida y fácil de resolución extrajudicial de conflictos".

La necesaria modulación de la figura de la revocación en el ámbito tributario viene motivada por la circunstancia de que su presupuesto de hecho ha de quedar vinculado a la legalidad o, más precisamente, a la ilegalidad del acto administrativo dictado, la cual podrá ser inicial (en cuyo caso la ilegalidad afectaría a la validez del acto) o de carácter sobrevenido.<sup>15)</sup>

Sucede sin embargo que el art. 219 de la LGT 58/2003, a diferencia de lo que acontecía con el art. 105 de la LRJ-PAC, no admite la revocación en

<sup>13)</sup> Este mismo criterio fue puesto de manifiesto por el Alto Tribunal en su Sentencia de 19 de septiembre de 1998, al afirmar que "(...) Con la revisión de las referidas liquidaciones (...) la Administración no hizo otra cosa que anular sus propios actos declarativos de Derecho fuera del cauce legal de declaración de lesividad e impugnación posterior en vía contencioso-administrativa". Véase igualmente la STS de 30 de diciembre de 1996, a través de la cual el Tribunal rechazó la necesidad de acudir a la declaración de lesividad para poder rectificar unos presuntos actos de reconocimiento de exenciones al no poderse considerar los mismos, en el caso concreto analizado, como declarativos de derechos. Por su parte la Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 23 de octubre de 2001 trató de hacer frente a la falta de concordancia existente por aquél entonces entre la antigua LGT de 1963 y la LRJ-PAC admitiendo la posibilidad de que, por vía supletoria, se incorporase la técnica de la revocación de los actos administrativos contenida en el art. 105 de aquella a la esfera tributaria; tal y como se declara en el citado pronunciamiento "(...) El artículo 105 tiene su virtualidad y eficacia en el ámbito tributario (...) En primer lugar, la regulación contenida en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria obedece a los mismos principios contenidos en la Ley 30/1992. Hasta tal punto que la norma tributaria regula específicamente la declaración de lesividad de los actos declarativos de derechos, institución que no es sino la cara opuesta de la revocación de los actos no declarativos de derechos y de gravamen".

<sup>14)</sup> FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español*. Vol. II. *Derecho Tributario*. Parte General, ob. cit., pág. 235.

<sup>15)</sup> Refiriéndose a la relación existente entre la revocación, la legalidad y la oportunidad diferencia GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 17, entre "los fundamentos que amparan la adopción del acto que puede ser revocado; legalidad en los actos reglados y elementos de oportunidad en los discrecionales, sin olvidar que esos rasgos de oportunidad están presentes en muchas actividades regladas, tanto porque las mismas incluyen conceptos indeterminados como por el efecto de la indefinición del lenguaje y la falta de plenitud de la Ley"; precisa no obstante a continuación el citado autor que "otra cosa son los fundamentos de la revocación; esto es, que la revocación se lleve a cabo por motivos de legalidad, suprimiendo, un acto contrario a la ley o al reglamento, o que tenga lugar por razones de oportunidad. Y una tercera cuestión son los posibles efectos de la revocación, lo que se traduce en el dato de que el propio acto de revocación puede vulnerar el ordenamiento jurídico".

materia tributaria por cualquier motivo de legalidad. Contiene el citado precepto un listado de supuestos de anulabilidad cualificada que son los únicos que posibilitan el ejercicio de dichas potestades revocadoras.

De este modo, y sin perjuicio de reconocer que la nueva regulación expresa de este procedimiento confiere una mayor seguridad a las relaciones entre la Administración y los obligados, contribuyendo a normalizar la institución dado el uso más frecuente que efectuará la Administración tributaria de dicha potestad, hemos de reconocer que la nueva Ley opera una cierta restricción de la revocación.

En nuestra opinión la facultad revocatoria ha de constituir una facultad, en principio, discrecional, de manera que la Administración no está obligada a poner en funcionamiento el mecanismo de la revocación. En efecto, la Administración ha de tener libertad para decidir la utilización de la facultad de revocación de actos de gravamen. Esta circunstancia contrasta con el carácter reglado de otras potestades administrativas de revisión de actos, lo que termina repercutiendo en la falta de legitimación de los interesados para iniciar el procedimiento revocatorio.

No obstante, junto a esta discrecionalidad configuradora del ejercicio de la potestad revocatoria se sitúa la exigencia de que sólo pueda ejercerse en aquellos casos en los que se produzca la concurrencia de los presupuestos y límites determinados en la Ley, dado el carácter esencialmente reglado de la potestad tributaria. En consecuencia, dicha potestad únicamente podrá utilizarse en los casos en que el acto sometido a revocación no resulte conforme a Derecho.

## II. MOTIVOS QUE POSIBILITAN LA REVOCACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.

### II.1 Consideraciones previas

Sabemos ya que el objeto de la revocación lo integran los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, careciendo de trascendencia al respecto que el acto sea firme por no haber sido recurrido en tiempo y forma o que se encuentre todavía dentro del plazo de recurso. La razón parece clara: nos hallamos ante una potestad que ejercita la Administración de oficio en beneficio del administrado.

A la hora de analizar el ámbito objetivo de la revocación y de precisar qué actos son susceptibles de revocación, hemos de tener presente, de entrada, que no son objeto de revocación las resoluciones de los órganos económico-administrativos. Tampoco pueden revocarse los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 213.2 LGT<sup>16</sup>, al igual que sucede con aquellos actos que hubiesen sido confirmados por sentencia judicial firme (art. 213.3 LGT).

El hecho de que el art. 219.1 LGT se encargue de precisar que "La Administración Tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados" nos da a entender que ha de tratarse de "actos de gravamen o desfavorables". En efecto, los actos que pueden ser objeto de revocación son los de gravamen, es decir, aquellos que imponen una carga, una obligación o una sanción, o bien los desfavorables para los interesados, siempre y cuando se produzca alguno de los motivos que habilitan

<sup>16</sup>En cambio, la facultad de revocar podría ejercerse simultáneamente con la vía de recurso iniciada por el particular, ya que el art. 213.2 LGT no la excluye de manera expresa. Así, por ejemplo, si la Administración procediera a revocar el acto antes de que hubiera recaído resolución en vía económico-administrativa, estaríamos ante un supuesto de satisfacción extraprocesal entendido como forma de terminación del procedimiento económico-administrativo prevista en el art. 238.1 LGT.

a la Administración para revocarlos. La Administración podrá así proceder a revocar los actos siempre y cuando la consecuencia derivada de la revocación resulta beneficiosa para los interesados; en otro caso acudiría a la declaración de nulidad de pleno derecho o, en su caso, a la declaración de lesividad, en aras de revisar los actos dictados.<sup>17)</sup>

Desde nuestro punto de vista, con la utilización de la expresión “actos de gravamen o desfavorables” por parte del art. 105.1 de la LRJ-PAC se está subrayando que la calificación de un acto como declarativo de derecho o de gravamen y, por consiguiente, la corrección derivada de la utilización de esta técnica se halla condicionada, no ya solo por el contenido del acto en sí mismo considerado, sino también del efecto global derivado de la revocación. Porque si bien su utilización podría justificarse por el hecho de que tradicionalmente se considera que la actuación administrativa en el ámbito tributario presenta siempre el carácter de acto de gravamen, en ocasiones podrán existir actos administrativos tributarios (caso, por ejemplo, de las liquidaciones e incluso de las sanciones) que, siendo inicialmente actos de gravamen, puedan tener el carácter de acto declarativo de derecho si el resultado final perseguido por la Administración al revocar el acto agrava las circunstancias del interesado, imponiendo una liquidación o una sanción mayor.

¿Procede únicamente la revocación respecto de actos inválidos o, por el contrario, resulta igualmente posible su aplicación a actos inicialmente válidos pero que posteriormente han devenido ilegales o incluso improcedentes? *A priori* podría pensarse que, dado el carácter reglado de la potestad tributaria, únicamente podrían ser revocados los actos irregula-

<sup>17)</sup> Piénsese que si acude a la revocación con la finalidad de revisar los actos declarativos de derechos, el acto revocatorio será nulo de pleno derecho, al haberse dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello.

res. Sin embargo, dentro del ámbito tributario cabe diferenciar entre supuestos de actos discrecionales y de actos reglados total o parcialmente definidos a través de conceptos jurídicos indeterminados.<sup>18)</sup>

Con carácter general el art. 219 de la Ley 58/2003 condiciona el ejercicio de la facultad de revocación a la concurrencia de alguno de los tres supuestos previstos al efecto en dicho precepto, a saber: cuando se estime por la Administración que sus actos infringen manifiestamente la Ley; cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.<sup>19)</sup>

De este modo el legislador tributario opta por restringir la revocación a aquellos casos en los que concurra en el acto objeto de revocación una infracción de ordenamiento jurídico. No toda infracción de ordenamiento jurídico justifica su ejercicio, al requerirse la concurrencia de una vulneración cualificada.

Como ya hemos indicado el citado art. 219.1 LGT comienza con un primer párrafo en el que se precisan cuales podrán ser las causas de revocación (lo que constituye una delimitación positiva) para, a continuación, añadir, en un segundo párrafo, los límites que no podrán ser transgredidos (lo que representa una delimitación de carácter negativo).

<sup>18)</sup> En efecto, dentro del ámbito de la potestad reglada existe un cierto margen para la discrecionalidad. E igualmente resulta posible que un acto inicialmente válido termine siendo sobrevenidamente contrario al ordenamiento jurídico.

<sup>19)</sup> Tal y como tendremos oportunidad de precisar, mientras el primero y el último de estos supuestos parecen referirse a la validez del acto administrativo y, en consecuencia, a vicios presentes en el momento en que se dicta el acto, el segundo de ellos parece aludir a la concurrencia de una circunstancia sobrevenida.

Todos los motivos o causas que habilitan para realizar la revocación han originado un acto administrativo que no debe subsistir, debido a los graves defectos que determina, motivo por el cual ha de ser expulsado del ordenamiento jurídico con la finalidad de que no continúe produciendo efectos pese a la evidente constancia de que ha sido dictado de forma ilegal, ilegítima o infundada. Y es que, tal y como ha puesto de manifiesto CALVO ORTEGA<sup>20)</sup>, el fundamento general de la revocación reside en el restablecimiento de la justicia a través de la derogación de un acto normalmente contrario al ordenamiento pero que adquirió ya firmeza, de manera que no puede ser objeto de recurso. *“Se vienen así a equilibrar –añade el citado autor- las facultades de la Administración, ya que si ésta puede declarar lesivo un acto favorable a los sujetos pasivos, debe poder revocar otro que les sea desfavorable”*.

No creemos, en consecuencia, que estas argumentaciones puedan ser puestas en tela de juicio defendiéndose que la Administración no debe actuar a pesar de que tenga conocimiento de las irregularidades de estos actos. Piénsese que en caso contrario se estarían vulnerando los principios constitucionales que deben regir el desarrollo de la actividad administrativa y, por ende, la relación de buena fe que ha de existir entre la Administración y los ciudadanos.

Se presenta por tanto el art. 219.1 LGT como un precepto en el que causas de revocación se hallan más o menos especificadas, no resultando suficiente la simple infracción no calificada de la ley para servir de justificación. En una primera aproximación podría afirmarse que aquellas causas que fueron propias del art. 154 de la antigua LGT de 1963 (tradicionalmente empleadas en favor de la Administración y, a partir de lo establecido en la

<sup>20)</sup>CALVO ORTEGA, R., “El Proyecto de Ley General Tributaria: aportaciones y aspectos críticos”, Nueva Fiscalidad, núm. 8, 2003, pág. 66.

Disp. Adic. 2ª del RD 1163/1990, de <sup>21)</sup> de septiembre, también en favor de los administrados<sup>21)</sup> han pasado a ser causa de revocación que, como ya sabemos, únicamente podrá operar en beneficio de los particulares, pero sin que estos puedan instarla, es decir, sin que se les reconozca legitimación para instar el procedimiento o para recurrir la resolución que, en su caso, recaiga. La principal consecuencia parece clara: los mecanismos de defensa del contribuyente se han visto reducidos.<sup>22)</sup>

Cabe destacar además la existencia de una significativa diferencia entre el art. 105.1 de la LRJPAC y el art. 219.1 de la LGT. Y es que, mientras el primero se limita a otorgar a la Administración la potestad de “revocar” sus actos (dejando así indeterminado el concepto de revocación), el segundo se encarga de delimitar de manera concreta los supuestos en los que la revocación resulta posible. En efecto, en el art. 105.1 de la Ley 30/1992 se prevé el supuesto de hecho con gran amplitud (“la Administración podrá revocar sus actos de gravamen”), disponiendo seguidamente los límites de la facultad de revocación. En cambio en la Ley 58/2003 el ejercicio de la facultad revocatoria resulta más limitado, ya que sólo podrá utilizarse cuando concurra

<sup>21)</sup>Como seguramente se recordará inicialmente la situación para el contribuyente resultaba bastante favorable ya que, además de la vía del recurso, contaba aquél con la posibilidad de promover la declaración de nulidad de pleno derecho (art. 153 LGT de 1963) y, al amparo de lo señalado en la Disp. Adic. 2ª del antiguo RD 1163/1990, de 21 de septiembre, la declaración de anulabilidad por infracción manifiesta de ley o acreditación de nuevos elementos del hecho imponible ignorados por la Administración (art. 154 LGT 1963). Asimismo cabía la posibilidad de que, por iniciativa propia, la Administración acordase la revocación por cualquier infracción de legalidad, incluso de oportunidad.

<sup>22)</sup>Ya desde un primer momento el Proyecto de Ley remitido por el Gobierno eliminó la revisión de oficio de los actos anulables si bien, como contrapartida, trasladaba la regulación contenida en el art. 105.1 de la Ley 30/1992 al ámbito tributario, resultando dicha figura admitida con bastante amplitud. Por otra parte, a pesar de que no se reconociese legitimación al particular para promoverla, sí que cabía la posibilidad de recurrir una resolución no favorable pudiendo recurrir, por ejemplo, una denegación por silencio.

alguno de los supuestos previstos legalmente. La Administración tributaria no podrá revocar sus propios actos más que en los supuestos indicados en dicho precepto, y cuando ejercite dicha facultad habrá de motivar en cuál de los supuestos legales se fundamenta.

## II.2 Las infracciones manifiestas de Ley

Al amparo de la dicción literal del art. 219 de la LGT 2003, y en consonancia con lo dispuesto en el art. 154 de la antigua LGT de 1963, la aplicación del procedimiento de revocación requiere que la infracción de la Ley sea manifiesta<sup>23)</sup>. En efecto, los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones podrán ser revocados, en primer lugar, cuando se estime que infringen manifiestamente la ley.<sup>24)</sup>

Nos hallamos ante una causa de revocación que fue introducida durante el trámite de presentación de enmiendas en el Senado con la finalidad de acoger aquello que disponía el art. 154 a) de la antigua Ley de 1963, al tratar de la anulabilidad

cualeficada que en dicho precepto se contemplaba.<sup>25)</sup>

Como seguramente se recordará la noción de “infracción manifiesta de ley” a la que aludía el art. 154.a) de la LGT de 1963 fue objeto, en su momento, de una interpretación altamente restrictiva. Tradicionalmente por “infracción manifiesta” se ha entendido aquella que presenta los caracteres de descubierta, patente, indudable, terminante, inequívoca, notoria, clara, evidente, etc., resultando en consecuencia determinante sin necesidad de tener que acudir al desarrollo de una especial labor interpretativa.

Tal y como tuvo oportunidad de precisar el TS en su Sentencia de 18 de septiembre de 1998 “no es manifiesta la infracción cuando se da el caso frecuente de duda racional o perplejidad sobre la ilegalidad. En cambio sí se produce en los supuestos de desconocimiento de preceptos elementales del ordenamiento o debido a la ausencia total de fundamentación adecuada en el acto”<sup>26)</sup>

En esta misma línea declaró el TS en su Sentencia de 22 de noviembre de 2002 que para poder apreciar la existencia de infracción manifiesta es ne-

<sup>23)</sup>Inicialmente el art. 154 de la antigua LGT seguía la línea del art. 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo, refiriéndose a la “infracción manifiesta”, y configurando el carácter manifiesto de la infracción de ley como el motivo por el que la Administración podía eliminar actos simplemente anulables. Por su parte el art. 103 de la Ley 30/1992 hablaba de “actos que infrinjan gravemente normas de rango legal o reglamentario”, aludiendo en consecuencia a infracción grave. Como es sabido, dentro del ámbito administrativo general la revisión de oficio de actos anulables fue modificada por el citado art. 103 de la LRJ-PAC en su versión originaria, en la que se sustituyó la referencia a la “infracción manifiesta de ley” por la de “infracción grave de normas legales y reglamentarias”, definitivamente abandonada por la modificación introducida en la citada Ley por la Ley 4/1999. Pues bien, siguiendo el modelo de la LRJ-PAC, la infracción manifiesta de ley reaparece dentro de la revocación como un supuesto en el que la Administración puede eliminar sus propios actos, si bien únicamente en beneficio de los interesados. Lo cierto es, sin embargo, que la Administración ya detentaba la facultad de revocar sus propios actos en sentido favorable a los interesados por motivos de legalidad. Tal y como apuntan GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo*, ob. cit., pág. 652, esta posibilidad se deducía mediante una interpretación a sensu contrario de las normas de la LPA de 1958, quedando posteriormente consagrada de manera expresa en el art. 105 de la LRJ-PAC con los límites en él establecidos.

<sup>24)</sup>Nótese que, en este primer caso, se ha venido a reproducir el supuesto que para la revisión de los actos anulables establecía el art. 154 LGT.

<sup>25)</sup>La tesis de que este art. 154 a) de la antigua LGT contenía una “anulabilidad cualificada” fue defendida, entre otros, por MATEUROS CERREZO, R., *Devolución de ingresos tributarios indebidos y revisión por infracción manifiesta de ley*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1985, pág. 100, para quien “la anulabilidad cualificada se distingue de la nulidad de pleno derecho porque los requisitos de la infracción manifiesta de Ley se colman sin la necesaria presencia de los elementos cualificadores de la nulidad absoluta y de la anulabilidad ordinaria porque no consiste en cualquier supuesto de infracción del ordenamiento jurídico, por lo que la infracción manifiesta de ley debe ser configurada en el Derecho público español como una categoría conceptual autónoma dentro del catálogo de las formas o modalidades de invalidez de los actos administrativos”.

cesario que la misma resulte patente, notoria y claramente determinable sin necesidad de acudir a una especial labor interpretativa; precisa el Tribunal en este último pronunciamiento que "(...) cuando para verificar si se da o no una infracción manifiesta sea necesario llevar a cabo una interpretación acerca del sentido y alcance normativo del precepto concreto que se estime infringido, tal labor excluye de por sí el carácter manifiesto de la infracción".

Por su parte la doctrina del Consejo de Estado<sup>27)</sup> incorporó un requisito de carácter complementario en virtud del cual había de concurrir asimismo la gravedad, trascendencia o suficiencia del vicio en relación con el ordenamiento jurídico general. Y, tras la redacción del art. 103 de la Ley 30/1992, vino a precisarse aún más el referido concepto de gravedad, al exigirse que la infracción sea relevante, afectando a los elementos esenciales de la norma transgredida y alterando sustancialmente la finalidad que con la misma se persiga, ya sea en su presupuesto o en sus consecuencias.<sup>28)</sup>

<sup>26)</sup> Ya con anterioridad había declarado este mismo Tribunal en su Sentencia de 10 de mayo de 1989 que "La infracción manifiesta de la ley significa que ésta aparezca vulnerada de manera clara, patente, indubitada (...) La revisión autorizada en base al artículo 154, por su carácter excepcional frente al principio de seguridad jurídica, habrá de ser ejercitada con estricta sujeción a los supuestos que en el mencionado precepto se contienen, lo que hace que deba limitarse a los actos de gestión, dejando fuera del alcance de su apartado a los actos de gestión que adolezcan de ilegalidad ordinaria, concepto en el que tiene cabida cualquier infracción del ordenamiento jurídico, llamada a perder eficacia anulatoria mediante la firmeza del acto (...)".

<sup>27)</sup> Véanse a este respecto los Dictámenes del supremo órgano consultivo de 2 de marzo de 1989 y de 19 de mayo y 8 de septiembre de 1994, respectivamente.

<sup>28)</sup> Coincidimos no obstante con GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 45, en que la intención del Consejo de Estado de ligar la revocación a una infracción del ordenamiento no ha de traducirse necesariamente en una visión restrictiva de tal infracción, careciendo además de sentido en una facultad como la revocación, cuya aplicación tiene lugar exclusivamente en beneficio del particular y que, en el ámbito administrativo general, puede ejercerse por cualquier motivo de legalidad.

A la luz de estas consideraciones, ¿cuándo nos hallamos ante una contravención de esta naturaleza? Sostiene SÁNCHEZ SERRANO <sup>29)</sup> que cualquier infracción legal, desde el mismo momento en que puede detectarse, cumple con el requisito de ser manifiesta. En su opinión, "lo correcto en los procedimientos tributarios sería configurar o utilizar un concepto lo más amplio posible de infracción manifiesta de ley, dado que cualquier violación de la norma (...) reviste en Derecho tributario caracteres de especial gravedad, en virtud precisamente del tan aludido principio de legalidad".

Nuestro Tribunal Supremo viene sin embargo estimando al respecto que la infracción sólo es manifiesta cuando es de tal gravedad que, por resultar notoria, puede apreciarse sin el desarrollo de una especial labor interpretativa. A juicio del Alto Tribunal, "sólo concurre esta causa de anulabilidad calificada en aquellos supuestos en los que la ley aparece vulnerada de manera clara, patente, indubitada, de forma que la contradicción con el mandato legal aflore por sí, sin necesidad de complejas interpretaciones, exégesis o análisis".<sup>30)</sup>

Considera además el TS que la infracción mani-

<sup>29)</sup> SÁNCHEZ SERRANO, L., "Declaración de nulidad y anulación, de oficio, de actos dictados en materia tributaria", *Hacienda Pública Española*, núm. 16, 1972, pág. 190.

<sup>30)</sup> Éanse en este sentido, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de abril de 1977, 11 de diciembre de 1979, 20 de febrero de 1980, 11 de marzo de 1985, 13 de octubre de 1988, 10 de mayo de 1989 (ya citada) y 20 de diciembre de 1996. Este criterio se encuentra asimismo presente en las SSTSJ. de Canarias de 21 de abril de 1995 y de 13 de mayo de 1996, en la STSJ. del País Vasco de 16 de marzo de 1995 y en la STSJ. de la Comunidad Valenciana de 15 de marzo de 2002, en la que se señala que "la infracción manifiesta de ley no comprende todo supuesto de ilegalidad en la configuración del acto liquidatorio (...) Sólo se integran en el concepto que examinamos aquellos casos más graves en los que la ilegalidad no exija la evacuación de una actividad probatoria o sea tan palmaria que la calificación no necesite de interpretaciones rebuscadas o sofisticadas sobre las normas aplicables".

fiesta de ley ha de referirse exclusivamente a normas de carácter sustantivo, exigiendo que la vulneración legal resulte apreciable de inmediato al proceder a comparar el acto con la norma legal. Así, por ejemplo, declara el Tribunal en su Sentencia de 7 de febrero de 2003 que "(...) La revocación comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de ley formal y alcance sustantivo, porque es entonces de tal entidad la infracción cometida que la convalidación no puede ser ya una consecuencia inseparable de la firmeza del acto".<sup>31)</sup>

Ciertamente la adopción de este último criterio a la hora de apreciar la existencia de una causa de

**31)** Véanse igualmente las SSTs de 22 de noviembre y 19 de diciembre de 2002, así como la STSJ. de Castilla y León de 22 de mayo de ese mismo año, en la que se afirma que "(...) La infracción manifiesta de ley requiere de un quebrantamiento claro y patente de un precepto normativo, una violación notoria, evidente, indiscutible de un mandato legal, caracteres todos que en ningún caso concurren en la discutida y discutible legalidad del acto administrativo de liquidación (...) No siendo en modo alguno tildable de manifiesta la infracción que se reprocha, no hay lugar para su corrección por este procedimiento especial de revisión del art. 154 LGT".

**32)** Este carácter restrictivo ha sido puesto de manifiesto, entre otros autores, por PALAO TABOADA, C., "Procedimientos especiales de revisión", ob. cit., pág. 600, CHECA GONZÁLEZ, C., "Procedimientos especiales de revisión", en la obra colectiva La nueva Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 848, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "Los motivos de revocación en la nueva Ley General Tributaria: especial referencia a la indefensión", en la obra colectiva Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Homenaje al Profesor Calvo Ortega, tomo I, Lex Nova, Valladolid, 2005, pág. 1146, ALONSO MURILLO, F., "Los procedimientos de revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria", en la obra colectiva Libro Homenaje a Calvo Ortega, R., Vol I, Lex Nova-Instituto de Estudios Fiscales, Madrid-Valladolid, 2005, pág. 996 y GARCÍA NOVOA, C., La revocación en la Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 43. A juicio de este último autor "la introducción de la infracción manifiesta de ley como presupuesto de la revocación supone un palmario error. Y ello porque significa reimplantar una vía de revisión de oficio descartada por la normativa administrativa general, lo que deriva en un alejamiento de la norma tributaria respecto a la LRJ-PAC, en contra de la intención general de la LGT/2003. Y, además, porque esta reimplantación se hace en relación con los actos desfavorables o de gravamen, esto es, supone implementar una revisión de oficio de actos anulables en beneficio del particular y en estos supuestos la revocación no se venía ligando a ninguna infracción cualificada del ordenamiento".

revocación no está exenta de problemas, dado el carácter excesivamente restrictivo del mismo respecto del ámbito de aplicación de aquélla en la esfera tributaria<sup>32)</sup>. Y es que no va a resultar posible la revocación de todo acto anulable desfavorable o de gravamen, sino tan sólo de aquellos cuya ilegalidad sea manifiesta.

Se apoya además el citado criterio en una circunstancia, como es el carácter manifiesto de la infracción, de difícil apreciación y tendente al subjetivismo por parte del encargado de aplicar el precepto.

Pues bien el legislador de la Ley 58/2003 parece inclinarse por la necesidad de que la infracción resulte manifiesta. Y ello a pesar de que el procedimiento de elaboración legislativa de la LGT 2003 pone de manifiesto que la intención de aquélla era, en realidad, la de asumir el criterio de la gravedad. Si nos atenemos a la enmienda en la que tiene su origen, cuando señala que pretende limitarse la revocación, entre otros casos, a las "irregularidades de especial gravedad", la intención del legislador de atender a la gravedad de la infracción resulta clara.<sup>33)</sup>

Se persigue así limitar el ejercicio de la facultad revocatoria a los supuestos de actos irregulares, excluyéndose la revocación por razones de oportunidad de actos perfectamente válidos. Ahora bien esta limitación, que parece responder al carácter reglado de la potestad tributaria, podría resultar en determinados supuestos excesiva.

**33)** Véase la Enmienda núm. 354 del Grupo Parlamentario Popular en el Senado, BOCG, Senado, de 21 de octubre de 2003, págs. 246 y ss. Conviene no obstante precisar que la citada Enmienda, al pretender aclarar que se incluyen las infracciones graves del ordenamiento jurídico, lleva a afirmar al precepto que pueden revocarse los actos que "infringen manifiestamente la ley".

### II.2.1 Actos dictados a la luz de una interpretación rechazada por la jurisprudencia.

Analicemos por ejemplo el supuesto de aquellos actos dictados en base a una interpretación rechazada por la jurisprudencia. ¿Incorre en infracción manifiesta de la Ley un acto tributario dictado en aplicación de una determinada interpretación que posteriormente resulta rechazada por el Tribunal Supremo?

La Audiencia Nacional rechaza esta posibilidad en sus Sentencias de 25 de marzo de 1996 y de 20 de diciembre de 1995, declarando en la primera de las citadas resoluciones que *“el término ‘manifiesta’ utilizado por los preceptos de aplicación señala expresamente a una vulneración terminante y clara de la norma, no a una interpretación de la misma después desvirtuada por el Tribunal Supremo. Tal interpretación que resultó errónea, pudo y debió ser combatida mediante la utilización de los medios ordinarios de impugnación, pero no por la vía especial que nos ocupa”*.<sup>34)</sup>

Este criterio interpretativo de la Audiencia Nacional es asimismo reiterado en sus Sentencias de 9 de julio y de 3 de octubre de 1997. Afirma la Audiencia en el primero de los dos pronunciamientos que *“(…) No pueden ser objeto de revisión liquidaciones giradas en un momento en que la interpretación de las normas aplicables resultaba discutida, toda vez que ante tal supuesto procede ejercer las acciones ordinarias previstas en el ordenamiento jurídico, al no concurrir el requisito de ser manifiesta la infracción de la ley”*.

Cabe no obstante plantearse qué sucede con aquellas liquidaciones practicadas a partir del mo-

mento en que el Alto Tribunal notifica su resolución a la Administración. Es esta una cuestión a la que aludía la citada SAN de 9 de julio de 1997, señalando que la misma ha de resolverse tras examinar dos puntos previos como son el carácter de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y el del recurso extraordinario de casación en interés de Ley. Así las cosas termina afirmando la Audiencia Nacional en la citada Sentencia de 9 de julio de 1997 que las liquidaciones practicadas a partir de la notificación de la Administración de una resolución de un recurso extraordinario de casación en interés de Ley, si contradicen a ésta, incurren en la causa de anulabilidad prevista en los arts. 154 de la LGT de 1963 y 219 de la LGT 2003.

Este criterio mantenido por la Audiencia Nacional favorable en líneas generales a otorgar relevancia a la doctrina contenida en aquellas sentencias que resultan dictadas en interés de Ley es compartido por el TSJ. de Castilla y León en su Sentencia de 13 de marzo de 1996 al admitir la posibilidad de que la infracción manifiesta de Ley concorra de manera sobrevenida, extendiendo la anulabilidad a los actos anteriores a aquéllas.

Por su parte el TSJ. de la Comunidad Valenciana, en sus Sentencias de 8 y 12 de junio de 1998, sostiene que existe infracción manifiesta de la ley cuando el acto administrativo ha sido dictado en contra de un criterio reiterado de la jurisprudencia, aunque no sea en sentencias dictadas en interés de Ley. Se pone así el acento en la gravedad de la infracción y no en su carácter manifiesto, admitiéndose la revisión aun cuando el acto resulte anterior a la sentencia dictada en interés de Ley o, incluso, al determinar la infracción de la jurisprudencia ordinaria, aunque constante.

### II.2.2 Actos que contradigan un criterio inter-

<sup>34)</sup> En esta misma línea se sitúan las Sentencias del TSJ. de Canarias de 21 de abril de 1995 y del TSJ. del País Vasco de 22 de septiembre de 1995.

### pretativo elaborado por la Administración.

¿Qué sucede con los actos que contradicen un criterio interpretativo de la propia Administración? No creemos que pueda dar lugar a la apreciación de esta causa de anulabilidad el hecho de que se infrinja un criterio interpretativo elaborado por la Administración. Este es el criterio adoptado en la SAN de 28 de noviembre de 1996 al señalarse que *"(...) Es obvio que el desconocimiento en la liquidación revisada de la interpretación integradora que realiza la Administración no es equiparable a una manifiesta vulneración de la Ley (...) no nos encontramos ante un problema de manifiesta infracción de la ley, sino ante una cuestión de legalidad ordinaria al margen del art. 154 a) de la Ley General Tributaria"*.

### II.2.3 Supuestos de vulneración de una Directiva comunitaria.

Asimismo tampoco parece que deba considerarse "manifiesta" la infracción de una Directiva comunitaria. Tal y como declaró el TSJ. de Madrid en su Sentencia de 10 de noviembre de 1995, *"(...) En el caso de las Directivas ha de realizarse, en primer lugar, una labor interpretativa sobre su aplicabilidad directa que, como es sabido, deriva del cumplimiento de una serie de características establecidas por el TJCE, labor discursiva que ya enturbia la condición de manifiesta que puede atribuirse a su infracción"*.

### II.2.4 Actos dictados en aplicación de una norma derogada.

Por lo que respecta a los actos dictados en aplicación de una norma derogada la jurisprudencia viene estimando que, en aquellos supuestos en los que ante un cambio normativo (y no existiendo ninguna disposición que afecte a la vigencia temporal

de las normas y que resulte de compleja interpretación) la Administración dicta un acto tributario en base a la Ley ya derogada, nos hallamos ante una infracción manifiesta de la Ley.<sup>35)</sup>

### II.2.5 Actos cuya invalidez no es cuestionada por la Administración.

Tratándose de aquellos actos respecto de los que la propia Administración no cuestiona su invalidez el carácter manifiesto de la infracción podría deducirse de la propia conducta de aquella cuando, en su actuación como demandada, se limite a esgrimir argumentos de índole procesal pero sin negar en ningún momento la invalidez del acto administrativo.<sup>36)</sup>

Obsérvese por tanto como son múltiples los motivos que permiten la revocación en el ámbito tributario. Por citar otros supuestos podríamos referirnos a aquellas liquidaciones practicadas en base a una valoración anulada como consecuencia del recurso interpuesto por otro contribuyente<sup>37)</sup> o a la liquidación de una tasa cuando no ha sido realizado el correspondiente hecho imponible al no existir actividad administrativa.<sup>38)</sup>

Inicialmente podría pensarse que sería suficiente garantía para el interés público, permitiendo un uso proporcionado de esta facultad, si la ley exigiera la concurrencia en el acto objeto de revisión de una infracción del ordenamiento jurídico relevante que invalidara el acto. Sucede sin embargo que el art. 219 de la LGT no se refiere a cualquier tipo de irregularidad invalidante sino a una irregularidad calificada, exigiéndose que la misma sea manifiesta.

<sup>35)</sup>Este es por ejemplo el supuesto contemplado por la Sentencia del TSJ. de Madrid de 29 de junio de 1995.

<sup>36)</sup>En este sentido se pronuncia el TSJ. de Valencia en su Sentencia de 12 de marzo de 1998, relativa a la denegación de una concreta bonificación.

En otras palabras, no es suficiente con cualquier tipo de irregularidad que invalide el acto administrativo, sino que resulta exigible una irregularidad cualitativa.

Subraya además el citado art. 219 de la Ley 58/2003 que la infracción manifiesta ha de ser de la Ley. Ciertamente el legislador podría haber utilizado otros términos como el de “ordenamiento jurídico”, propuesto en el Informe del Consejo de Estado al Anteproyecto de la LGT o incluso el de “legislación”. Sin embargo, se ha optado por la utilización de una formulación en la que el término “Ley” resulta insoslayable.<sup>39)</sup>

¿Significa ello que la vulneración de una norma reglamentaria no puede dar lugar a la apreciación de este motivo de revocación por anulabilidad cualificada? Ciertamente dentro del ámbito tributario, y a la luz del especial protagonismo que adquiere el principio de reserva de ley, podría considerarse que las irregularidades de los actos tributarios se hallan, en la mayoría de los casos, vinculadas con la infracción de preceptos legales.

A nuestro juicio, sin embargo, no debe extraerse la conclusión de que en el ámbito de la revocación

<sup>37)</sup>Esta situación es objeto de análisis por el TSJ. de Cantabria en su Sentencia de 17 de marzo de 1998, relativa a un supuesto de dos liquidaciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones giradas a dos hermanos como consecuencia de una comprobación de valores. Habiéndose interpuesto recurso contra la valoración por uno de los contribuyentes aquélla resultó anulada, instando en consecuencia el otro contribuyente, que había consentido que su liquidación ganara firmeza, su revisión de oficio. El Tribunal terminó por resolver que “[...] el acto originario de la comprobación infringe manifiestamente la ley cuando, sobre los mismos bienes indivisos, ha quedado fijada, por sentencia firme, su valoración que, si bien referida a otra recurrente, afecta por la plena identidad sobre el objeto valorado, al hoy recurrente”.

<sup>38)</sup>En líneas generales viene adoptándose en este punto un criterio flexible acerca de lo que debe entenderse por infracción manifiesta de Ley. Así por ejemplo la STSJ. de la Comunidad Valenciana de 8 de junio de 1998, anteriormente citada, aprecia la concurrencia de este motivo de anulabilidad en un caso en el que un municipio había girado liquidación por una tasa a pesar de que la licencia se obtuvo a través de silencio negativo y, en consecuencia, sin ningún tipo de actividad administrativa.

de actos de gravamen se persigue su restricción a los casos de normas con rango de Ley, excluyéndose las de carácter reglamentario. Y ello debido a que, si bien la literalidad del texto remite a la utilización expresa del término “Ley”, oponiéndose así a su extensión a la infracción de reglamento, atendiendo a la finalidad perseguida por el legislador, que no es otra que la de permitir la revocación frente a infracciones graves del ordenamiento jurídico y no sólo de normas con rango de ley, también la vulneración de una norma reglamentaria podrá permitir la apreciación de revocación.<sup>40)</sup>

En este sentido coincidimos con GARCÍA NOVIOA<sup>41)</sup> cuando afirma que “no puede negarse la solidez de la fundamentación de la interpretación que permite subsumir la infracción de normas infralegales, teniendo en cuenta que no se trata de facultar a la Administración para utilizar su autotutela con el objeto de revocar un acto administrativo declarativo de derecho, sino de revocar un acto de gravamen”.

A pesar de ello lo cierto es que, tradicionalmente, la jurisprudencia se ha mostrado partidaria de exigir, en todo caso, la infracción de una Ley formal con alcance sustantivo. En esta línea se sitúan, entre

<sup>39)</sup>Ya con anterioridad, al amparo de la antigua LGT de 1963, se planteó esta misma cuestión, llegándose a sugerir que podría haberse utilizado la redacción inicial del art. 102 de la LRJ-PAC, que preveía expresamente la infracción tanto de la Ley como del Reglamento para los supuestos de la anulabilidad de actos administrativos.

<sup>40)</sup>Tal y como acabamos de precisar, es esta una cuestión que ya se suscitó en su momento al amparo de la antigua LGT de 1963. Así, por ejemplo, GÓMEZ-FERRER MORANT, R., “La revisión de oficio”, ob. cit., pág. 308, defendió la posibilidad de que la infracción lo fuese de algún principio general del Derecho. En cambio, a juicio de GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Manual de Procedimiento Administrativo*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 730 y de MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 478, la infracción había de ser de una norma con categoría de ley formal y alcance sustantivo, debiendo quedar en consecuencia excluida la infracción de las normas subordinadas, esto es, de los reglamentos, pero no las de los decretos-leyes y decretos legislativos (normas gubernamentales con rango de ley).

otras, las SSTS de 20 de febrero de 1980, 13 de octubre de 1988, 10 de diciembre de 1991 y, más recientemente, de 22 de noviembre de 2002 y de 7 de febrero de 2003<sup>42)</sup>, así como la SAN de 31 de enero de 2000. Todas ellas vienen a poner de manifiesto, refiriéndose al antiguo art. 154 de la LGT de 1963, que la revisión prevista en el citado precepto constituye una facultad concedida por la Administración que, por su carácter excepcional frente al principio de seguridad jurídica, ha de ser ejercida con estricta sujeción a los supuestos que en el mencionado precepto se contienen<sup>43)</sup>. Tal y como manifestó la Audiencia Nacional en el último de los pronunciamientos citados, dicha facultad "(...) queda reservada al ámbito del supuesto legal, para la que se denomina ilegalidad manifiesta, que únicamente comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de ley formal y alcance sustantivo"<sup>44)</sup>.

Un criterio todavía más estricto es adoptado en la SAN de 9 de julio de 1997 anteriormente citada al afirmarse que, a efectos de lo dispuesto en el art. 154.a) de la antigua LGT de 1963, sólo pueden equipararse a la Ley las resoluciones dictadas por el Tribunal Supremo en un recurso extraordinario de casación en interés de la Ley<sup>45)</sup>. Desde nuestro pun-

<sup>41)</sup> GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la LGT*, ob. cit., pág. 53.

<sup>42)</sup> Afirma concretamente el Alto Tribunal en este último pronunciamiento que "(...) Queda fuera de este medio extraordinario de anulación de actos firmes los que adolezcan de ilegalidad ordinaria, concepto en el que tiene cabida cualquier infracción del ordenamiento jurídico, llamada a perder eficacia anulatoria mediante la firmeza del acto y queda reservado al ámbito del supuesto legal para la que se denomina ilegalidad manifiesta, que únicamente comprende el quebrantamiento claro y patente de un precepto positivo con categoría de ley formal y alcance sustantivo, porque es entonces de tal entidad la infracción cometida que la convalidación no puede ser ya una consecuencia inseparable de la firmeza del acto".

<sup>43)</sup> En efecto, una interpretación efectuada de acuerdo con el precedente del art. 154 de la antigua LGT de 1963 conducía a una importante restricción del ámbito de aplicación de la revocación, ya que dejaba fuera la infracción de reglamentos, así como aquellos supuestos en los que la infracción no resultase evidente.

to de vista, sin embargo, esta línea jurisprudencial no debe ser proyectada sobre el art. 219 de la LGT 2003.

A priori, una importante objeción que cabría realizar a la redacción definitiva que ofrece en este punto el art. 219 de la LGT es la de que podría suponer una ventana abierta a la reaparición, en el ámbito de la revisión de oficio de actos tributarios, de la anulabilidad por infracción manifiesta de ley, sobre la base de que los actos tributarios que infringen manifiestamente la ley son los actos viciados de anulabilidad, esto es, aquellos que resultan contrarios al orden jurídico, siendo su contradicción con la norma escrita de tal naturaleza que no se requiere ninguna exégesis o tarea interpretativa específica acerca del contenido del acto tributario.

Ciertamente la determinación de cuando una infracción es manifiesta y cuando no lo es constituye una labor no exenta de una cierta complejidad, al hallarse condicionada, en multitud de situaciones,

<sup>44)</sup> También las SSAN de 31 de enero de 2000 y de 11 de febrero de 1998, así como la STSJ. de Castilla y León de 30 de noviembre de 1995 adoptan este criterio. En este último pronunciamiento declara el Tribunal que "(...) dada la excepcionalidad del supuesto, el concepto de ley ha de tomarse en su sentido estricto de norma de tal rango, no en el genérico comprensivo de los reglamentos, ni tampoco en el de doctrina legal o jurisprudencia que, según el art. 1 del Código Civil, no se integra entre las fuentes del ordenamiento jurídico, al que únicamente complementa".

<sup>45)</sup> En el caso concreto examinado la norma interpretada por el TS tenía el rango de Decreto. Pues bien, a pesar de que inicialmente podría considerarse que ni aún tratándose de la resolución de un recurso extraordinario de casación puede apreciarse la causa de anulabilidad alegada, entiende el Tribunal que "la LGT, en su art. 10, establece una reserva de ley en la regulación tributaria que, entre otros aspectos, afecta a la base (art. 10.a). El Decreto se dicta sin embargo con anterioridad al establecimiento de tal reserva y ello no puede afectar a lo que es un concepto tributario esencial cual es la reserva legal, que si no se aplica con efecto retroactivo impone, para el futuro, tratar las materias objeto de la reserva desde tal perspectiva. Así, al reconocer a la norma inferior a la ley la aptitud para establecer una regulación que ha de ser, en el futuro, realizada por ley, está claro que tal consideración ha de ser a todos los efectos, puesto que opera en un régimen posterior, como si de una norma con rango de ley se tratara, y como tal ha de ser tratada".

por la percepción personal de quien tenga que apreciarla. En todo caso, y tal y como ha señalado ESEVERRI MARTÍNEZ<sup>46)</sup>, la concepción que la jurisprudencia y la doctrina mayoritaria ha formulado de la idea de “infracción manifiesta de ley” a partir de su identificación con un determinado tipo de infracción, clara e indubitada constituye una concepción especialmente restrictiva.

La LGT exige que se trate de una infracción cualitativa, caracterizada por la existencia de una gravedad suficiente como para que resulte posible su apreciación sin mucho esfuerzo interpretativo, pero sin que sea necesario que nos hallemos ante una infracción asimilable a la nulidad radical o que afecte a la estructura del acto administrativo.

Tradicionalmente la infracción manifiesta de ley se ha relacionado con la revisión de oficio de los actos declarativos de derechos, circunstancia que contribuye a explicar dicha concepción restrictiva ya que, respecto de aquellos actos declarativos de derechos, la facultad de la Administración de eliminarlos sin acometer la interposición de un recurso contencioso-administrativo sólo se justifica sobre la base de un tipo de infracción de especial gravedad. Ello explica la necesidad de tener que singularizar y jerarquizar los vicios productores de infracciones, procediendo a la selección de los más graves. En cambio, cuando nos hallamos ante la facultad revocatoria que, por definición, ha de ejercitarse siempre en beneficio del particular, dichas cautelas pierden su razón de ser: siempre podrá revocarse por motivos de legalidad en beneficio de los particulares. En consecuencia dentro del ámbito tributario carece de sentido vincular la potestad revocatoria a ciertas nulidades cualificadas o limitarla a una determinada especie de actos anulables.

¿Y podría dar lugar la concurrencia de vicios de

<sup>46)</sup>ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente 2002*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2004, pág. 69.

nulidad de pleno derecho a la revocación o, por el contrario, resulta imprescindible acudir al procedimiento establecido en el art. 217 LGT, incluso en el supuesto de que el resultado vaya a ser favorable al administrado? Tal y como precisa PONCE ARIANES<sup>47)</sup>, tomando en consideración las categorías clásicas anteriores a la Ley 30/1992 cabía concluir que el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos estaba previsto únicamente para las revisiones “in peius”; en cambio, para aquellas que se producían “in meius” bastaba con el procedimiento más simple de revocación. Sin embargo, a raíz de la aprobación de la citada Ley, su art. 102 (que no diferencia, a la hora de revisar de oficio actos nulos, entre actos declarativos de derecho y actos de gravamen), así como el art. 153 de la antigua LGT (que tampoco efectuaba tal distinción), terminó por prevalecer, especialmente en materia tributaria, una aplicación generalizada de este último procedimiento en el conjunto de revisiones llevadas a cabo (tanto “in peius” como “in meius”).<sup>48)</sup>

¿No sería más conveniente permitir en estos casos a la Administración optar por varios procedimientos si el vicio que ha de ser depurado es susceptible de quedar encajado en ambos? Téngase presente que el propio Consejo de Estado ha permitido, por ejemplo, la aplicación del procedimiento de infracción manifiesta de ley a pesar de que el vicio hubiese sido calificado de nulidad de pleno derecho (Dictamen de 2 de julio de 1992), así como en aquellos supuestos en los que existiese duda, al considerar que la nulidad siempre tendrá cabida en la infracción manifiesta de ley, pudiendo acudir además a la vía de la lesividad, a pesar de que pudiera llevarse a cabo la revisión de oficio por nuli-

<sup>47)</sup>PONCE ARIANES, M., “La revocación de actos tributarios”, en la obra colectiva (Dir.: Martínez Lafuente, A.) *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 930.

<sup>48)</sup>Así lo estimó además el Consejo de Estado en su Dictamen de 22 de enero de 1998, emitido en relación con el Anteproyecto de la Ley 4/1999.

dad o infracción legal manifiesta (Dictámenes de 21 de octubre de 1992 y de 7 de diciembre de 1994).

En otras palabras, iniciando la Administración el procedimiento de revocación, si el particular estuviese conforme, ¿por qué no podría optarse por la utilización de esta vía, siempre y cuando el vicio quedara incluido en alguna de las tres causas comprendidas en el art. 219 LGT? Piénsese que, en el supuesto de que el particular prefiriese acudir a la vía del art. 217 de la LGT, al poder iniciarla de oficio, tendría a su alcance presentar una solicitud en tal sentido y, dado que esta acción no prescribe, podría igualmente ejercitarla con posterioridad a que un eventual procedimiento revocatorio resultase fallido al no apreciar la Administración causa suficiente para ello, incluso en el supuesto de que un procedimiento de esta última índole se encontrara todavía abierto.<sup>49)</sup>

A nuestro juicio, tomando como punto de partida la finalidad propia de la revocación, cabe la posibilidad de admitir una interpretación correctora de la expresión “infracción manifiesta de ley” a que hace referencia el art. 219 de la Ley 58/2003. Porque si la introducción de esta referencia a la “infracción manifiesta de ley” se justifica por la necesidad de vincular la revocación a una infracción de ordenamiento jurídico, su concepción ha de liberarse de toda clase de apriorismos hermenéuticos procedentes del antiguo art. 154 a) de la Ley 230/1963. Así las cosas la expresión “infracción manifiesta de ley” habrá de ser interpretada en el sentido de que lo que el legislador pretende es que puedan revocarse todas las infracciones graves, a

<sup>49)</sup> Como es lógico, en el supuesto de que la Administración advirtiese que la revocación que iba a ser “in meius” terminase siendo “in peius” habría de cambiar de procedimiento. En cambio, dada la situación inversa sería indiferente que continuara el procedimiento del art. 217 LGT o que lo reconvirtiera a uno del art. 219 de dicha Ley, ya que aquél ofrece un carácter más limitativo para la Administración.

pesar de que no cumplan el requisito de la ostensibilidad.<sup>50)</sup>

A través de la inclusión de este presupuesto legitimador del ejercicio de la facultad revocatoria el legislador de la Ley 58/2003 vino a consolidar una “especialidad” del Derecho Tributario en materia de revocación, limitando su aplicación a las infracciones más graves.<sup>51)</sup>

Cabe plantearse, sin embargo, hasta qué punto estas “especialidades” derivadas de la materia tributaria justifican operar una restricción de la revocación a aquellos actos que infringen manifiestamente la ley. En nuestra opinión hubiese sido preferible asumir una utilización amplia de la revocación, no ya sólo por la constante presencia de actos de gravamen que caracteriza a la materia tributaria sino, sobre todo, por la especial aptitud que ofrece la revocación como instrumento orientado a evitar conflictos innecesarios.

Pues bien, a tenor de este conjunto de consideraciones podemos intuir que, en la práctica, esta primera causa de revocación no será la más utilizada dado que, en numerosas ocasiones, terminará por solaparse con la causa relativa a circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, a la que nos referiremos a

<sup>50)</sup> Así, por ejemplo, nada impediría que pudieran revocarse por “infracción manifiesta de ley” aquellos actos que adolecen de ciertos vicios que, al amparo de la antigua LGT de 1963, serían constitutivos de nulidades de pleno derecho del derogado art. 153 y no de anulabilidades por infracción manifiesta de ley del art. 154 a), como pudiera serlo un acto nulo por prescindir total y absolutamente del procedimiento establecido, en la medida en que éste se equipare a actos que vulneran el contenido esencial de normas procedimentales.

<sup>51)</sup> Ello permitiría, tal y como ha señalado ESEVERRI MARTÍNEZ, E., “La revocación de los actos tributarios”, ob. cit., pág. 15, abarcar casos de ilegalidad ostensible entre los que podrían citarse una declaración de responsabilidad subsidiaria de un obligado tributario sin que, previamente, se haya declarado la posición fallida del deudor principal o de los responsables solidarios o un acto de liquidación fundamentado en la aplicación de un tipo de gravamen mayor al que correspondería aplicar.

continuación. Y es que, como tendremos oportunidad de precisar, este segundo motivo exige únicamente “la improcedencia del acto dictado”, y no una ilegalidad cualificada. Así las cosas, tan sólo en aquellos supuestos en los que no haya ninguna “circunstancia sobrevenida que afecte a una situación jurídica particular” podrá ubicarse el encaje de la revocación en esta causa primera.

### II.3. Alcance de las circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular revelando la improcedencia del acto.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 219 de la nueva LGT, el segundo de los motivos que puede dar lugar a la revocación es la concurrencia de circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular poniendo de manifiesto la improcedencia del acto.<sup>52)</sup>

A la hora de analizar el alcance de este segundo presupuesto desde distintos sectores de la doctrina se ha destacado la ambigüedad de sus términos, así como la necesidad que plantea de efectuar ulteriores aclaraciones<sup>53)</sup>. En efecto nótese que, a la imprecisión que caracteriza su redacción (al emplearse el término “improcedencia”) se suma un cierto carácter detallista en determinados aspectos (por ejemplo, al referirse a una situación jurídica particular se está excluyendo su uso universal). Esta situación parece prolongarse además tras la entrada en vigor del Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa aprobado mediante Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRVA) que, si bien

<sup>52)</sup>Inicialmente la redacción de este segundo motivo de revocación parecía situarse en la línea de lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley 30/1992, de manera que cualquier infracción del ordenamiento jurídico tendría cabida en ella. Sin embargo a raíz de la introducción de una Enmienda transaccional por parte del Grupo Popular en el Congreso terminó por restringirse dicha amplitud, si bien no tanto como inicialmente se pretendía. Concretamente en la citada Enmienda se aludía al “conocimiento de nuevos datos que justifiquen volver sobre lo ya resuelto”, lo que representaba una ampliación respecto del contenido del art. 154 b) de la antigua LGT de 1963.

dedica a la revocación todo el Capítulo III de su Título I, no termina de concretar los presupuestos de aplicación de la revocación por circunstancias sobrevenidas, limitándose únicamente a incluir unas mínimas referencias de carácter procedimental en sus arts. 10 a 12.

Siguiendo a GARCÍA NOVOA<sup>54)</sup> cabe estimar que la causa originaria que determina la aplicación de la revocación no es otra que la improcedencia del acto manifestada de modo sobrevenido. En otras palabras, lo decisivo es que el acto en cuestión devenga improcedente. Y la eventual “improcedencia” del mismo podrá venir motivada por un conjunto de circunstancias a las que el art. 219 de la Ley 58/2003 atribuye la condición temporal de sobrevenidas.

A este respecto el legislador deja clara su intención de fijar el carácter sobrevenido con relación al instante de la adopción del acto, adquiriendo así la condición de sobrevenidas todas aquellas situaciones que resultan posteriores a tal adopción<sup>55)</sup>. Esta referencia al momento de la adopción del acto ha de considerarse aplicable, además, cualquiera que resulte ser la modalidad del acto administrativo tributario de que se trate.<sup>56)</sup>

De cualquier manera, basta una sencilla comparación de la redacción de esta segunda causa con su precedente inmediato del art. 154 b) de la Ley 230/1963 para constatar la amplitud efectuada por la Ley de 2003<sup>57)</sup>. En primer lugar, donde antes se hablaba de “aportación de nuevas pruebas” (expresión relativa a hechos ignorados por la Administración) ahora se alude a “circunstancias sobreve-

<sup>53)</sup>De esta opinión se muestran partidarios, entre otros, ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente*, ob. cit., pág. 70 y CHECA GONZÁLEZ, C., “Procedimientos especiales de revisión”, ob. cit., pág. 70.

<sup>54)</sup>GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 48.

nidas”, expresión esta última de carácter más amplio y dentro de la cual podrían tener cabida, a título de ejemplo, las sentencias posteriores<sup>58)</sup>. En segundo término, la referencia a “elementos del hecho imponible” contenida en el art. 154 b) de la antigua Ley ha sido sustituida por la exigencia de que las circunstancias sobrevenidas “afecten a una situación jurídica particular”.<sup>59)</sup>

El art. 154 b) de la antigua LGT aludía a la necesidad de que las nuevas pruebas “acreditasen” los elementos del hecho imponible no tomados en consideración, debiendo ser estos “íntegramente ignorados” por la misma. En cambio, al amparo de lo previsto en la Ley 58/2003, es suficiente con que las circunstancias sobrevenidas “pongan de mani-

fiesto” dichos elementos<sup>60)</sup>, no siendo exigible que los hechos sean “íntegramente ignorados por la Administración”, ya que puede llegar a ponerse de manifiesto aquello que se ignoraba totalmente, así como lo que se ignoraba parcialmente e incluso lo que se conocía pero no había sido valorado de manera suficiente.

En definitiva el art. 154 b) de la LGT de 1963 podía interpretarse (si bien este criterio no resultaba ni mucho menos pacífico) como una especie de “potestad de revisión” concedida, sin embargo, en beneficio exclusivo de la Administración. En otras palabras, dicho precepto sólo podía aplicarse por iniciativa de la Administración, no del particular. Y, entendido como norma favorable a aquélla, el citado precepto se justificaba por la consideración de que los hechos son generalmente conocidos por los contribuyentes, de manera que si los mismos no llegan al conocimiento de la Administración es porque aquéllos los han ocultado.<sup>61)</sup>

En todo caso, las circunstancias expuestas y su concurrencia sobrevenida únicamente adquieren sentido como fundamento de la revocación en tanto en cuanto las mismas resulten expresivas de una improcedencia del acto siendo, en última instancia, dicha improcedencia la que legitima el ejercicio de la revocación.

Se viene a poner así de manifiesto la “improcedencia del acto administrativo dictado”, expresión de carácter amplio que, en principio, podría conducir a pensar en la posibilidad de admitir la revoca-

<sup>55)</sup> Piénsese no obstante que también podría haberse tomado como punto de referencia el carácter definitivo del acto o el dato de que el mismo hubiese ganado firmeza por haber sido consentido por el interesado. Incluso en este último supuesto la consideración de la improcedencia sobrevenida como presupuesto de la revocación adquiriría un mayor sentido, ya que posibilitaría el ejercicio de la potestad de revocación si, con anterioridad al transcurso del plazo de prescripción, acaeciese un nuevo evento que constataste la improcedencia de haber dictado el acto administrativo en los términos en los que se hizo.

<sup>56)</sup> Resulta indiferente que nos hallemos en presencia de una liquidación provisional (que podría ser revocada con posterioridad a la constatación de las referidas circunstancias sobrevenidas, sin necesidad de adoptar la liquidación definitiva) o que se trate, por ejemplo, de una propuesta de valoración de las que el art. 134.3 de la LGT obliga a dictar cuando el valor determinado por la Administración tributaria es distinto al declarado; dicha propuesta podría revocarse independientemente de la propuesta de regularización.

<sup>57)</sup> Como seguramente se recordará, disponía el art. 154 de la antigua Ley 230/1963 en su letra b) que “podrán ser objeto de revisión de oficio los actos respecto a los cuales se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto”. A la luz de esta redacción se planteaban importantes cuestiones tales como si estos documentos nuevos podían tener la consideración de documentos privados. De cualquier manera, en la causa de anulabilidad recogida en el citado precepto la eficacia de la llamada “buena administración” operaba en perjuicio del contribuyente, estimándose que este no tendría derecho a la estabilidad de sus liquidaciones mientras la Administración no obtuviese un conocimiento completo y total del hecho imponible.

<sup>58)</sup> Recuérdese que, al amparo de la antigua LGT, las sentencias no habían sido aceptadas ni dentro de su art. 154 b) ni en relación con lo dispuesto en su art. 171.1.b), relativo a la aparición de documentos esenciales en los que poder fundamentar la interposición del recurso extraordinario de revisión.

<sup>59)</sup> De este modo el legislador de la LGT de 2003 ha venido a situarse en la línea iniciada por otros preceptos tales como el art. 110 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, igualmente previsto para cuestiones tributarias, y en el que se alude a “sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada”.

<sup>60)</sup> Desaparece así la referencia necesaria a la prueba, no siendo preciso siquiera que se trate de hechos, ya que podríamos estar ante una cuestión de interpretación jurídica.

ción exclusivamente por motivos de oportunidad, sin necesidad de tener que ampararse en una de las causas de legalidad expresamente previstas al efecto. En efecto, podría llegar a estimarse que lo que se está tratando de describir es un supuesto de revocación por motivos de oportunidad. Porque, si las circunstancias son sobrevenidas, ¿no querría ello significar que las mismas no existían al tiempo de dictarse el acto, siendo este en consecuencia válido? A nuestro juicio, sin embargo, no parece que esta haya sido la intención del legislador.

Con carácter general es esta una causa de revocación que suele responder a casos de “ilegalidad sobrevenida”. Tiene lugar así el “conocimiento sobrevenido” de circunstancias que, de haber sido conocidas por la Administración al tiempo de dictarse el acto, hubieran determinado la producción de un acto de contenido diverso. Si bien el acto dictado no adolecía de vicio alguno al tiempo de dictarse, la concurrencia de circunstancias posteriores terminan por determinar su “improcedencia”. Pensemos por ejemplo en el caso de un obligado tributario que impugna una liquidación sin recurrir la sanción proporcional que se le impone en el oportuno procedimiento sancionador, quedando la misma consentida y firme. Si, con posterioridad, la referida liquidación resulta anulada, carecerá de sentido mantener una sanción que se determina de manera proporcional a la cuota tributaria anulada, transmitiéndose la ilegalidad en que incurrió esta a la sanción que debe ser revocada.

Ahora bien, ¿puede considerarse el término “im-

<sup>61)</sup>La desaparición de esta forma de revisión prevista en la antigua LGT de 1963 se justifica por tanto sobre la base de que las razones que aconsejaron su adopción en la Ley 58/2003 únicamente podían tener su justificación en aquellas situaciones caracterizadas por la falta de medios humanos y técnicos en la Administración. Actualmente, sin embargo, la aplicación de un plazo de prescripción de cuatro años así como la posibilidad de dictar liquidaciones provisionales que lo interrumpan de caducidad de la instancia, sumado al volumen de información de que dispone la Administración tributaria, garantizan plenamente que aquélla disponga de un conocimiento completo del hecho imponible.

procedencia” utilizado por el legislador como sinónimo al de “ilegalidad”? Dicho de otro modo, ¿legítima la producción de las referidas circunstancias sobrevenidas el ejercicio de la revocación únicamente por razones de estricta legalidad? De esta opinión se muestra partidario RODRÍGUEZ MÁRQUEZ<sup>62)</sup>, para quien los supuestos en los que resultaría aplicable la revocación como consecuencia de la evidencia derivada de las “circunstancias sobrevenidas” se limitarían exclusivamente a aquellas situaciones que contribuyen a poner de manifiesto la ilegalidad del acto o, en su caso, una infracción grave del ordenamiento.

Nos hallaríamos así ante la llamada “invalidez sobrevenida” del acto administrativo, de manera que esta segunda gran motivación de la revocación regulada en el art. 219.1 de la Ley 58/2003 tendría como presupuesto una infracción grave del ordenamiento, pudiendo ser utilizada como vía de subsanación de las eventuales carencias que pudiera llegar a plantear la primera causa de revocación anteriormente analizada, es decir, aquélla originada por una infracción manifiesta de ley. En cierta medida dichas carencias quedarían fundamentadas en el riesgo que podría llegar a suponer la adopción de una interpretación restrictiva del concepto de “infracción manifiesta de ley”, entendida en el sentido de infracción clara, patente e indubitada

Desde nuestro punto de vista la LGT alude a la “improcedencia del acto” y no a la ilegalidad del mismo. Se trata por tanto de un supuesto en relación

<sup>62)</sup>RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyentes?*, ob.cit., pág. 197. Sugiere concretamente este autor que “no haría falta acudir a esta causa de revocación por improcedencia sobrevenida si la revocación por razones de legalidad no se encontrase circunscrita a la concurrencia de una infracción manifiesta de ley (...) Tratándose de infracciones graves este motivo de revocación sería absolutamente innecesario si el anterior se hubiera configurado correctamente en su redacción concreta”.

con el cual la Administración tributaria dispone de un considerable margen de discrecionalidad a la hora de utilizar la facultad de revocación, ya que el concepto de “improcedencia del acto” se presenta como un concepto jurídico indeterminado de difícil precisión.

Por otra parte, como bien ha señalado ARGUELLES PINTÓS<sup>63)</sup>, el hecho de que este requisito no resulte vinculado expresamente con la legalidad permite interpretar que no resulta exigible la concurrencia de la invalidez en el acto administrativo, reconociéndose así un cierto margen discrecional a la decisión administrativa. En efecto, en tanto en cuanto se exige que se trate de circunstancias sobrevenidas que la Ley no detalla, cabe estimar que el legislador no se está refiriendo a vicios que afecten a la validez originaria del acto administrativo, sino a hechos posteriores que lo hagan improcedente.

De cualquier manera volvemos a insistir en que nos hallamos ante un motivo de impugnación de difícil interpretación, dada su ambigüedad. Tal y como hemos tenido oportunidad de subrayar a lo largo de esta exposición creemos que, en líneas generales, se trata de una revisión fundamentada en motivos de legalidad y no de oportunidad, debiendo estimarse originada la improcedencia a la que alude el precepto por la inadecuación del acto al ordenamiento jurídico.

Lo cierto es, sin embargo, que el legislador de la LGT 2003 ha incluido un presupuesto específico para la aplicación de la revocación diferente de aquél al que hace referencia la infracción manifiesta de ley y fundamentado en el hecho de que el acto se haya revelado improcedente. En efecto, la Ley 58/2003 no quiere emplear el término “ilegalidad” sino el de “improcedencia sobrevenida”. Así las co-

sas, no parece que la improcedencia pueda identificarse exclusivamente con la apreciación sobrevenida de la ilegalidad del acto, especialmente si se califica la infracción manifiesta de ley como una “infracción de especial gravedad”. O, dicho de otro modo, no cabe pensar que el legislador, a la hora de proceder a regular esta causa de revocación, esté aludiendo exclusivamente a aquellas situaciones en las que “de manera sobrevenida” se “descubre” la ilegalidad.<sup>64)</sup>

En este sentido considera GARCÍA NOVOA<sup>65)</sup> que la idea que subyace bajo este segundo presupuesto de la revocación es aquélla que permite calificar el carácter sobrevenido del acto como una consecuencia del hecho de que, a partir de una serie de circunstancias fácticas y jurídicas, la Administración deduce a posteriori que los criterios apreciativos empleados en el instante de adoptar el acto no han sido los correctos como consecuencia de un cambio en la interpretación de la norma por motivos de legalidad<sup>66)</sup> o de cambios de apreciación del interés público.<sup>67)</sup>

Apunta incluso el citado autor que la referencia a las “circunstancias sobrevenidas” que determinan la improcedencia del acto podría permitir admitir el recurso a la revocación con la finalidad de hacer frente a resultados injustos derivados de la excesiva rigidez que puede llegar a originar una interpreta-

<sup>64)</sup> Piénsese que si el legislador ha querido fundar la posibilidad de revocar en la concurrencia de una “improcedencia” es porque el citado término comprende algo más que la mera ilegalidad, máxime si tenemos en cuenta que existe ya una primera causa de revocación tratándose de actos que infringen manifiestamente la ley, la cual parece referirse a aquellos actos que infringen la ley de modo especialmente grave. En suma, a través de la “improcedencia” no puede estar aludiéndose a ilegalidades que ya quedan comprendidas dentro de la primera causa de aplicación de la revocación, sino a la constatación sobrevenida de la carencia de fundamento del acto.

<sup>65)</sup> GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 57.

<sup>63)</sup> ARGUELLES PINTOS, J., “Artículo 219”, en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 1452.

ción estricta de las normas tributarias, si bien reconoce a continuación que esta clase de revocación no resulta posible al amparo del tenor literal del art. 219 de la LGT 2003.

¿Resultaría posible predicar la inaplicación del presente supuesto contemplado en el art. 219 de la Ley 58/2003 en aquellos casos en los que el contribuyente no hubiese alegado o hubiese ocultado estas circunstancias sobrevenidas? De una parte, a favor de esta posibilidad podría argumentarse que si el contribuyente conocía tales circunstancias y no las alegó tempestivamente, la aplicación de la revo-

cación habría de resultar inadmisibles. Sin embargo en un sentido contrario podría apuntarse que, el hecho de que el legislador regule una potestad como la revocación, susceptible de ser ejercitada en favor del contribuyente, no tiene por qué significar que dicha potestad constituya, en sentido estricto, un derecho subjetivo del contribuyente sometido a ciertas condiciones de ejercicio, no pudiendo pretender aquél el ejercicio de la facultad revocatoria en el hipotético caso de que hubiese incumplido sus obligaciones o si hubiese incurrido en ocultación.

Y dado que, como ya hemos tenido oportunidad de precisar, la Ley 58/2003 no configura la revocación como un derecho del contribuyente (determinando, por el contrario, que la iniciación de procedimiento tenga lugar exclusivamente de oficio), no parece que deba constituir un impedimento para revocar el eventual incumplimiento del contribuyente, siempre y cuando concurren razones de interés público para que aquélla opere.

¿Qué supuestos deben estimarse comprendidos en la misma? Sin lugar a dudas, se trata de una cuestión particularmente compleja en la que pugnan, de una parte, la consecución de una equidad en el tratamiento de los ciudadanos (no puede admitirse el mantenimiento de un determinado acto firme cuando actos similares han sido declarados ilegales) y, de otra, la seguridad jurídica, entendida esta última como bien jurídico que podría llegar a garantizar el mantenimiento de determinados actos firmes aun cuando en ellos haya concurrido algún vicio que no sea de nulidad radical que los invalide sobre la base, por ejemplo, de que la anulación de las normas no tiene por qué afectar, como principio general, a la subsistencia de los actos firmes dictados en su aplicación.

Téngase presente, además, que la facultad de revisión del art. 219 LGT únicamente puede ejercitarse en beneficio del contribuyente, resultando cier-

**66)** *Argumenta concretamente el citado autor a este respecto que, puesto que el desarrollo de la labor interpretativa tiene lugar en el momento en que se produce la aplicación de la norma general mediante la correspondiente adopción de los actos de liquidación o de imposición de sanciones, siendo tales actos definitivos, si bien no cabría una alteración de los criterios hermenéuticos, sí que podría admitirse la posibilidad de revocar el acto en beneficio del obligado tributario en el supuesto de que, con posterioridad a la adopción del acto y al desarrollo de la labor hermenéutica, surgiese alguna circunstancia objetiva que aconsejara alterar tales actos. "Así, cabe preguntarse –concluye el autor– qué impediría que la Administración, por ejemplo, en relación con actos pendientes de recurso administrativo o contencioso, revoque un acto de liquidación porque el TS ha sentado jurisprudencia en contra del criterio que venía manteniendo. Conviene recordar que en bastantes ocasiones la Administración no ha tenido más remedio que cambiar de criterio ante la aparición de jurisprudencia contraria a sus posiciones e, incluso, a reconocer ese cambio de criterio en resoluciones administrativas" (GARCÍA NOVOA, C., La revocación en la Ley General Tributaria, ob. cit., págs. 57 y 58).*

**67)** *Señala concretamente GARCÍA NOVOA, C., La revocación en la Ley General Tributaria, ob. cit., pág. 58, refiriéndose a esta segunda circunstancia, lo siguiente: "También podemos preguntarnos, ¿qué podría impedir que en el ejercicio de potestades no regladas la Administración reinterpretase, no la norma, sino el interés público, acordando, por ejemplo, la revocación de un acto en el que se deniega un aplazamiento o una compensación? Se puede afirmar que ello sería una expresión de la revocación por razones de oportunidad y entender que las razones de oportunidad deben ser absolutamente descartadas del ámbito tributario (...). No son extraños los supuestos en que se atribuye a la Administración una capacidad de ponderación del interés tutelado por la norma tributaria, que no es otro que la realización del crédito tributario (...). De igual manera, la correcta apreciación de interés público puede aconsejar la revocación de un acto de liquidación si de modo sobrevenido se percibe una discordancia de tal acto con esas exigencias de interés público que, recordémoslo, son las que fundamentan la atribución a la Administración de todas las potestades en materia tributaria. Por tanto, la posibilidad de la Administración de revocar también se basaría en facultades administrativas de ponderación del interés público".*

tamente difícil precisar qué “circunstancia sobrevenidas” pueden llegar a justificar la remoción de un acto en materia tributaria. A nuestro juicio, deberá tratarse de circunstancias posteriores al acto y que aconsejen la revocación desde el punto de vista de la justicia o de la equidad.

De entrada la Ley exige que se realice una consideración singular de cada supuesto en aras de evitar una eventual aplicación generalizada y universal de esta facultad. Por otra parte, y al margen de la concurrencia de los presupuestos analizados, conviene no olvidar que el legislador se está refiriendo a la improcedencia como criterio necesario para justificar el ejercicio de la facultad revocatoria. Y la apreciación de esta “improcedencia”, entendida como inadecuación del mantenimiento de una situación ante nuevas circunstancias, deberá quedar vinculada al interés público y a la propia legalidad, dado el carácter reglado de la potestad tributaria.

Siguiendo a CHECA GONZÁLEZ<sup>68)</sup> cabe señalar que estas circunstancias sobrevenidas mediante las cuales se pone de manifiesto la improcedencia del acto dictado en su día por la Administración podrán ser tanto fácticas (siempre que ya existiesen en el instante del devengo del tributo y no en otro anterior o posterior al mismo, y no siendo en él conocidas o, aun siéndolo, si fueron incorrectamente apreciadas), como de carácter jurídico.

Ciertamente podría llegar a pensarse que, *a priori*, la norma limita dichas circunstancias a aquellas de carácter puramente fáctico, es decir, a hechos que se han producido con posterioridad a la adopción del acto. Ahora bien tratándose, por ejemplo, de un acto de liquidación, la admisibilidad de estos nuevos hechos dependerá del fenómeno del devengo ya que, tal y como establece el art. 21.1 de la LGT, es la fecha de devengo la que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley

reguladora de cada tributo disponga otra cosa.

Podría considerarse, en consecuencia, que aquellas circunstancias fácticas anteriores o posteriores al instante del devengo son irrelevantes a efectos de contar con la entidad suficiente como para poder fundamentar el ejercicio de la facultad revocatoria, incluso en los llamados tributos “no instantáneos”. Únicamente cabría la admisibilidad de dichas nuevas circunstancias en relación con el momento del devengo lo que, en la práctica generalidad de los casos, significaría que las referidas circunstancias ya existían en dicho instante, con independencia de que no fuesen conocidas o que no resultasen correctamente apreciadas.

Por otra parte parece lógico pensar que la producción de nuevos hechos habrá de quedar suficientemente acreditada, debiendo constar en los documentos oportunos. En numerosas ocasiones, más que tratarse de hechos completamente nuevos, lo que tendrá lugar será el conocimiento sobrevenido de circunstancias que, de haber sido conocidas por la Administración al tiempo de dictarse el acto de que se trate, hubieran determinado la producción de un acto de contenido diverso. En palabras de PALAO TABOADA, “se trataría de circunstancias que no son nuevas, pero lo que si es nuevo es su conocimiento”.<sup>69)</sup>

Tal y como acabamos de indicar, además de las circunstancias puramente fácticas, también pueden poner de manifiesto la improcedencia del acto ciertas circunstancias jurídicas, si bien la relevancia de estas últimas quedaría limitada por la exigencia de que afecten a una situación jurídica particular.

Pues bien, sobre la base de las anteriores consideraciones podríamos aludir en primer lugar a aquellas sanciones firmes que hubiesen quedado sin causa. Nos referimos concretamente a aquellos ca-

<sup>68)</sup>CHECA GONZÁLEZ, C., “Procedimientos especiales de revisión”, *ob. cit.*, pág. 451.

sos en los que, habiendo devenido firme la sanción, el obligado interpone recurso frente a la liquidación de la que derivan, resultando el mismo estimado. En otras palabras, tiene lugar una acreditación, a posteriori, de que la sanción en cuestión resultaba indebida, no habiendo transcurrido todavía el plazo de prescripción. En estas situaciones tendría lugar la anulación en vía administrativa o judicial de una liquidación tributaria respecto del acto de imposición de una sanción por una infracción relacionada con la deuda liquidada, originándose así un procedimiento y un acto distinto.<sup>70)</sup>

En esta misma línea, podría resultar admisible la revocación de una sanción por haberse dictado previamente un acto anulatorio de la liquidación tributaria de la que traía su causa.

Al mismo tiempo deberemos incluir los casos de resultados lesivos para los contribuyentes a consecuencia de la descoordinación existente entre los distintos órganos administrativos. Piénsese por ejemplo en los supuestos de incompatibilidad entre el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD), en aquellos casos en los que ambos impuestos resultan exigidos simultáneamente por las dos Administraciones implicadas (la estatal y la autonómica). Dadas estas situaciones el recurso interpuesto frente a una de las dos liquidaciones deberá poner de relieve la improcedencia de su exigencia o la del otro impuesto alternativo anteriormente ingresado, debiendo en este último

<sup>69)</sup>PALAO TABOADA, C., "El procedimiento de revisión y de reclamación de actos tributarios" *ob. cit.*, pág. 255.

<sup>70)</sup>Esta primera posibilidad es analizada con escepticismo por SANTAMARÍA ARINAS, R. J., "La reforma del artículo 105.1 de la LPC y la revocación de los actos administrativos", *ob. cit.*, págs. 457 y ss, al estimar que la revocación de actos desfavorables sólo resulta posible por motivos de legalidad. A juicio de este autor, "la revocación por motivos de oportunidad tropieza con los límites genéricos del art. 106 de la LRJAPPAC".

caso revocarse la liquidación originaria que ya hubiese alcanzado firmeza.

Precisamente el art. 62.8 de la LGT se orienta a la resolución de estos problemas en lo relativo al pago de ambas deudas. Dispone el citado precepto que "el ingreso de la deuda de un obligado tributario se suspenderá total o parcialmente, sin aportación de garantías, cuando se compruebe que por la misma operación se ha satisfecho a la misma u otra Administración una deuda tributaria o se ha soportado la repercusión de otro impuesto, siempre que el pago realizado o la repercusión soportada fuera incompatible con la deuda exigida y, además, en este último caso, el sujeto pasivo no tenga derecho a la completa deducción del importe soportado indebidamente".

Nótese como la solución prevista pasa por la suspensión de la nueva liquidación siempre que se acredite que se ha satisfecho o soportado la repercusión del otro tributo. Dicha suspensión posibilitaría no pagar ni garantizar la deuda mientras se sustancian los correspondientes recursos. No obstante termina precisando el citado precepto que "reglamentariamente se regulará el procedimiento para la extinción de las deudas tributarias a las que se refiere el párrafo anterior y en los casos en que se hallen implicadas dos Administraciones tributarias, los mecanismos de compensación entre éstas". De este modo parece dar a entender el legislador que la norma reglamentaria va a prever un procedimiento en el que el obligado no tenga que ingresar el nuevo tributo en caso de desestimación del recurso, pudiendo ser ésta satisfecha o compensada entre las dos Administraciones interesadas.

Asimismo podría aludirse a aquellos supuestos en los que se producen divergencias de tratamiento en distintas fases del procedimiento tributario en sentido amplio, ya sea entre la de recaudación y liqui-

dación (caso de providencias de apremio firmes cuando posteriormente se anulan las liquidaciones), o bien entre liquidaciones según padrón que con posterioridad alcanzan firmeza y los datos censales que resultan finalmente anulados.<sup>71)</sup>

Cabe no obstante plantearse hasta qué punto este motivo de revocación adquiere un carácter necesario<sup>72)</sup>. Piénsese que los dos casos reseñados podrían reconducirse a la existencia de una infracción grave del ordenamiento jurídico. Porque la vulneración que se produce en aquellos supuestos en los que se exige una sanción por impago de un tributo cuando no existe obligación legal de ingresarlo constituye una infracción grave. Y lo mismo puede decirse de los casos en los que se produce una discordancia entre el mandato de la norma y el contenido del acto administrativo habiéndose liquidado un tributo sin haberse realizado el hecho imponible.<sup>73)</sup>

Y tampoco podríamos descartar, por ejemplo, la revocación de una liquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS) con la finalidad de proceder a dictar otra nueva practicando un ajuste por operaciones vinculadas cuando, con posterioridad, se hubiese dictado una liquidación con un ajuste en la otra parte de la operación, adquiriendo así los ajustes por operaciones vinculadas un carácter bilateral.

<sup>71)</sup>Realmente, más que ante una revocación, en este último caso estaríamos ante una anulación automática en ejecución de la resolución anulatoria, ya que los actos de ejecución no tienen causa en sí mismos y sí, en cambio, en otros anteriores declarativos, quedando automáticamente sin efecto aquéllos al anularse estos.

<sup>72)</sup>En este sentido sugiere PALAO TABOADA, C., "Procedimientos especiales de revisión", ob. cit., pág. 600, que "es posible (...) que los redactores de la enmienda estuviesen pensando, más que en circunstancias auténticamente sobrevenidas, en circunstancias existentes al tiempo de dictarse el acto, pero no conocidas ni por la Administración ni por el interesado hasta después de este momento. Si éste las conocía pero no las alegó tempestivamente es inadmisibles, por obvias razones, la revocación. La prueba de este desconocimiento no es evidentemente nada fácil. En cualquier caso, admitir la revocación en este caso supone interpretar muy extensivamente el texto de la norma"

### II.3.1 Tratamiento de aquellas actuaciones que resultan incididas por la aparición de nuevas sentencias o por cambios jurisprudenciales.

Tal y como señalamos con anterioridad, tradicionalmente las nuevas sentencias o los cambios jurisprudenciales no podían amparar ni la revisión del art. 154.b) de la antigua LGT ni el recurso extraordinario de revisión motivado por la aparición de nuevos documentos, ya que la sentencia no tenía la consideración de "prueba de un hecho". Sin embargo, tras la modificación operada por la Ley 58/2003, un cambio jurisprudencial podría estimarse como "circunstancia sobrevenida" a efectos de que la Administración pudiera revocar los actos anteriores similares firmes, no habiendo prescrito todavía el derecho a la devolución.<sup>74)</sup>

Así las cosas, dada una situación en virtud de la cual la jurisprudencia reiterada del TS proceda a fijar de manera incontestable un criterio contrario a actuaciones administrativas, la Administración podría en estos casos revocar aquellos actos administrativos disconformes con la interpretación definitiva de la norma, siempre lógicamente con el límite del respeto de los actos confirmados por sentencia judicial firme y de las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído reclamación económico-administrativa, los cuales no pueden ser objeto de revocación, tal y como establecen los apartados 2 y 3 del art. 213 de la LGT.

<sup>73)</sup>Incluso la propia jurisprudencia estima que en este último supuesto no sólo existe una infracción grave de Ley, sino también manifiesta.

Por otra parte, tampoco cabría descartar la aplicación de la revocación por el surgimiento de una nueva doctrina jurisprudencial favorable a la posición del contribuyente, debiendo entender por “doctrina jurisprudencial” a este respecto, no ya sólo la doctrina legal sino, en definitiva, cualquier criterio consolidado en pronunciamientos de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia o de los Juzgados de lo Contencioso.

Son concretamente razones de justicia y de estricta igualdad las que deben permitir la revocación por aplicación de una nueva doctrina jurispuden-

**74)** Véase GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., págs. 51 y ss., quien considera que tampoco cabría descartar la revocación por la emanación de una consulta vinculante de la propia Administración a través de la cual se acoga una posición favorable a los intereses del obligado tributario, o por la existencia de una doctrina reiterada del TEAC (máxime si tenemos en cuenta que, a tenor de lo dispuesto en el art. 239.7 de la LGT, la doctrina que de modo reiterado establezca dicho Órgano vincula a los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales y al resto de la Administración tributaria); en palabras del citado autor, “[...] entendemos que hay que catalogar como circunstancias sobrevenidas otras circunstancias de índole jurídica y no meramente fáctica. Sería el caso de una consulta vinculante de la propia administración en un sentido favorable al contribuyente [...] También la reiteración de la doctrina del TEAC, apreciada a partir de un número razonable de resoluciones coincidentes, legítima a proceder a la revocación, siempre que, como señala el propio art. 239.7, se haga constar expresamente que la revocación se funda en tal doctrina reiterada”. Este mismo criterio fue defendido con anterioridad por el autor en “Las posibilidades de la revocación del art. 219 de la LGT de 2003”, *Jurisprudencia Tributaria*, tomo I, 2004, pág. 2162. Igualmente MARTÍNEZ LAFUENTE, A., “La cuestión terminológica en la nueva Ley General Tributaria”, *Impuestos*, tomo II, 2004, págs. 290 y ss, admite que “la Resolución o Sentencia posteriores al acto administrativo de cuya revocación se trate será lo que permita constatar la improcedencia, lo cual permitirá poner en funcionamiento el instituto de la revocación, siempre que concurran los demás requisitos contemplados en la norma”. En un sentido contrario se pronuncia, sin embargo, PALAO TABOADA, C., “Procedimientos especiales de revisión”, ob. cit., pág. 601, exponiendo la siguiente argumentación: “la admisión de tal posibilidad obligaría, para respetar el principio de igualdad (límite expreso a la revocación ex art. 219.1.pfo.2º), a revisar todos los actos en los que dicho criterio se hubiese aplicado. Esto significaría dejar en suspenso la eficacia del acto durante el plazo de prescripción durante el cual es posible la revocación, originándose una intolerable inseguridad jurídica. No se ha llegado a tanto, ni siquiera, como es sabido, en relación con las sentencias del Tribunal Constitucional. Evidentemente no será posible a fortiori la revocación por un mero cambio de criterio del órgano que dictó el acto”.

cial, pudiendo extender aquélla a todas las situaciones que resulten idénticas. Por lo que respecta a las primeras, conviene no olvidar que las motivaciones de justicia material son las que terminan por adecuar los pronunciamientos administrativos a la doctrina jurisprudencial, especialmente en aquellos casos en los que dicha doctrina determina la anulación de una disposición administrativa general. Y, en cuanto a las razones de igualdad, estas obligan a proporcionar un trato semejante a todas las situaciones iguales.

Desde nuestro punto de vista la igualdad exige que si se revoca un acto por la aparición de una nueva doctrina jurisprudencial, deban someterse al mismo tratamiento todas aquellas situaciones que resulten comparativamente iguales. Y ello no tiene por qué desmerecer a una utilización adecuada de la figura de la revocación, ya que constituye una consecuencia de la propia exigencia contenida en el art. 219 de la LGT, al amparo de la cual la revocación no debe resultar contraria al principio de igualdad.**75)**

La revocación por aparición de jurisprudencia sobrevenida representa, además, una consecuencia derivada de la función que se ha pretendido otorgar a la revocación como instrumento al servicio de la reducción de la litigiosidad. En efecto, existiendo recursos o reclamaciones en curso la aparición de sentencias de los tribunales de justicia debe servir para que la propia Administración adquiera conciencia de la necesidad de modificar sus criterios, evitando así la prolongación del conflicto. Y nada debe impedir que se califique a dicha jurisprudencia como una circunstancia sobrevenida que viene a poner de manifiesto la necesidad de revocación.

Al mismo tiempo la revocación podría ser empleada para instrumentar el cambio o la unificación del criterio administrativo por los órganos superiores de la Administración. Dicho de otro modo, la Administración podría motivadamente, y por razones vinculadas a la legalidad, modificar el criterio seguido en casos anteriores. E incluso podría optar, con la finalidad de evitar resultados poco equitativos y la consiguiente litigiosidad que pueda llegar a derivarse de los mismos, por eliminar los actos administrativos dictados antes de dicha unificación de criterios que resulten contrarios a ella.

### II.3. 2 Supuestos en los que tiene lugar la anulación de disposiciones reglamentarias.

Una situación similar se plantea en relación con los supuestos de anulación de disposiciones reglamentarias, donde también podría aparecer un criterio jurisprudencial hasta entonces ignorado por la Administración autora del acto. Como es sabido el art. 102.4 de la Ley 30/1992 mantiene subsistentes los actos dictados en aplicación de la misma que hubiesen ganado firmeza. Y si bien en aquellos casos en los que se aprecie nulidad de pleno derecho del acto administrativo de aplicación cabrá siempre la posibilidad del ejercicio de la acción de nulidad, sin límite alguno de plazo, originándose la anulabilidad la técnica de la revocación podría llegar a ser aplicable, no ya sólo siendo el acto en cuestión firme, sino también en el supuesto de que estuviese siendo recurrido.<sup>76)</sup>

Téngase presente además lo dispuesto por el art.

<sup>75)</sup>Puesto que el límite de la igualdad en el ejercicio de la revocación sólo impide una revocación acordada para un obligado que no se hiciese extensiva a otros actos idénticos, la aparición sobrevenida de jurisprudencia obligaría a revisar todas las situaciones semejantes. Y lo que resulta exigible a este respecto es que las circunstancias sobrevenidas afecten a una situación singular, no impidiéndose en consecuencia que se revoquen todas las situaciones singulares idénticas.

73 de la LRJ-PAC, de conformidad con el cual “Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente”. El citado precepto viene a proporcionar así un supuesto de aplicación de la revocación para el caso de la anulación de una norma que dé cobertura a una sanción no ejecutada completamente, tal y como tuvo oportunidad de precisar el Informe de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado de 28 de febrero de 2002. En resumen, en determinadas circunstancias, y con pleno respeto al principio de igualdad, podría quedar justificada la revocación de actos que devienen sobrevenidamente improcedentes.

### II.3.3 Situaciones afectadas por un determinado cambio legislativo.

¿Que sucede en los supuestos de cambios legislativos? En este caso la situación sería distinta, excepto si la Administración optase por llevar la retroactividad de las normas sancionadoras más allá de lo admisible en la generalidad de supuestos (caso de las sanciones no firmes), proyectándola asimismo sobre las sanciones firmes, a pesar de no haberse superado el plazo de devolución del ingreso indebido. En este último supuesto el ingreso en cuestión no sería realmente indebido, dado que la normativa anterior resultó infringida, tratándose en consecuen-

<sup>76)</sup>En este último caso podría propiciarse una satisfacción extraprocesal antes de que se dictara la correspondiente sentencia la cual, casi con total seguridad, sería favorable al administrado que recurre y que comprueba como su posición se ha visto reforzada por la anulación de la disposición general aplicada. Y, siendo el acto firme, permitiría a la Administración la posibilidad de apreciar la oportunidad de tratar de manera homogénea a todos los perjudicados por el error normativo. Este vendría a ser el supuesto más frecuente de una anulación por razones de fondo ya que, tratándose de la anulación de un reglamento por defectos de forma, parece más lógico pensar que no ha de revocarse un acto por razones que no son de justicia material en el sentido estricto.

cia de una revocación fundada exclusivamente en razones de oportunidad que habría que rechazar si no estuviese acompañada de cualquiera de las causas de legalidad expresamente previstas.

Por otra parte, ¿tendrían cabida dentro de este segundo motivo las infracciones de normas de procedimiento? En nuestra opinión parece claro que no, ya que únicamente aquellas que originan indefensión quedan recogidas como causa de revocación en el tercer motivo, que a continuación será analizado. El resto no podrán servir del fundamento para el ejercicio de esta potestad.<sup>77)</sup>

Desde nuestro punto de vista es la mención al carácter “manifiesto” de la infracción la que, de alguna manera, respalda la introducción de este segundo motivo de revocación. Y es que puede llegar a suceder que ambas infracciones graves no resulten apreciables en el momento de dictar el acto tributario, mostrándose posteriormente a la luz de una labor interpretativa de carácter más o menos complejo desarrollada por los órganos revisores administrativos o judiciales.

En cierta medida podríamos afirmar que este segundo motivo de revocación representa una ampliación de la causa anterior, que incluye supuestos adicionales de infracciones graves no manifiestas. De esta opinión se muestra partidario RODRÍGUEZ MÁRQUEZ <sup>78)</sup>, para quien “*dada la vaguedad de la redacción del precepto, que sólo exige que la improcedencia sea descubierta por “circunstancias sobrevenidas”, dicha ampliación puede ser considerable*”.

Así las cosas tales circunstancias no sólo podrían

<sup>77)</sup>Tan sólo podría suscitarse alguna duda en el supuesto de que se admitiese la tramitación por esta vía de una revocación por nulidad derivada de la ausencia absoluta de procedimiento, debido a la gravedad que el legislador otorga a dicho vicio. En la práctica, sin embargo, la ausencia absoluta de procedimiento dará lugar, en la mayoría de los casos, a indefensión, con lo que pasaría a tener cabida dentro de la causa tercera, de carácter esencialmente procedimental.

estar integradas por resoluciones administrativas o judiciales tributarias, sino también procedentes de otros ámbitos de la Administración o de otros órdenes judiciales, e incluso por la aparición de documentos o de otros elementos probatorios con anterioridad desconocidos.<sup>79)</sup>

¿Podría fundamentarse el recurso a la revocación por razones de “equidad”? En principio la Ley 58/2003 no se refiere en ningún momento a la equidad, ni siquiera a propósito de la configuración de los límites a los que ha de quedar sometida la revocación en materia tributaria.<sup>80)</sup>

No parece, sin embargo, que de este silencio normativo pueda extraerse un rechazo de la revocación por razones de equidad, ya que conviene diferenciar a este respecto entre los fundamentos de la revocación, al amparo de los cuales ésta ha de llevarse a cabo por motivos de legalidad (suprimiéndose así todo acto que resulte contrario a la ley o al reglamento, o que tenga lugar por razones de oportunidad o de equidad), y los efectos que pueden llegar a derivarse del ejercicio de la revocación que, en ningún caso, podrá vulnerar el ordenamiento jurídico o la equidad.

En cambio, quizás el rechazo a la revocación basada en la equidad sí que podría fundamentarse

<sup>78)</sup>RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyentes?*, ob.cit., pág. 198.

<sup>79)</sup>No estimamos, sin embargo, que puedan encajar dentro de las previsiones de aplicación de una potestad como la revocación los criterios establecidos en los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio o la doctrina emanada por la Sala especial para la unificación de doctrina. Piénsese que las circunstancias sobrevenidas previstas en el art. 219 de la LGT han de afectar a una situación particular, a saber, la incidida por la remoción del acto en que consiste la revocación. Y, en los recursos extraordinarios de alzada, ha de respetarse la situación jurídica individual creada. Por otra parte, si ya las situaciones individuales no pueden verse alteradas con motivo de la aplicación de estos recursos, mucho menos podrán quedar afectadas por la eficacia vinculante que deriva de las resoluciones para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina. En ningún caso dicha eficacia puede servir de fundamento a la revocación.

en los propios límites de la revocación ya que, tal y como establece el art. 219.1 de la LGT, ésta no puede constituir una dispensa o un privilegio ni puede ser contraria al ordenamiento jurídico. Habría que plantearse por tanto hasta qué punto el ejercicio de la revocación fundamentada en razones de equidad no constituye una vulneración de la norma positiva.

De cualquier manera, lo que no admite ninguna duda es que para que pueda apreciarse que las causas jurídicas sobrevenidas sirven de fundamento a la revocación (al resultar el acto dictado improcedente), dichas causas han de afectar a una situación jurídica particular. No cabe acudir al instituto de la revocación como consecuencia de la aparición sobrevenida de normas de carácter general tales como leyes o reglamentos, así como en aquellos otros supuestos en los que la LGT establece criterios doctrinales interpretativos de carácter vinculante para el conjunto de la Administración tributaria (caso, por ejemplo, de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio del art. 242.4 LGT o de la doctrina emanada de la Sala especial para la unificación de doctrina a la que se refiere el art. 243.5 de la Ley).<sup>81)</sup>

#### II.4. Análisis específico de los supuestos de indefensión.

Tal y como hemos tenido oportunidad de precisar al analizar las anteriores causas de revocación contenidas en el art. 219 de la Ley 58/2003, las denominadas infracciones no sustantivas derivadas de normas procedimentales quedan, en principio, excluidas de aquéllas. Ahora bien, dentro del ámbito del Derecho Administrativo existen determinados vicios procedimentales que resultan cualificados a

<sup>80)</sup>Una situación distinta se plantea, en cambio, en el ámbito de la LRJ-PAC, cuyo art. 106 dispone que no cabe acudir a las facultades de revisión cuando su ejercicio resulte contrario a la equidad.

estos efectos, con independencia de que la mayoría de ellos representen meras irregularidades no invalidantes, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 63.2 de la Ley 30/1992. Así, por ejemplo, detenta la categoría de vicio de nulidad de pleno derecho la ausencia de todo tipo de procedimiento (art. 62.1.e) de la Ley 30/1992). Y en una situación similar se encontrarían aquellos vicios de forma que originan únicamente la anulabilidad (art. 63.2 de la citada Ley 30/1992). Es más, uno de estos vicios (la producción de indefensión) queda recogido en el art. 219 de la LGT 2003 como causa de revocación.

En efecto el art. 219 de la Ley 58/2003 posibilita la revocación cuando, en la tramitación de un concreto pronunciamiento, se hubiere producido indefensión de los interesados. Nos hallamos en este caso ante un motivo de revocación ciertamente innovador dada la concepción dogmática sobre la que se fundamenta, que no es otra que la existencia de un derecho de defensa ante la Administración distinto del contemplado en el art. 24 de la Constitución.

De entrada hemos de preguntarnos si no se trata de un supuesto redundante con el primero de los establecidos en el art. 219 de la LGT. Piénsese que un resultado tan grave como es la indefensión del interesado en un procedimiento administrativo podría constituir un supuesto reconducible a la infracción manifiesta de ley. Incluso, como tendremos ocasión de analizar a continuación, podría llegar a subsumirse dentro de los casos de nulidad de pleno derecho, en la medida en que la indefensión acredite la falta de procedimiento.

<sup>81)</sup>Téngase presente que, en el caso de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, se ha de respetar la situación jurídica individual creada, que no puede verse alterada como consecuencia de estos recursos. E idéntica situación se produce, incluso con una mayor firmeza, en el supuesto de las resoluciones dictadas para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina. Pues bien, esta eficacia no puede servir para fundamentar una hipotética revocación.

Otra de las cuestiones que suscita este último motivo de impugnación es la relativa a si deben incluirse o no dentro del mismo aquellos supuestos en los que se ha producido indefensión cuando esta adquiere relevancia constitucional, esto es, si deben o no formar parte del mismo aquellas situaciones en las que el acto en cuestión vulnera el art. 24 CE, constituyendo causa de nulidad de pleno derecho, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado a) del art. 217 LGT. Si así fuere, es decir, si la respuesta fuese afirmativa, la Administración podría revocar el acto de gravamen o, en su caso, iniciar la vía de la revisión de oficio de la nulidad de pleno derecho. En cambio, si estimamos que no, la revocación habría de limitarse a aquellos supuestos en los que la indefensión representa un mero vicio de anulabilidad, tal y como establece el art. 63.2 de la LRJ-PAC, en virtud del cual *“el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a indefensión de los interesados”*.

Por nuestra parte consideramos que la revocación debe ser aplicable en ambos supuestos, máxime teniendo en cuenta las dificultades que pueden llegar a plantearse a la hora de precisar la naturaleza concreta del vicio en que incurre el acto. De hecho, la propia Ley en ningún momento procede a diferenciar entre uno y otro supuesto.

Por otra parte, a pesar de que el enunciado del precepto se refiera tanto a los actos de aplicación de los tributos como de imposición de sanciones, parece claro que son las indefensiones originadas en el ámbito de los procedimientos sancionadores aquellas que gozan de una cualificación mayor ex art. 24 CE. Y es que, en la medida en que las infracciones administrativas detentan idéntica naturaleza que las penales, la eventual indefensión que pueda plantearse en un procedimiento sancionador adquiere asimismo trascendencia constitucional, al

igual que sucede con aquella que tuviese lugar dentro de un proceso penal. Estaríamos en estos casos ante la infracción de un derecho susceptible de amparo constitucional, lo que constituye una causa de nulidad de pleno derecho y no de anulabilidad.

De cualquier manera, en la práctica, parece lógico pensar que, dada la gravedad de la infracción cometida en estos supuestos sobre las normas procedimentales, la mayor parte de estas situaciones quedarán subsumidas dentro de los supuestos de nulidad de pleno derecho, ya sea el de la letra a) del art. 217 LGT (relativa a aquellos actos que lesionan los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional), o el contenido en la letra e) de dicho precepto (que alude a los actos dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido). Y, no siendo así, dado que la indefensión constituirá, casi con total seguridad, una infracción del ordenamiento jurídico susceptible de originar la anulabilidad del acto, este podrá ser revocado en beneficio del interesado, siempre y cuando la ilegalidad resulte manifiesta.

#### II.4.1 La concepción de la indefensión como vulneración del derecho de defensa ante la Administración.

Como es sabido la regla general a la hora de analizar la invalidez de los actos administrativos es la de negar valor alguno a la forma como institución jurídica. Ésta ha de ser contemplada desde una perspectiva funcional tal que permita considerar el vicio de forma como irrelevante en aquellos supuestos en los que la decisión en cuanto al fondo hubiese sido idéntica en caso de observarse rigurosamente el procedimiento.<sup>82)</sup>

Sin lugar a dudas esta concepción quedaba reflejada en la interpretación de uno de los motivos que, de acuerdo con lo establecido en el art. 63.2

de la LRJ-PAC, originan la anulabilidad por defecto de forma: la indefensión. Si bien en principio ésta sólo se produce cuando el ciudadano ha sido privado de su derecho a defenderse ante una actuación de la Administración, lo cierto es que la indefensión provocada en vía administrativa deviene intrascendente en aquellos casos en los que los medios de defensa han podido ejercerse ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Dentro de la doctrina administrativista se ha venido poniendo de manifiesto la insuficiencia de la tutela judicial efectiva en un Estado de Derecho afirmándose que, si bien ésta se presenta como una garantía fundamental e ineludible, no es bastante.

¿Debe aplicarse la garantía prevista en el art. 24 CE en el ámbito administrativo? PARADA VÁZQUEZ <sup>83)</sup> defiende esta posibilidad al afirmar que “hay que insistir en que la prohibición constitucional de toda clase de indefensión se refiere a todos los poderes públicos y, por ello, debe regir también en los procedimientos y actos administrativos por mandato de los arts. 24 y 106 de la Constitución”. Lógicamente ello supondría estimar que la indefensión a que se refiere el art. 63.2 de la LRJ-PAC debe dar lugar, no a la anulabilidad (tal y como señala la norma), sino a la nulidad o inexistencia del acto administrativo.

Dentro de nuestra doctrina también GARCÍA AÑOVEROS<sup>84)</sup> se ha pronunciado a favor de que el derecho a la utilización de los medios de prueba necesarios para la defensa contemplado en el art. 24.2 CE rija no sólo en la fase jurisdiccional, sino también en la administrativa. Tal y como pone de manifiesto el citado autor, buena prueba de ello es

<sup>82)</sup>Véase FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *La doctrina de los vicios de orden público*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1970, pág. 161, quien afirma que “los defectos formales sólo darán lugar a la invalidez del acto administrativo si impiden al juez valorar la corrección de la decisión impugnada”.

la existencia de una regulación expresa sobre la prueba en los procedimientos tributarios.

Un criterio similar es defendido por PITA GRANDAL <sup>85)</sup> para quien “decir que los derechos que contempla el art. 24 CE sólo son ejercitables en vía jurisdiccional sería tanto como decir que la Administración puede actuar de espaldas a la ley y al Derecho”. Sostiene por tanto la autora que los derechos del art. 24 CE se encuentran en el ordenamiento jurídico precisamente para ser atendidos, no sólo por los Tribunales cuando se produce su violación, sino también por la Administración tributaria, cuando actúa el Derecho.

Para TEJERIZO LÓPEZ <sup>86)</sup> el hecho de que existan múltiples circunstancias ya precisadas en vía administrativa que no pueden ser discutidas posteriormente en el ámbito judicial (caso, por ejemplo, de los hechos aceptados en un acta de conformidad) constituye un argumento importante a la hora de defender la aplicación del art. 24 CE en los procedimientos tributarios.

Parece claro por tanto que la aplicabilidad del art. 24 CE en los procedimientos tributarios permitiría hacer frente a una eventual indefensión originada en dicho ámbito a través de la vía del recurso de amparo. A pesar de ello nuestra jurisprudencia constitucional viene rechazando la existencia de

<sup>83)</sup>PARADA VÁZQUEZ, R., *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Estudio, comentarios y texto de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, ob. cit., pág. 289.

<sup>84)</sup>GARCÍA AÑOVEROS, J., “Aspectos constitucionales del derecho a la prueba en el ámbito tributario”, en la obra colectiva *Estudios sobre la Constitución Española (Homenaje a E. García de Enterría)*, tomo V, Civitas, Madrid, 1991, pág. 4031.

<sup>85)</sup>PITA GRANDAL, A. M., *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 67 y ss.

<sup>86)</sup>TEJERIZO LÓPEZ, J. M., “El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 82, 1994, pág. 268.

una conexión entre la garantía consagrada en el art. 24 CE y el procedimiento administrativo, a excepción del sancionador.

De este modo se estima que el término “indefensión” no se identifica aquí con su acepción constitucional del art. 24 de la Norma Fundamental, la cual sólo resultaría aplicable a la producida en los procesos judiciales y, por extensión, a los procedimientos administrativos sancionadores. En cambio dentro del ámbito tributario dicho concepto sólo sería aplicable en su sentido constitucional a los procedimientos sancionadores tributarios en el supuesto de que vulnerase alguna de las garantías constitucionales asociadas a dichos procedimientos, tales como la denegación inmotivada y arbitraria de la prueba, la falta de comunicación de los hechos imputados, la ausencia de trámite de audiencia, etc.

Con carácter general en los procedimientos administrativos tributarios no sancionadores la indefensión, al igual que sucede con el procedimiento administrativo común, se suele identificar como vicio de legalidad con aquella situación en que se prescinde de trámites esenciales del procedimiento que impiden al interesado conocer minimamente el contexto de su situación jurídica, de manera tal que no puede aportar los elementos probatorios en beneficio de sus intereses o que le impiden tener base suficiente para realizar alegaciones. Y a dichas situaciones podría equipararse, además, la omisión del propio trámite de audiencia en aquellos supuestos en los que se logra acreditar que, de haberse podido utilizar, la decisión administrativa hubiera sido distinta.

Así, por ejemplo, señala el Tribunal Constitucional en su Sentencia 48/1984, de 25 de abril, anteriormente citada, que “(...) En el contexto del art. 24 de la Constitución la indefensión se caracteriza por suponer una privación o una limitación del dere-

cho de defensa que, si se produce por vía legislativa, sobrepasa el límite del contenido esencial prevenido en el art. 53 y si se produce en virtud de concretos actos de los órganos jurisdiccionales, entraña mengua del derecho de intervenir en el proceso en el que se ventilan intereses concernientes al sujeto”.

Unos años más tarde, en su Sentencia 175/1987, de 4 de noviembre, volvió a reiterar el intérprete supremo de nuestra Constitución que “(...) Debe tenerse en cuenta que la indefensión ha de ser entendida como una limitación de los medios de defensa producida por una indebida actuación de los órganos judiciales, por lo que no puede ser alegado el art. 24.1 frente a actuaciones de la Administración”.<sup>87)</sup>

Nótese por tanto como el Tribunal Constitucional acomete la construcción de un concepto constitucional de la indefensión de carácter eminentemente formal, fundamentado en la ausencia de ciertos trámites o en la concurrencia de determinadas incidencias en los procesos jurisdiccionales. Se configura así a la indefensión como una clarísima vulneración entre el derecho a la defensa y la consiguien-

<sup>87)</sup>Debe precisarse no obstante que, inicialmente, en la anteriormente citada Sentencia 48/1984, de 25 de abril, el propio Tribunal Constitucional se encargó de aclarar que “el concepto de indefensión que deriva del art. 24 CE no tiene por qué coincidir enteramente con la figura jurídico-procesal de la indefensión”. Incluso en su Sentencia 90/1985, de 22 de julio, admitió el intérprete supremo de nuestra Constitución la aplicación del citado precepto fuera de los procesos judiciales lo que, de alguna manera, posibilitaba que, paralelamente al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y a su configuración en la doctrina del Tribunal Constitucional, resultase posible referirse a un derecho a la defensa frente a la Administración, especialmente significativo tratándose de procedimientos administrativos que culminan en actos de gravamen. Con posterioridad, sin embargo, la Sentencia 205/1990, de 13 de diciembre, definió la tutela judicial efectiva como “un derecho de prestación exclusivamente jurisdiccional que sólo puede ser reclamado de Jueces y Tribunales ordinarios integrantes del Poder judicial y, paralelamente, dispensado en el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado. La pretensión de aplicar este derecho a otros hechos diferentes de los indicados resulta inadmisibles por razón de los sujetos frente a los que se reclama esa tutela, dado que no son órganos que posean naturaleza jurisdiccional”.

te idea de indefensión con los procesos jurisdiccionales, que constituirían el ámbito normal en el que podría tener cabida la indefensión.

También el Tribunal Supremo descarta la referida posibilidad en su Sentencia de 11 de julio de 2003 cuando, ante la omisión del trámite de audiencia, rechaza la aplicación del motivo de nulidad previsto en el art. 62.a) de la LRJ-PAC, argumentando al respecto que *“el derecho a la defensa solo constituye un derecho susceptible de dicho remedio constitucional –refiriéndose al recurso de amparo– en el marco de un procedimiento sancionador (...) fuera de este ámbito sancionador, la falta de trámite de audiencia en el procedimiento administrativo e incluso la misma indefensión, si se produce, podrán originar las consecuencias que el ordenamiento jurídico prevea, pero no afectan a un derecho fundamental o libertad pública susceptible de amparo constitucional”*.<sup>88)</sup>

Ante esta situación desde diversos sectores de la doctrina se ha defendido la existencia en nuestro ordenamiento de un valor jurídico que impide que un sujeto pueda resultar perjudicado en sus derechos o intereses sin darle antes la posibilidad de defenderse.

Dicho valor jurídico presentaría dos manifestaciones concretas. De una parte, el denominado derecho a la tutela judicial efectiva que, como es sabido, adquiere un rango fundamental, gozando de la tutela que otorga el recurso de amparo y siendo exclusivamente aplicable en el proceso judicial y en los procedimientos administrativos sancionadores. Y,

<sup>88)</sup>Ya con anterioridad, en su Sentencia de 10 de octubre de 1990, el Alto Tribunal había configurado un concepto de indefensión cuyo ámbito propio y casi exclusivo lo constituían los procesos ante los tribunales y no el procedimiento administrativo, ni siquiera el procedimiento económico-administrativo. Concretamente en dicho pronunciamiento rechazó el TS la aplicación del concepto de indefensión al procedimiento económico-administrativo; y ello a pesar del modo cuasi-jurisdiccional que manifiestan en su actuación los tribunales económico-administrativos.

de otra, el derecho de defensa ante la Administración, que tan sólo pretende garantizar que los entes públicos, en aquellos casos en los que dicten actos de gravamen (no sólo sancionadores) susceptibles de provocar un perjuicio a los particulares, permitan a los ciudadanos alegar lo que resulte conveniente de cara a evitar una resolución que lesione sus derechos e intereses.<sup>89)</sup>

En todo caso ha de quedar clara la finalidad perseguida por este derecho de defensa ante la Administración. Lo que se pretende no es tanto evitar la indefensión material, que siempre se halla prohibida por el derecho a la tutela judicial efectiva, sino proporcionar a los administrados la posibilidad de impedir los perjuicios que pudiera causar a sus derechos o intereses un ejercicio indebido de las potestades administrativas.

¿Cuál es el fundamento del derecho de defensa ante la Administración? A priori dicho fundamento parece encontrarse en lo dispuesto en el art. 105.3 CE, precepto este que impone al legislador el deber de regular el procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando cuando proceda la audiencia del interesado, siempre que dicho procedimiento afecte a los derechos o intereses legítimos de los ciudadanos.<sup>90)</sup>

Ciertamente el citado precepto no garantiza siempre la audiencia y, con ello, la defensa, sino sólo “cuando proceda”. Ahora bien, conviene tener presente que la audiencia sólo tiene sentido cuando el procedimiento afecte a los derechos o intereses

<sup>89)</sup>En este sentido se han pronunciado, entre otros autores, PARADA VÁZQUEZ, R., “Art. 105”, en *Comentarios a las leyes políticas. Constitución Española de 1978*, tomo VIII, Madrid, 1985, pág. 300 y BELADÍEZ ROJO, M., *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 139. Señala este último autor que “en el seno del procedimiento administrativo los ciudadanos cuentan, evidentemente, con un derecho de defensa ante la Administración, el cual encuentra su fundamento básico y primordial, sin perjuicio de la existencia de otros de menor calado, en el art. 105.3 de la Constitución”.

legítimos de los administrados, pero no en otro caso. Esta es, a nuestro juicio, la única razón por la que el art. 105.3 CE no la prevé como obligatoria en la totalidad de los procedimientos administrativos.

Podemos afirmar en consecuencia que el art. 105.3 CE consagra el establecimiento de un derecho de defensa cuando la actividad administrativa resulta desfavorable para los interesados, es decir, tratándose de una actividad administrativa de gravamen. Este reconocimiento constitucional del derecho de defensa ha de diferenciarse además de aquel que resulta consagrado como derecho fundamental en el art. 24 CE. Y es que, si se pretendiese salvaguardar el mismo tipo de indefensión, terminaría resultando ociosa la mención recogida en el art. 105.3 CE.

Nos hallamos pues ante un derecho de defensa que no sólo pretende garantizar que la decisión se adopte disponiendo de todos los elementos de juicio necesarios para poder asegurar su corrección. Por el contrario su contenido se halla directamente relacionado con el debido respeto a la dignidad de la persona. En efecto el procedimiento administrativo, al tutelar la defensa de los administrados, ha de configurarse como un instrumento que propicie su

<sup>90</sup>*Sin lugar a dudas, una especial trascendencia adquiere a este respecto la omisión del trámite de audiencia. Refiriéndose a esta omisión el Consejo de Estado tuvo oportunidad de señalar en su Dictamen de 25 de abril de 1995 que la misma no provoca de modo automático la nulidad de pleno Derecho, siendo necesario al efecto llevar a cabo una ponderación de las consecuencias producidas por tal omisión. En esta misma línea afirma el TS en su Sentencia de 11 de julio de 2003, anteriormente citada, que "La falta de audiencia no es, por sí sola, productora de nulidad de pleno derecho, sino que sólo puede conducir a la anulación del acto en aquellos casos en los que tal omisión haya producido la indefensión material y efectiva del afectado por la actuación administrativa. Cuando la indefensión venga provocada por la ausencia de trámites esenciales que permitan hablar de una carencia de procedimiento, no nos hallaremos ante un acto susceptible de revocación, sino ante un acto nulo de pleno derecho". De cualquier manera, la consecuencia más importante de la ausencia del trámite de audiencia no es otra que la provocación de la indefensión.*

consideración, no ya solo como objetos administrados, sino también como personas.

Adicionalmente el derecho de defensa puede ser puesto en relación con el denominado principio de buena administración derivado de los arts. 9.3, 31.2, 103.1 o 106 de la Constitución. Al amparo del citado principio, el ejercicio de las funciones administrativas ha de quedar sometido a un deber jurídico de buena administración, esto es, a un mandato de actuación racional, objetiva, eficaz y eficiente al servicio de los intereses generales.

Pues bien, no es suficiente con seguir un determinado procedimiento durante el ejercicio de una concreta potestad administrativa. La obligación legal debe ser una obligación de seguimiento de un procedimiento adecuado al desarrollo de la función administrativa y que posibilite el cumplimiento del deber de buena administración.

Incluso podríamos conectar este derecho de defensa con aquellos preceptos legales que posibilitan a los administrados defenderse durante el procedimiento. Es el caso, por ejemplo, del art. 84 de la LRJ-PAC, que califica el trámite de audiencia como necesario, del art. 79 del citado texto legal, que obliga a la Administración a tomar en consideración las alegaciones formuladas por los interesados, o del art. 107 de esta misma Ley, que consagra la impugnabilidad de los actos de trámite que generen indefensión.

Una especial consideración merece el art. 63.2 de la LRJ-PAC, que declara la anulabilidad de aquellos actos que incurren en un vicio de forma generador de indefensión o que privan a los administrados de los requisitos esenciales para alcanza su fin. Si tenemos en cuenta que ya el art. 62.1.a) de la citada Ley está reconociendo la nulidad de los actos que vulneren los derechos fundamentales (entre ellos, la tutela judicial efectiva), parece lógico pen-

sar que la indefensión prohibida por el citado art. 63.2 de la LRJ-PAC será la que se produzca por vulneración de un derecho diferente, como puede ser el derivado del art. 105 CE.<sup>91)</sup>

Como no podía ser de otra manera, la única sanción posible frente a todas estas vulneraciones del derecho de defensa ante la Administración será la invalidez del acto administrativo que establece el citado art. 63.2 de la LRJ-PAC.

No obstante, para que dicha invalidez se produzca deberán concurrir al efecto varios requisitos. En primer lugar, que haya resultado infringido alguno de los trámites formales que tutelan este derecho. En segundo término, que el defecto formal haya colocado al administrado en una situación real de indefensión. Y, finalmente, que la indefensión no pueda ser objeto de subsanación.

¿Cuándo se producirá la subsanación de la indefensión? La misma sólo tendrá lugar si es realizada por la propia Administración, ya sea en el procedimiento ordinario o a través de los correspondientes recursos. Significa ello que una ulterior defensa ante los Tribunales no podrá subsanar la indefensión creada por la Administración, ya que se trataría de una manifestación distinta del derecho de defensa.

En suma, el derecho a la defensa frente a la Administración giraría en torno a la exigencia de que resulte respetada la audiencia del interesado a que hace referencia el art. 105.3 de la Constitución como elemento esencial del procedimiento administrativo. Y será precisamente la vulneración de este derecho a la defensa mediante la infracción de una

<sup>91)</sup>Véase en este sentido BELADIEZ ROJO, M., *Validez y eficacia de los actos administrativos*, ob. cit., pág. 144, para quien "la única forma de reconocer autonomía a cada uno de los dos supuestos contemplados en el art. 63.2 de la LRJ-PAC pasa por entender que la indefensión a la que se alude es la indefensión ante la propia Administración"

determinada norma procedimental lo que fundamenta la posibilidad de ejercicio de la revocación. Porque, si bien la vulneración del derecho constitucional a la tutela judicial efectiva desembocaría en la nulidad de un acto administrativo siempre y cuando se tratase de un acto que vulnere un derecho fundamental (art. 62.1º.a de la LRJ-PAC), esta misma Ley dispone en su art. 63.2 la anulabilidad de aquellos otros que incurren en vicio de forma, que generan indefensión o que privan a los administrados del requisito esencial para alcanzar su fin.<sup>92)</sup>

**Una vez efectuadas todas estas consideraciones, la cuestión que inevitablemente nos hemos de formular es la de si las mismas son susceptibles de aplicarse en el ámbito tributario.** En nuestra opinión la respuesta ha de ser necesariamente afirmativa. Es más, estimamos que la referencia a la indefensión recogida en el art. 219 de la LGT 2003 podría constituir una consagración expresa del derecho de defensa ante la Administración en materia tributaria.

Téngase presente que este art. 219 de la Ley 58/2003 contiene una visión bastante restrictiva de la figura de la revocación, admitiéndola únicamente por motivos de legalidad y creando incluso dentro de los mismos una categoría cualificada en materia de anulabilidad.

La revocación no puede venir motivada por cualquier tipo de invalidez, sino sólo por aquella que resulte de los motivos tasados por el legislador en el citado precepto legal. Y, como bien precisa RODRÍGUEZ MÁRQUEZ<sup>93)</sup>, al mencionarse expresamente

<sup>92)</sup>Se estaría aludiendo así al vicio consistente en vulnerar el derecho de defensa ante la Administración como consecuencia de la infracción de un elemento esencial del procedimiento administrativo.

<sup>93)</sup>RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria. ¿Una vía para solucionar los conflictos entre Administración y contribuyentes?*, ob.cit., pág. 204.

la indefensión en este contexto restrictivo, la norma termina por reconocer valor jurídico a la forma. Es por ello por lo que cuando su omisión se traduce en indefensión, considera el legislador, no ya sólo que el acto es inválido, sino que está viciado con un grado cualificado de anulabilidad.

La indefensión a la que está aludiendo la norma es, a nuestro juicio, la que se origina cuando se vulnera el derecho de defensa ante la Administración. Piénsese que la Administración no puede corregir, a través de esta vía, la provocada en un procedimiento judicial. A mayor abundamiento, este procedimiento de revisión de oficio es susceptible de dirigirse frente a actos ya impugnados en vía judicial, suponiendo su inclusión como motivo de revocación admitir que nos hallamos ante un derecho de defensa cuya vulneración ha de ser corregida por la propia Administración.

Por otra parte, al haberse incorporado ya la vulneración de los derechos fundamentales como motivo de nulidad (art. 217.1.a) de la LGT 2003), parece lógico estimar que el art. 219 de la Ley pueda referirse a una manifestación del derecho de defensa distinta de aquella otra que deriva del art. 24 de la Constitución. Así lo reconoce GARCÍA NOVOA al afirmar que *“es la vulneración de ese derecho a la defensa, que no se manifiesta necesariamente en una violación del art. 24 de la Constitución, lo que fundamenta, cuando exista infracción de alguna norma procedimental, la posibilidad de revocación que, por otra parte, no se ciñe sólo al contribuyente, y ni siquiera a los obligados tributarios citados en el art. 35 de la LGT y a quienes hayan cometido una infracción puesto que, dados los términos en que aparece redactado el art. 219 de la LGT, los interesados a los que se refiere la indefensión que permite revocar serán los obligados tributarios, los infractores y los restantes ‘interesados’ legitimados para recurrir en reposición o en vía económico-ad-*

*ministrativa”*.<sup>94)</sup>

Estamos de acuerdo con esta apreciación. La indefensión a que hace referencia el art. 219 de la Ley 58/2003 no tiene por qué manifestarse necesariamente en una violación del artículo 24 de la Constitución. No creemos, en consecuencia, que resulte posible firmar que estas situaciones de revocación constituyan, al menos en una parte significativa, supuestos de nulidad de pleno derecho, ya que la referencia que realiza el art. 219 a la indefensión no se halla relacionada, al menos de manera exclusiva, con el concepto constitucional de la misma.

Existen además otros preceptos en la Ley que respaldan esta consideración. Es el caso, por ejemplo, del recurso de anulación contemplado en el art. 239.6 de la Ley, y que se presenta en cierta medida como una especie de reposición para aquellos supuestos en los que una determinada resolución económico-administrativa vulnera el derecho de defensa ante la Administración.<sup>95)</sup>

En resumen, no estimamos que pueda discutirse la inclusión dentro de este apartado de la indefensión originada en el seno de un procedimiento tributario no sancionador. En la mayor parte de los casos aquella tendrá lugar por omisión o denegación de trámites de instrucción a través de los cuales el sujeto puede realizar alegaciones o lograr la incorporación al procedimiento de elementos probatorios que redunden en su interés. Incluso los supuestos de expiración de plazos de caducidad por fuerza mayor podrían resultar admisibles.<sup>96)</sup>

Tal y como hemos señalado, para poder acceder al ejercicio de la revocación es condición nece-

<sup>94)</sup>GARCÍA NOVOA, C., *La revocación en la Ley General Tributaria*, ob. cit., pág. 67.

<sup>95)</sup>De este modo, sólo podrá interponerse ante la inadmisión indebida de la reclamación, cuando se declaren inexistentes las alegaciones o pruebas presentadas, así como en los casos de grave incongruencia de aquélla.

saría que el acto haya causado indefensión al interesado. Nótese por tanto que la referencia subjetiva no se realiza en el presente caso al contribuyente, ni siquiera a los obligados tributarios a los que se refiere el art. 35 de la LGT o a quienes hayan cometido una infracción. En otras palabras, no se limita la legitimación a la titularidad de un derecho subjetivo exigiéndose, por el contrario, una relación de causalidad entre el vicio y la lesión del derecho. La referencia a los “interesados” presenta un carácter más amplio ya que, si bien abarca a los sujetos anteriormente citados, comprende también a otros que no son ni obligados ni infractores.<sup>97)</sup>

Al concepto de “interesado” se refiere el art. 31 de la LRJ-PAC. Quizás el concepto previsto en el citado precepto resulte el más adecuado de cara a designar a un “interesado” al que se le pueda causar indefensión. Se afirma en este artículo que “*será interesado todo aquel que tenga una relación con el procedimiento que le haga acreedor de un derecho de defensa que pueda ser vulnerado*”.<sup>98)</sup>

<sup>96)</sup>Cuestión distinta es que la indefensión de que se trate derive de una infracción procedimental susceptible de ser calificada como un supuesto en el cual el acto haya sido dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido a que hace referencia el art. 217 e) de la LGT, lo que determinaría la nulidad de pleno derecho. Ahora bien, tal y como señala GARCÍA LUENGO, J., *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos*, Thomson-Civitas, Madrid, 2002, pág. 219, para que pueda hablarse de nulidad equiparable a la carencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido la omisión en cuestión ha de referirse a los trámites esenciales o fundamentales integrantes de un procedimiento determinado.

<sup>97)</sup>El término “interesado” fue definido por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 51/2000, de 28 de febrero, como “Un concepto más amplio que el de derecho subjetivo; no presupone una relación directa entre vicio y lesión, pero sí una situación jurídica caracterizada por singularizar la esfera de una persona respecto de la generalidad de ciudadanos en sus relaciones con la Administración Pública (...). El concepto de interés legítimo es mucho más extenso que el de interés personal y directo, de manera que éste no sólo es superior y más amplio que aquél, sino también, de por sí autosuficiente, en cuanto que presupone que la resolución administrativa combatida ha repercutido o puede repercutir, directa o indirectamente, en la esfera jurídica de quien se persona, aun cuando no haya ocasionado un concreto beneficio o perjuicio inmediato (...). Es evidente que el concepto de interés legítimo, ni se reduce al de simple interés por la legalidad, ni tampoco a un interés hipotético, potencial o futuro”.

¿Y cuales serían estos “interesados” comprendidos en el art. 31 de la LRJ-PAC a los que se puede causar indefensión? En primer lugar cabría aludir a quienes promuevan el procedimiento como titulares de derechos o intereses legítimos. Pensemos, por ejemplo, en aquellos interesados en procedimientos tributarios iniciados por los particulares como la devolución de ingresos indebidos; habiendo originado el procedimiento de reconocimiento del derecho a la devolución (y, en particular, la llamada “vía autónoma” del art. 221.1 de la LGT 2003) indefensión al titular del derecho a la devolución, cabría la posibilidad de revocar el acto de reconocimiento de tal derecho.

En segundo término podría apuntarse la eventual indefensión susceptible de causarse a quienes impulsan un procedimiento revisor (ya se trate de la resolución de un recurso de reposición o de reclamaciones económico-administrativas) a iniciativa del particular. Como es sabido el art. 232 de la Ley 58/2003 se refiere, en estos casos, a los “legitimados e interesados en las reclamaciones económico-administrativas”, quedando definidos estos últimos en la letra b) de su apartado primero como “*cualquier otra persona* –distinta, lógicamente, del legitimado, que serán los obligados tributarios y sujetos infractores- *cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria*”. Pues bien en nuestra opinión este concepto de “interesados” podría ser empleado para referirlo al ámbito subjetivo de incidencia de un acto susceptible de revocación, máxime si tenemos en cuenta que la Ley 58/2003 establece un vínculo claro entre las recla-

<sup>98)</sup>Este es además el concepto que asume la jurisprudencia del Tribunal Constitucional cuando reconoce el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución al titular de un interés legítimo, imponiendo a los jueces y tribunales la obligación de interpretar con amplitud las fórmulas que las leyes procesales utilizan en orden a la atribución de legitimación activa para acceder a los procesos judiciales, e interpretando de modo amplio la condición de titular de un interés legítimo. Véanse a este respecto, entre otras, las Sentencias 24/1987, de 25 de febrero, 93/1990, de 23 de mayo, 195/1992, de 16 de noviembre, y 73/2004, de 22 de abril.

maciones económico-administrativas y la revocación<sup>99</sup>). De este modo, existiendo la posibilidad de revocar dentro de un procedimiento económico-administrativo ya iniciado, los interesados cuya indefensión podría justificar la revocación serían aquellos que hubiesen promovido la reclamación, además de los que, a pesar de no estar legitimados para interponer aquélla, viesen afectados sus intereses legítimos.

De cualquier manera en la mayor parte de los procedimientos tributarios, respecto de los cuales la regla general es la de su promoción de oficio, tendrán la consideración de interesados quienes, si haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte, o aquellos otros cuyos intereses legítimos individuales o colectivos puedan verse afectados por la resolución y que se personen en el procedimiento, no habiendo recaído todavía resolución definitiva.<sup>100</sup>

Por tanto hemos de concluir que los interesados a los que se refiere la indefensión que permite revo-

<sup>99</sup>Dispone el art. 235.3 de la LGT 2003 la obligación de que el escrito de interposición de la reclamación económico-administrativa se dirija, no al órgano económico-administrativo, sino al órgano de gestión que haya dictado el acto reclamable, a excepción de los casos relativos a reclamaciones contra retenciones, ingresos a cuenta, repercusión y deber de expedir factura, que continúan presentándose ante el tribunal. El órgano que hubiese dictado el acto debe remitir así el escrito en el plazo de un mes, junto con el correspondiente expediente.

<sup>100</sup>Así, por ejemplo, tratándose de procedimientos de gestión y liquidación, tendrán lógicamente la condición de "interesados" los obligados tributarios. Y en los procedimientos sancionadores los "interesados" serán los presuntos infractores. Ahora bien, tal y como precisa MARTÍNEZ GARCÍA-MONCÓ, A., "Recurso de reposición y reclamaciones económico-administrativas", en la obra colectiva (Dir.: Calvo Ortega, R. y Coord.: Tejerizo López, J. M.) La nueva Ley General Tributaria, Thomson-Civitas, Madrid, 2004, pág. 67, habría que referirse igualmente a otros sujetos cuyos intereses legítimos puedan verse afectados; está aludiendo concretamente el citado autor a "quienes, por su posición contractual, no sean obligados pero resulten incididos por las actuaciones tributarias de gestión y comprobación, como ocurre en el supuesto de valoraciones que se consoliden para varias partes pero que sólo generan deuda para una de ellas".

car son los obligados tributarios, los infractores y los restantes "interesados" legitimados para recurrir en reposición o en vía económico-administrativa. Todos ellos son sujetos cuyos intereses legítimos resultan incididos por el acto o por la actuación tributaria de que se trate o que, debido a su relación con el procedimiento, pueden ver afectado su derecho a la defensa frente a la Administración.<sup>101</sup>

#### II.4.2 Análisis del contenido del derecho de defensa tutelado a través del artículo 219 de la Ley General Tributaria.

¿Cuál es, en líneas generales, el contenido de este motivo de revocación? ¿Qué actuaciones de la Administración son susceptibles de generar indefensión, pudiendo dar lugar al inicio de este procedimiento de revisión de oficio?

En primer lugar, se producirá indefensión en todos aquellos casos en los que se niegue a los obligados tributarios su derecho a formular las alegaciones que estimen convenientes, tanto las previstas antes de la propuesta de resolución a las que se refiere el art. 34.1.1) de la LGT, como las que se lleven a cabo dentro del trámite de audiencia, contempladas en los arts. 84 de la LRJ-PAC y 99.8 de la Ley General Tributaria.

Asimismo generará indefensión la omisión del citado trámite de audiencia, a excepción de los supuestos expresamente previstos, y la denegación o limitación improcedente de las pruebas necesarias para la defensa de su derecho (art. 80.3 de la LRJ-PAC).

<sup>101</sup>A estos sujetos se refieren además las normas procedimentales tributarias relativas a los procedimientos de revisión de oficio. Y es que, tal y como señala el art. 217.4 de la LGT 2003, en el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos cuyos intereses resultaron afectados por el acto que se pretende anular. Por su parte el art. 218.3 de la citada Ley, relativo al procedimiento de declaración de lesividad, dispone que "la declaración de lesividad exigirá la plena audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento".

No son estas, sin embargo, las únicas actuaciones susceptibles de integrar el contenido de este derecho de defensa tutelado a través del art. 219 de la Ley 58/2003. Dispone por ejemplo su art. 34.1.1) que *“las alegaciones y documentos presentados por los obligados serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la propuesta de resolución”*.<sup>102)</sup>

Por otra parte, y al margen de estos casos de infracciones procedimentales constitutivos de nulidad de pleno derecho, resulta posible aludir a la existencia de otras situaciones en las que igualmente se ve mermada la posibilidad de defensa del particular y que, sin embargo, no pueden ser catalogadas como supuestos de *“infracción del ordenamiento jurídico que provoca la anulabilidad del acto”*. A estos supuestos se refiere ESEVERRI MARTÍNEZ en los siguientes términos: *“(…) así sucede cuando, por ejemplo, la Administración tributaria dicta un acto que, siendo revisable en vía administrativa, no contiene pie de recurso al interesado, o el que se indica en la resolución dictada resulta ser erróneo porque corresponde conocer del mismo a otro ámbito administrativo o a otro órgano de la Administración tributaria, o se yerra en el plazo reconocido para la interposición de reclamación o recurso”*.<sup>103)</sup>

Ciertamente en este conjunto de supuestos, circunstancias tales como la falta de recurso o la interposición de éste ante un órgano incompetente o de forma extemporánea no puede derivar en la firmeza e inamovilidad del acto tributario, ya que se ha causado una indefensión al interesado que debe ser restablecida a través de otras vías jurídicas que resulten posibles como pueda ser, por ejemplo, la revocación. Así las cosas, dada esta clase de situa-

ciones, la revocación podría tener por objeto actos en relación con los cuales, a pesar de la corrección que caracteriza a su contenido, se persiga proteger el valor jurídico de la forma como garantía para el ciudadano.

Nótese por tanto como existe un derecho subjetivo de los ciudadanos participantes a obtener respuesta al conjunto de las alegaciones formuladas, pudiendo llegar a constituir aquellas contestaciones de carácter puramente formal y estereotipadas una vulneración del derecho de defensa, al convertir las alegaciones prácticamente en inexistentes.<sup>104)</sup>

Ha de destacarse además la trascendencia que adquiere la existencia de una conexión lógica y racional entre el acto definitivo que se dicta y sus fundamentos. Y es que no basta con seguir a lo largo del procedimiento administrativo un razonamiento lógico, debiendo apreciarse además la existencia de una consistencia lógica entre dicho razonamiento y la decisión que finalmente se adopte.

Lo contrario podría constituir una vulneración del derecho de defensa del obligado tributario, que carecería de toda posibilidad de conocer los verdaderos motivos en base a los cuales el órgano administrativo ha dictado la correspondiente resolución, no pudiendo activar la tutela de sus intereses.

Pues bien, a esta *“exigencia de congruencia”* parecen referirse los arts. 103 y 239 de la LGT 2003, así como 89 y 138 de la LRJ-PAC. Incluso podríamos plantearnos la incidencia que en este punto puede llegar a tener la obligación de motivar los actos tributarios, recogida en los arts. 103.3 de la LGT y 54 de la LRJ-PAC. Piénsese que en su ausencia podría producirse de nuevo indefensión, dado que se

<sup>102)</sup>Lo señalado en este precepto ha de ponerse en relación con los arts. 35.e) y 79 de la LRJ-PAC.

<sup>103)</sup>ESEVERRI MARTÍNEZ, E., *Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente 2002*, ob. cit., pág 71

<sup>104)</sup>Es por ello, además, por lo que las contestaciones automatizadas reguladas en el art. 100 de la Ley 58/2003 no podrán suponer un mero formalismo carente de todo sentido.

priva al obligado tributario del conocimiento acerca de los hechos y razonamientos tomados en consideración para llegar hasta la decisión final.

Ahora bien, no siempre todas estas actuaciones y omisiones darán lugar a una vulneración definitiva e insubsanable del derecho de defensa ante la Administración. En efecto, puede llegar a suceder que tales vicios resulten subsanados por la actuación de aquélla en el ámbito del procedimiento administrativo ordinario o bien en vía de recurso. Debe no obstante descartarse toda posibilidad de que la indefensión termine siendo subsanada en el procedimiento judicial, al entrar entonces en juego

la tutela judicial efectiva.

Por otra parte, y dado el carácter restrictivo que otorga el legislador a la revocación en materia tributaria, la apreciación de este motivo no se producirá ante cualquier grado de indefensión. Estimamos que será necesaria la concurrencia de una disminución efectiva de garantías para que pueda apreciarse dicha causa de revocación. Y ello sin perjuicio de que aquellos supuestos de indefensión que presenten una mayor gravedad puedan ser calificados como un motivo de nulidad, al producirse a través de la omisión de trámites esenciales del procedimiento.