

# La revocación de actos tributarios en España dentro del contexto comunitario

*Jesús Alfonso Soto Pineda\**

*Mateo Sánchez García\*\**

## Resumen

Este artículo expone la revocación administrativa de actos tributarios en el ordenamiento jurídico español, el recorrido y razonamientos doctrinales que han sustentado la consolidación de la revisión en materia fiscal en el país ibérico, así como el soporte jurisprudencial y legal comunitario e interno que ha permitido formalizar una práctica, que con antelación a la aparición de la reforma ya era interpretada como una vía eficaz de reducción de la alta litigiosidad que se presenta en el ámbito tributario en España. El nivel de desarrollo de la revocación se analiza en detalle, así como también los presupuestos, actores, límites y procedimiento.

---

\* Máster en Derecho empresarial y doctorando en Derecho comercial de la Universidad Autónoma de Madrid. Autor de varias publicaciones, entre ellas: "Aproximación a la implementación de los programas de Clemencia como instrumentos del derecho de la competencia". En: *Revista (Con)Textos*, 3, Universidad Santiago de Cali, 2010; "Los *stakeholders* y la fusión". En: *Revista Foro de Calidad*, 8(2), Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Autónoma de Madrid, 2011. Actualmente, vinculado a la Universidad Autónoma de Madrid.

Correo electrónico: [chucho\\_soto@hotmail.com](mailto:chucho_soto@hotmail.com)

\*\* Doctorando en Derecho europeo, Universidad Autónoma de Madrid. Máster en Contratos de la misma universidad. Abogado, Universidad del Rosario. Profesor asociado a la Facultad de Relaciones Internacionales y Ciencias Jurídicas y Políticas, Universidad Jorge Tadeo Lozano.

Correo electrónico: [mateo.sanchez@utadeo.edu.co](mailto:mateo.sanchez@utadeo.edu.co)

*Palabras clave:* Ley General Tributaria Española, revisión administrativa, revisión fiscal, acto tributario, revocación.

## Abstract

This article shows the administrative Revocation of tributary acts in the Spanish legal system, doctrinal arguments and the route that have supported the consolidation of review in tax matters in the Iberian Country, as well as jurisprudence and legal support in the internal and EU community levels has allowed to formalize a practice that in advance to the appearance of the reform, was already interpreted as an effective way of reducing the high litigation that occurs in the Tributary Scope in Spain. The level of development of the revocation is analyzed in detail, as well as its requirements, actors, limits and procedure.

*Key words:* Spanish General Tax Law, administrative review, tax revision, tax act, revocation, european community.

## I. Estado de la cuestión

En España la ley 58/2003 de 17 de noviembre, o Ley General Tributaria (en adelante LGT), introdujo en su Título V importantes modificaciones en el régimen de revisión en vía administrativa de los actos tributarios.

La referida LGT pretendía regular la revisión administrativa con mayor detalle que su predecesora, la derogada ley 230/1963, de 28 de diciembre, o Ley General Tributaria (en adelante Ley Tributaria de 1963), unificando además las distintas disposiciones dispersas en la materia.

Adicionalmente, la reforma perseguía, tal y como puso de relieve la exposición de motivos de la LGT, aproximar la legislación tributaria sobre revisión en vía administrativa, a las previsiones de la ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de la Administración del Estado y de Procedimiento Administrativo Común (en adelante LRJPAC), con el consiguiente aumento de la seguridad jurídica en la tramitación de los procedimientos tributarios.

A estos efectos, el artículo 7.2 de la LGT, proclamaba una supletoriedad de las disposiciones administrativas y de derecho común, respecto al ordenamiento tributario, que había llevado tanto a doctrina como a jurisprudencia a defender la inmediata integración de las disposiciones administrativas en el ámbito tributario. De este modo y en virtud de la indicada supletoriedad, consideraban que la LRJPAC era de directa aplicación al procedimiento tributario, afirmándose que en esencia cualquier acto tributario no dejaba de ser un acto administrativo (Queralt, Lozano, Tejerizo y Casado, 2008).

A este respecto, uno de los aspectos señalados como más novedosos de la LGT, fue la expresa regulación del procedimiento de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.

No obstante, tal y como puso de relieve García (2004) la regulación de la revocación de los actos tributarios constituía solo “una novedad a medias”. Ello era debido a que la revocación, como habrá ocasión de exponer con mayor detalle en las siguientes páginas, ya resultaba una figura bien conocida en el seno de nuestro ordenamiento administrativo.

La Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (en adelante LPA) además de regular la anulación de los actos administrativos, cuando señalaba los límites a las facultades revocatorias de la administración implícitamente reconocía la existencia de estas, las cuales quedaban no obstante circunscritas a determinados actos revocables por razones de legalidad.

En la misma línea, la Ley Tributaria de 1963, contempló la posibilidad de revocar por razones de nulidad o anulabilidad los actos desfavorables o de gravamen.

Sin embargo, no fue hasta la aprobación de la citada LRJPAC, cuando se sancionó la aplicabilidad de la revocación a los actos administrativos ya no solo por razones de legalidad sino también de oportunidad.

Por todo lo anterior, la revocación administrativa ya venía siendo aplicada a lo tributario, pese a la carencia de una regulación expresa en este último ámbito, contando esta aplicación en ocasiones con el decisivo impulso de la propia administración tributaria.

En este sentido, merece mención especial, la labor del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Dicho Consejo, desde su creación en 1996, culminaba en ocasiones la tramitación de las quejas y sugerencias que recibía, solicitando al director del departamento correspondiente de la administración tributaria, la revocación de los actos administrativos. Adicionalmente el Consejo para la Defensa del Contribuyente, mediante sus propuestas, influía decisivamente para que la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones se incorporara al articulado de la LGT.

Dicha inclusión de la institución de la revocación en el texto de la LGT, fue recibida muy favorablemente por la doctrina, que vio en ella una vía para reducir la litigiosidad en materia tributaria, al esta proporcionar a la administración un mecanismo para que en los casos en que constataste vicio, defecto o improcedencia en sus propios actos, pudiera dejarlos sin efecto en beneficio de los interesados, y ello no solo ya por razones de legalidad sino también de conveniencia y sin obligar ni al contribuyente ni a la administración a acudir a la vía contenciosa.

Por este motivo, se entiende que la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, debería ser el cauce normal que permitiese a la administración tributaria enmendar sus errores en beneficio de los contribuyentes.

No obstante la aplicación de la revocación, plantea complejos problemas teóricos y prácticos que intentaremos exponer en las próximas páginas.

## **II. La revocación como procedimiento especial de revisión en materia tributaria: concepto, antecedentes y análisis comparado**

### **A. Concepto**

Ha sido muy discutido cómo debe entenderse el término ‘revocación’, en lo que al procedimiento tributario se refiere. En un sentido amplio y genérico, la revocación tributaria es cualquier privación sobrevenida de los efectos que le sean propios a un acto de naturaleza tributaria, como consecuencia de lo determinado en cualquier procedimiento de revisión ya fuera iniciado de oficio o a instancia de los particulares.

Así las cosas, desde este punto de vista amplio, podríamos definir la revocación como aquella facultad de la administración que le permite retirar del mundo jurídico los actos susceptibles de causar perjuicio a los ciudadanos, o al interés público mediante el ejercicio de las potestades revisoras que le son propias.

Un concepto más técnico de revocación, apuntaría al procedimiento mediante el cual y en beneficio de los particulares, se priva de efectos a un acto tributario ya sea por razones de legalidad, en el caso de que fuera contrario al ordenamiento jurídico, o bien por razones de simple oportunidad, en el caso de que colisionara con los intereses públicos, dentro del respeto de ciertos límites prevenidos en las normas. Este es el criterio también del Consejo para la Defensa del Contribuyente, que en su Propuesta 3/2000, afirmaba, “la revocación consiste en privar a un acto administrativo de sus efectos, tanto por razones de legalidad como de legitimad”.

Finalmente, en los últimos tiempos se está extendiendo un concepto restrictivo de revocación que atendería únicamente a la anulación sobrevenida de un acto desfavorable a los interesados, cuando durante la vida de eficacia del mismo, queda constatada su incoherencia con el interés público. En este sentido, la revocación ha sido definida, como “la retirada o derogación del acto por motivos de oportunidad o conveniencia administrativa”.

Desde esta perspectiva, es posible definir con Aucejo que la revocación consiste en “la facultad de volver a tomar en consideración y ponderación el acto producido como consecuencia de elementos de hecho sobrevenidos o de valoraciones mejor cualificadas respecto a hechos ya apreciados” (2003: 310).

Al dar unas breves notas definitorias de esta institución, se debe destacar que se trata de un procedimiento y a la postre de una potestad, ejercida por la administración, siempre

en beneficio de los interesados afectados por un acto tributario. Con todo, no es necesario que la revocación recaiga sobre actos de gravamen o desfavorables, pudiendo ocurrir, como se verá en detalle, que se revoque válidamente un acto declarativo de derechos, simplemente para dictar otro más favorable para el interesado.

Otro de los caracteres destacables de la institución de la revocación tributaria es el constituirse como un mecanismo para la resolución satisfactoria extraprocesal de las controversias tributarias (Parada, 1997), pues ha nacido con la pretensión de reducir la litigiosidad en materia tributaria, facilitando a la administración un cauce ágil y eficaz para dejar sin efecto actos tributarios en los que constate su ilegalidad o improcedencia.

Singularidad propia de esta institución, es que el inicio e impulso del procedimiento de revocación se produce siempre de oficio, por ello muchos autores entienden que la de revocación, es la potestad de la administración, teniendo el particular interesado en la revocación de un acto tributario únicamente un derecho de petición frente a la administración.

Desde el punto de vista procedimental, deben ser destacados algunos de sus trámites, como la necesidad de contar con un dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano consultivo equivalente de la Comunidad Autónoma y de que se preste audiencia a los interesados en el procedimiento.

Serán entonces tratados a continuación los avances de esta institución y su reflejo en el derecho comparado.

## **B. Antecedentes**

Como se ha indicado, los antecedentes directos de la actual figura de la revocación como procedimiento especial de revisión de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, han de rastrearse en el seno de la regulación del procedimiento administrativo común.

Ya en el ámbito tributario, el artículo 8 de la derogada Ley Tributaria de 1963, mencionó por primera vez de modo expreso la revocación para este tipo de actos, al tratar el principio de legalidad, en los siguientes términos: “los actos de determinación de bases y de deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que solo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicada de oficio o a virtud de los recursos pertinentes”. No obstante, el articulado de la anterior LGT no regulaba explícitamente como procedimiento especial de revisión de oficio el de revocación.

Únicamente en su artículo 154 prevenía un procedimiento con ciertas características similares a este del que se ha venido ocupando el presente texto, cuando determinaba que serían revisables mediante resolución del ministro de Hacienda y, en caso de delegación, mediante resolución del director general del ramo, en tanto no hubiera prescrito la acción

administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria; si previo expediente en que se haya dado audiencia al interesado, se estima que infringen manifiestamente la ley, o cuando sean aportadas nuevas pruebas que acreditaran elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la administración al dictar el acto objeto de la revisión.

Como puede observarse, aunque del precepto se desprendera la posibilidad de revisar o revocar actos tributarios, esta posibilidad quedaba únicamente circunscrita a determinados casos que o infringieran manifiestamente la ley, es decir, a aquellos casos en que el acto administrativo adoleciera de una especie de “anulabilidad cualificada”, o bien para supuestos de improcedencia sobrevenida.

Adicionalmente, la norma no distinguía entre actos favorables y declarativos de derechos, eludiendo así el principio de libertad de revocación de los actos administrativos desfavorables o de gravamen, el cual, según algunos autores, se encontraba implícito en la LPA (Moya, 2005).

Queda claro que la LRJPAC fue la primera que en el ordenamiento español estableció una regulación general de la revocación, que si bien se dio en el seno de la regulación del procedimiento administrativo común, suscitó un debate de si la por entonces novedosa institución de la revocación administrativa era también aplicable a los actos dictados por la administración tributaria.

Se observa, entonces, cómo con carácter general, la Disposición adicional 5ª de la LRJPAC, determinaba la supletoria aplicación de dicha norma a los procedimientos tributarios en los siguientes términos:

(...) los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se registrarán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta ley. Esta disposición adicional tuvo luego nueva redacción por la ley 4/1999, con la finalidad, según su exposición de motivos “de reforzar la especificidad de los procedimientos tributarios dentro de la necesaria armonía con los principios comunes al régimen jurídico y procedimiento de las administraciones públicas” (Disposición adicional 5ª, LRJPAC).

Con todo, el apartado siguiente de esta Disposición adicional 5ª de la LRJPAC, parecía restringir esta aplicación del procedimiento de revocación a los actos en materia tributaria, al prevenir que: “la revisión de actos administrativos en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma”.

Pese a lo prevenido por el tenor literal de esta disposición, quedó intacto el artículo 9.2 de la derogada Ley Tributaria de 1963, que consagraba, sin lugar a dudas, el carácter supletorio de las disposiciones de derecho administrativo y de los preceptos del derecho común, respecto de las normas tributarias. Con base en el anterior precepto, la

jurisprudencia se mostró desde el principio favorable a la aplicación de la nueva institución de la revocación administrativa a los actos tributarios. A este respecto, es imprescindible citar las sentencias del Tribunal Supremo de 22 de octubre de 1997 y de 14 de junio de 1999. Esta sentencia argumenta que:

(...) la aplicación preferente de los procedimientos administrativos en materia tributaria y la previsión legal –Disposición adicional 5a– de la ley 30/1992 (...) no constituye argumento que excluya la aplicación, con carácter supletorio de los principios generales que sobre los recursos administrativos establece el Título VII de la precitada ley 30/1992, aparte de que aunque el apartado segundo de la referida disposición no prevea expresamente la aplicación subsidiaria de sus propias disposiciones, la revisión en vía administrativa de los actos dictados por la administración tributaria, sí lo hace el artículo 9.2 de la mencionada ley general y se desprende además de los criterios de la lógica jurídica (Sentencias Tribunal Supremo, 22 de octubre de 1997 y 14 de junio de 1999).

Así, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en sentencia de 23 de octubre de 2001 puso de relieve que las normas administrativas son supletorias y no subsidiarias respecto de las tributarias, lo que implicaba que a falta de expresa regulación de una institución en el ordenamiento tributario, que por el contrario sí estuviese contemplada en el ámbito tributario, esta desplegaba su inmediata eficacia en aquel ámbito. De acuerdo con lo anterior, la Audiencia Nacional concluía que la revocación podía aplicarse directamente a los actos tributarios, sin que el tenor literal del apartado segundo de la Disposición adicional 5ª de la LRJPAC fuese obstáculo para ello.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, confirmando en casación el pronunciamiento anterior, tuvo ocasión de manifestar su criterio sobre esta cuestión, en sentencia de 2 de febrero de 2007, declarando que: “la singularidad del régimen de revisión de los actos de gestión tributaria nunca supuso su aislamiento del ordenamiento administrativo general”.

Añadía el alto tribunal que la existencia de un único procedimiento administrativo común, venía requerida por la letra del artículo 149.1.8 del texto constitucional español, procedimiento que contempla la LRJPAC y que determina un ítem procedimental general en la actuación de la administración, los requisitos de validez esenciales de los actos administrativos y los mecanismos de revisión de dichos actos, de forma que según el referido pronunciamiento “afirmar la existencia de procedimientos administrativos que por su propia naturaleza son especiales sería tanto como olvidar el texto constitucional, como negar el carácter de conjunto de garantías procedimentales mínimas que supone el procedimiento administrativo común”.

Esta aplicabilidad se encontraba refrendada por la actuación del Consejo para la Defensa del Contribuyente, que en ocasiones culminaba la tramitación de las quejas y sugerencias que recibía solicitando la revocación de los actos a que aquellas se referían.

Asimismo, mediante Propuesta 3/2000 solicitaba a la agencia estatal de la administración tributaria, que se impulsaran aquellas actuaciones destinadas a revocar sus propios actos de gravamen cuando llegara al convencimiento de que se habían dictado con infracción del ordenamiento jurídico, con independencia de que el acto fuera o no firme.

Ante este panorama, la Primera Comisión, reunida para tratar las cuestiones relativas a la reforma de la LGT, consideró –en su informe de julio de 2001– conveniente la introducción de un precepto “que debería inspirarse en el indicado artículo 105 de la LRJPAC, pero sin trasladar este precepto de forma automática”, al objeto de aproximar la regulación de los procedimientos tributarios a la recogida en la LRJPAC y además de arbitrar un mecanismo que redujera la litigiosidad en materia tributaria.

A estos efectos, el referido informe argumentaba 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 LRJPAC 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 (Informe Primera Comisión, 2001).

El anteproyecto de la LGT, siguiendo las pautas de la LRJPAC, estableció la posibilidad de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones en términos muy amplios y genéricos:

La administración podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, o no sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico (Anteproyecto LGT).

Esta redacción suscitó la crítica del Consejo de Estado, que en dictamen de fecha 22 de mayo de 2003, destacó la conveniencia de que la revocación de actos en materia tributaria, quedara sometida a límites mucho más precisos, y de que la norma señalara los presupuestos de su aplicación, dado que lo contrario implicaría que “todas las liquidaciones tributarias quedarían durante un plazo de cuatro años, a expensas de la posible revocación por parte del órgano competente, sin necesidad de aducir motivo alguno que fundamente el ejercicio de una potestad tan relevante”.

Siguiendo esta recomendación, ya el anteproyecto de la LGT, instituyó los presupuestos de aplicación de esta figura, los cuales pasaron en su práctica a la vigente ley, en los siguientes términos: “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 la indefensión de los interesados”.

Finalmente, ya en el Senado se introdujo el último de los presupuestos habilitantes de la revocación, referido a “los actos tributarios que infringieran manifiestamente la ley”.

De esta forma, quedó estructurada la actual figura de la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.

### C. Análisis comparado

Un antecedente de esta figura, es posible encontrarlo en el entorno europeo, concretamente en Italia, a través de la regulación de un principio general del derecho administrativo italiano denominado “autotutela”, que fue traspasado al ámbito tributario mediante el artículo 68 de un decreto de 27 de marzo de 1992, en materia de autotutela por la administración tributaria, como mecanismo para evitar la excesiva litigiosidad en materia tributaria existente en aquel país.

A través de la autotutela, los órganos de la administración financiera italiana pueden proceder, salvo en los casos en que hubiera recaído sentencia firme, al *annullamento* (anulación) o a la *revoca* (revocación), total o parcial, de los propios actos contrarios al ordenamiento, ilegítimos, infundados o inoportunos, mediante un procedimiento motivado comunicado al destinatario del acto. El ejercicio de la autotutela puede ser desarrollado también en el caso de pendencia de juicio o de no impugnabilidad de los actos por haber adquirido firmeza administrativa y no se requiera necesariamente instancia de parte.

La figura de la revocación fue parte del desarrollo del decreto ministerial de 11 de febrero de 1997, que delimitó una serie de presupuestos habilitantes, consistentes en el error de persona, error lógico o de cálculo, error en el presupuesto del impuesto, doble imposición y error material del contribuyente fácilmente reconocible por la administración.

En palabras de Aucejo y Rozas (2004), si en este caso, el *annullamento* quedara circunscrito a los actos contrarios a las normas financieras y sus efectos se produjeran *ex tunc* o desde que se dictó, la revocación se referiría a actos sobrevenidamente inoportunos y produciría efectos *ex nunc*, por lo que esta institución puede ser considerada uno de los antecedentes directos de la actual figura de la revocación, vigente en el ordenamiento tributario español (Doc 5/4).

### III. Régimen de la revocación tributaria en la ley 58/2003 de 17 de diciembre, o Ley General Tributaria

El Título V de la LGT con la rúbrica “Revisión en vía administrativa”, contempla en los artículos 213 a 248, tres distintos cauces de revisión, que son desgranados tras un primer capítulo dedicado a las normas comunes en tres capítulos respectivamente,

referidos a los “Procedimientos especiales de revisión”, al “Recurso de reposición” y a las “Reclamaciones económico-administrativas”.

El primero de dichos capítulos (segundo del Título V de la LGT) se ocupa en cinco secciones diferenciadas –que comprenden los artículos 217 a 221 de la LGT– de los distintos procedimientos especiales de revisión, que son enumerados en el artículo 216 de la LGT y que se refiere a la declaración de nulidad de los actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de los actos anulables, la revocación, la rectificación de errores y la devolución de ingresos indebidos.

Los anteriores preceptos obtuvieron desarrollo reglamentario mediante el Título II, que comprende los artículos 4 a 20 del decreto 520/2005 de 13 de mayo, y que aprueba el Reglamento General de Revisión en Vía Administrativa (en adelante RGRA).

Estos procedimientos especiales de revisión, se caracterizan por permitir a la administración volver sobre sus propios, a fin de corregirlos o anularlos sin necesidad de esperar la impugnación de los mismos por parte de los particulares (Queralt et al., 2008).

Así algunos autores como Menéndez, Murillo, y Aníbarro, entre otros, definen la revisión de oficio como “la facultad que tiene la administración, en virtud de la actuación exclusiva de sus propios órganos, cualquier acto administrativo, en determinados supuestos y bajo las condiciones establecidas en la ley” (2008: 412).

Resulta evidente que esta facultad de revisión, colisiona fácilmente con el principio de seguridad jurídica, así como con el principio que impide a la administración volver contra sus propios actos, razón por la que se viene exigiendo un escrupuloso cumplimiento de todos y cada uno de los presupuestos contemplados en la norma que los regula. Así, por ejemplo, la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 diciembre de 2004, más que una interpretación restrictiva –como en ocasiones ha sostenido la propia jurisprudencia de consumo con el Consejo de Estado, lo cual operaría a posteriori–, parece más razonable exigir, con el máximo rigor, la concurrencia de los requisitos temporales, formales y sustantivos que sirven de fundamento a dicha potestad revisora.

En lo que respecta al procedimiento para la revocación, esas condiciones y requisitos se encuentran regulados en la sección tercera del capítulo segundo del Título V de la LGT (artículos 217 a 219) y en el capítulo tercero del RGRA, que contiene los artículos 10 a 12, razón por la que se pasan a analizar estos preceptos en sus aspectos subjetivos, objetivos y de procedimiento de tramitación.

## A. Requisitos subjetivos

### 1. Competencia

La LRJPAC al regular el procedimiento de revocación, indicaba en su artículo 105, que la administración podría rescindir sus actos desfavorables o de gravamen, pero sin atribuir competencias a un órgano determinado. Lo anterior había sido interpretado por la doctrina mayoritaria como una implícita atribución de competencias al mismo órgano que hubiera dictado el acto administrativo (Pérez y González, 2007).

El artículo 219 de la LGT, en términos similares a la LRJPAC, comienza diciendo que “la administración podrá revocar sus propios actos”, sin concretar, como se verá, los órganos competentes para resolver el procedimiento de revocación.

Esta atribución de competencias a un órgano incardinado dentro de la propia administración productora del acto, es uno de los caracteres específicos del procedimiento de revocación de los actos de aplicación de tributos y de imposición de sanciones que incardina dicho procedimiento en el ámbito propio de la revisión administrativa, diferenciándolo además tanto de la revisión efectuada por los órganos jurisdiccionales como por los tribunales económico-administrativos (Calvo, 2009).

En este sentido, son los propios órganos económico-administrativos quienes en los casos en los cuales el interesado en un procedimiento tributario, por error se dirige a ellos solicitando la revocación de un acto tributario, de oficio declaran su propia incompetencia.

A este respecto, puede citarse la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de marzo de 2007, que en una situación de esta índole, se declaró incompetente para resolver una solicitud de revocación, ordenando la remisión del expediente a la Oficina Gestora, para la tramitación de la reclamación económico-administrativa como una solicitud de inicio de expediente de revocación de oficio.

El apartado segundo del indicado artículo 219, fija a continuación una reserva reglamentaria en materia de competencia al disponer que: “El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto”. De esta forma, la redacción definitiva de la LGT, se separó sustancialmente de lo previsto por el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de julio de 2001, que contemplaba que la competencia en el procedimiento especial de revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, se atribuyera bien al mismo órgano, bien a otro superior.

Por este motivo, y en aras de una mayor claridad, en esta exposición acerca de los órganos competentes para la tramitación de los procedimientos de revocación, se

debe distinguir entre las competencias de iniciación, las competencias de resolución y finalmente las de resolución.

Las competencias de iniciación, aparecen perfectamente distribuidas en el artículo 10 del RGRA, al determinar qué: “El órgano competente para acordar el inicio del procedimiento será el superior jerárquico del que lo hubiese dictado”.

Mayores precisiones requiere, sin embargo, la exposición de la atribución de las competencias en la tramitación del procedimiento de revocación. En este sentido, hay que destacar que la reserva reglamentaria habilitada en el apartado segundo del artículo 219 de la LGT no se completó por el RGRA. Así, ese reglamento no delimitó con mucha mayor precisión las competencias orgánicas, y ello en aras de facilitar las tareas organizativas de la administración, declarando el propio preámbulo de la norma que:

Con el fin de evitar en el texto del reglamento las menciones a órganos concretos y facilitar la facultad de organización de las distintas administraciones tributarias no se realiza una atribución de competencias exhaustiva en relación con la tramitación, por lo que queda parcialmente supeditada a lo que se establece en normas de organización de rango inferior.

En virtud de lo anterior, el artículo 11 del RGRA, se limita a disponer de forma muy sucinta que “el órgano competente para tramitar será el que establezca la norma de organización específica”, es decir, remite a su vez a una norma jerárquica de rango inferior.

Por ello tuvo que ser una resolución del presidente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 3 de julio de 2006, la que delimitara en su artículo único los concretos órganos competentes para tramitar los procedimientos especiales de declaración de lesividad de los actos anulables y de revisión, contemplados en los artículos 8 y 11 del Reglamento General de Desarrollo de la LGT (procedimiento declaración de lesividad y de revocación). Así, en relación con los actos dictados por órganos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y en el ámbito de funciones de su respectivo departamento, indicando que en estos procedimientos resultarían competentes:

En el Departamento de Gestión Tributaria, la Subdirección General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa; en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica; en el Departamento de Recaudación, la Subdirección General de Procedimientos Especiales; y en el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, la Subdirección General de Gestión Aduanera.

A estos efectos, el artículo 12 del RGRA simplemente determinaba que:

El acuerdo sobre la revocación deberá adoptarse por el director general competente o por el director del departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente del que dependa el órgano que dictó el acto. Si la revocación se refiere a un acto dictado por un director general o un director del

departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, será competente su superior jerárquico inmediato (Artículo 12 del RGRA).

En este punto se sigue el criterio fijado por el Informe de la Abogacía General del Estado de 17 de marzo de 1993 para los procedimientos de revocación en procedimiento administrativo común.

Dicho informe aconsejaba que, por motivos de prudencia y en aras de una mayor neutralidad en la resolución de los procedimientos de revocación, se encomendara la resolución de los mismos a los directores de departamento, en lugar de al mismo órgano o al inmediato superior jerárquico, como se hace en otros procedimientos de revisión.

Se observa entonces, cómo la atribución de las competencias resolutorias, para el caso de la revocación, difiere de los criterios generalmente fijados tanto por la LRJPAC, como por la LGT en materia de distribución de competencias. De este modo, si normalmente la competencia se atribuye al mismo órgano que dictó el acto o a su superior jerárquico inmediato, la norma opta por declarar competentes a los órganos centrales de gestión, inspección, recaudación, aduanas e impuestos especiales. En el caso de la institución italiana de la *revoca*, la competencia se atribuye también al mismo órgano que dictó el acto y solo en el caso de grave inercia de este, correspondería a su superior jerárquico.

De esta manera, se consigue una mayor neutralidad en la tramitación del procedimiento, en ese sentido, Eserverri (2005) expresa que en el ámbito de la Hacienda del Estado, a fin de garantizar la mayor imparcialidad de dicho órgano y la necesaria unidad de criterio, a juicio del que suscribe, el órgano competente debería ser un órgano superior de ese ministerio, distinto a los órganos con competencias en gestión e inspección. Los expedientes de revisión se remitirían al mismo para su resolución, en aras de la objetividad pretendida por el artículo 106 del texto constitucional. Adicionalmente, atribuyendo la competencia a los órganos centrales de los departamentos, se facilita la consecución del principio de igualdad.

Entendemos que lo anterior provee de mayores garantías de neutralidad a la resolución de los procedimientos de revocación, si bien repercute en una mayor lentitud y complejidad de la tramitación de estos procedimientos, lo que explicaría entre otras razones, la escasez de procedimientos tramitados por esta vía.

## 2. Legitimación

Tal y como precisa el artículo 219.3 de la LGT, la iniciación del procedimiento de revocación se producirá exclusivamente de oficio. No obstante, el artículo 10 del RRVA determina que los interesados podrán promover dicha iniciación por parte de la

administración, mediante la presentación de un escrito dirigido al mismo órgano que hubiese dictado el acto, quien exclusivamente quedará obligado a acusar recibo del escrito.

Téngase presente además que, sin perjuicio de que el procedimiento se inicie siempre de oficio, la propia LGT admite expresamente en el apartado tercero del artículo 221 que cuando se solicite la devolución de un ingreso efectuado en virtud de un acto que haya ganado firmeza, podrá llevarse a cabo instando la revisión del acto por esta vía. En consecuencia, cabe concluir que la solicitud del sujeto pasivo no inicia por sí misma el procedimiento, si bien obliga a la administración a iniciarlo.

En relación con la naturaleza jurídica de la solicitud de inicio del procedimiento de revocación, por el interesado, concluyen que no se trata de una verdadera solicitud de apertura de un procedimiento, sino que más bien respondería al ejercicio del derecho de petición genéricamente contemplado, en el artículo 29 de la Constitución española.

Para Acosta (2007) esta circunstancia –según la mayoría de la doctrina– dimana directamente la propia naturaleza de este procedimiento especial de revisión que es una potestad administrativa, sin que exista en ningún caso, derecho subjetivo alguno por parte de los particulares a iniciar el procedimiento.

Pese a ello, puede entenderse que esta cuestión es una reminiscencia de la regulación anterior y en concreto del artículo 154 de la Ley Tributaria de 1963, que tampoco preveía la iniciación a instancia de parte. A lo que puede añadirse que el silencio de la ley no puede interpretarse como una prohibición de la iniciación a instancia de parte. Tesis que sin duda encuentra apoyo en el tenor literal de la Disposición final 2ª del Real Decreto 1163/1990, de devolución de ingresos indebidos.

En este sentido, la sentencia declara en relación con el artículo 219 que:

(...) el citado precepto no reconoce, como se ha señalado, una acción a los particulares para solicitar la revisión de los actos de gestión tributaria, sino que otorga la posibilidad de realizarla al ministro de Hacienda cuando concurren los supuestos descritos en la norma (Artículo 219 LGT).

Sin embargo, esta potestad no es discrecional, sino que ha de ejercerse en beneficio del contribuyente. De esta manera, dice Martínez que “La consideración de la potestad de revocación como meramente discrecional podría producir, en nuestra opinión, graves infracciones del principio de igualdad cuyo cumplimiento debe ser respetado a tenor del artículo 219.1 de la LGT” (2006: 30).

Otra parte de la doctrina, entiende que la potestad revocatoria tiene un carácter discrecional dado que los interesados no pueden solicitar de la administración la revocación de un acto desfavorable, ni tampoco tienen una acción para compelerle para que haga uso de dicha potestad revocatoria. Por este motivo, postulan que sea sometida a las técnicas de control de los actos discrecionales desde la perspectiva del derecho de igualdad, para

aquellos supuestos que en un caso idéntico la administración haya revocado un acto (Moya, 2005).

No se puede coincidir aquí con esa tesis. Se entiende que si pocas dudas ofrecía la redacción del artículo 219 de la LGT, en orden a que la revocación se inicia e impulsa exclusivamente de oficio, más clara aún resulta esta cuestión si se atiende al desarrollo reglamentario de esa norma. Así, el tenor del artículo 10 del RGRA parece negar cualquier posibilidad de considerar que el interesado tenga un derecho subjetivo a que se le revoque un acto administrativo desfavorable incurrido en alguno de los presupuestos legales, en caso de existir una solicitud de inicio del procedimiento de revocación a que nos venimos refiriendo, y solo obligándose al órgano competente a dar acuse de recibo por escrito de la solicitud.

## B. Requisitos objetivos

El artículo 219 de la LGT con la rúbrica o ladillo de “Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones”, establece *ab initio* que “la administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados (...)”.

En consecuencia, un análisis de la institución de la revocación exige primero que se delimite cuáles son esos actos susceptibles de revocación en beneficio de los interesados, así como la revocabilidad de las resoluciones de los órganos jurisdiccionales o de los tribunales económico-administrativos. Además, exigiría un estudio de los presupuestos de hecho habilitantes de la revocación, así como de los límites a que está sujeta esta institución de la revocación administrativa, cuestiones todas ellas de las que se pasa a ocupar en las siguientes páginas.

### 1. Actos susceptibles de revocación

En primera instancia, hay que poner de relieve que la redacción definitiva de la LGT, pese al propósito expresado en su exposición de motivos, de aproximar la legislación tributaria sobre revisión en vía administrativa, a las previsiones de la LRJPAC, con el consiguiente aumento de la seguridad jurídica en la tramitación de los procedimientos, en lo que respecta a la revocación administrativa y más en concreto, a la definición de los actos susceptibles de revocación de las que se trata a continuación, se alejó un tanto de las previsiones administrativas.

Así, si el artículo 105 de la LRJPAC indicaba que la administración podría revocar “los actos no declarativos de derechos y los de gravamen”, la LGT eludiendo clásica dicotomía entre los actos favorables y de gravamen, define en su artículo 219 el ámbito de aplicación

de la revocación en los siguientes términos: “La administración tributaria podrá revocar sus propios actos en beneficio de los interesados (...)”.

Uno de los problemas técnicos que suscitaba la aplicación de la revocación administrativa, era precisamente el de la delimitación de cuándo el procedimiento recaía sobre un acto declarativo de derechos y cuándo por el contrario, lo hacía sobre un acto de gravamen. En este sentido, hay que señalar que el discernimiento entre unos y otros, no siempre resultaba sencillo y con frecuencia exigía no solo la consideración en abstracto de los actos, sino, conjuntamente, la determinación de las efectivas consecuencias que los mismos pudieran producir sobre sus concretos interesados. Lo anterior se complicaba aún más, si se tenía en cuenta la existencia de los denominados “actos de doble efecto”, simultáneamente favorables para unos sujetos y desfavorables o de gravamen para otros (Garrido y Fernández, 2000).

En la actualidad, la LGT viene a determinar que la facultad revocatoria solo podrá ser ejercida en beneficio de los interesados, lo que viene a significar, como expone Moya Meyer (2005), que el resultado de la revocación deberá ser favorable a los interesados, con independencia de la clase de acto de que se trate. Adicionalmente, hay que poner de manifiesto, que a estos efectos, deben entenderse comprendidos en el término “interesados”, todos los enunciados en el artículo 31 de la LRJPAC, es decir, no solo los obligados tributarios y los sujetos infractores, según se trate de actos de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones, sino también aquellos otros sujetos cuyos derechos o intereses legítimos pudieran verse afectados por el procedimiento de revocación.

Por ello, la doctrina entiende que de la comparación del tenor literal del artículo 219 de la LGT, con el del artículo 105 de la LRJPAC, resulta una implícita ampliación del ámbito de aplicación de la institución de la revocación en lo que atañe a los actos tributarios, pues ya no solo puede recaer sobre actos que sean desfavorables o de gravamen, sino también sobre actos declarativos de derechos, si mediante la revocación de los mismos puede mejorarse la situación del interesado (Martínez, 2006).

Como puede observarse, de esta forma quedan difuminadas las notas distintivas, que tradicionalmente se habían tomado para caracterizar el procedimiento de revocación a fin de diferenciarlo de otros procedimientos especiales de revisión. Así, tradicionalmente se había sostenido que el hecho de que el procedimiento de revocación recayese siempre sobre actos de gravamen, justificaba que no se exigieran las férreas garantías propias de la privación de efectos de los actos declarativos de derechos. Lo novedoso es que ahora también mediante este procedimiento de revocación, pueden privarse de efectos los actos declarativos de derechos, si incurren en alguna infracción manifiesta de ley, circunstancias sobrevenidas muestran la improcedencia del acto dictado, o en la tramitación se ha producido indefensión para los interesados.

Otra de las controversias que suscita la interpretación del artículo 219 de la LGT, es la de si únicamente pueden revocarse los actos definitivos o por el contrario, también pueden

revocarse la multitud de actos de trámite que pueden producirse durante la tramitación de cualquier procedimiento tributario.

De este modo y a diferencia de lo que sucede con otros procedimientos especiales de revisión de oficio (el artículo 217 de la LGT, al referirse a la nulidad de pleno derecho, establecía que la misma podía declararse cuando los “actos hayan puesto fin a la vía administrativa o no hubieran sido recurridos en plazo”), para los que la LGT exige que recaigan sobre actos que hayan puesto fin a la vía administrativa, en el caso de la revocación, ni la LGT, ni tampoco el RGRA, ni su predecesora la LRJPAC se pronuncian acerca de si la revocación debe quedar reservada a los actos finales o por el contrario pueden también revocarse actos de trámite.

De lo anterior, algunos autores infieren que no existe precepto alguno que exija que se trate de un acto firme, pudiendo recaer también sobre actos de gravamen (Moya, 2005).

Empero y a falta de otro criterio, podemos entender que al menos comprendería los actos del artículo 219 de la LGT, esto es, los actos definitivos pero también los de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto o pongan término al procedimiento, siempre y cuando concurran los requisitos necesarios para su revocación.

Finalmente, hay que destacar que algunos autores han entendido, que cabe una revocación parcial del acto de aplicación de los tributos, o de imposición de las sanciones con la extensión y alcance que se determine en la resolución que ponga fin al procedimiento de revocación, de forma análoga a lo previsto expresamente en otros sectores del ordenamiento administrativo común, como en materia de subvenciones (artículo 40.1 de la ley 38/2003 de 17 de noviembre, o Ley General de Subvenciones) o en materia sancionadora en el ámbito de sanciones disciplinarias laborales (artículo 115.c) del Texto Refundido de la Ley de Procedimiento Laboral, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/1995 de 7 de abril) (García, 2004).

## 2. Revocabilidad de resoluciones

Se ha suscitado un debate por parte de la doctrina acerca de si es posible o no que por la vía de la revocación tributaria, se dejen sin efecto resoluciones tanto de los órganos jurisdiccionales, como de los tribunales económico-administrativos.

Pocas dudas ofrece la cuestión de la irrevocabilidad de las resoluciones dictadas por los tribunales, la cual dimana del propio control jurisdiccional a que está sometida la actuación administrativa por imperativo del artículo 106 del texto constitucional español. Así aparece recogido en el propio tenor literal del apartado tercero del artículo 213 de la LGT, que previene que: “Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas”.

Mayores dudas produce, por el contrario, la cuestión de la revocabilidad por parte de la administración tributaria de las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos. Según Queralt (2008) y otros la reclamación económico-administrativa “es un recurso administrativo especial, tanto por la materia como por los órganos que lo conocen, aunque judicializado en cuanto a su ordenación y desarrollo”. El conocimiento y resolución de la reclamación económico-administrativa, están atribuidos a los tribunales económico-administrativos que pese a su denominación, no son órganos jurisdiccionales, sino administrativos, encuadrados orgánicamente en el Ministerio de Economía y Hacienda, pero con independencia jerárquica y funcional respecto de los órganos de aplicación de los tributos, según el artículo 228.1 de la LGT.

Algunos autores haciendo una interpretación a *sensu contrario* de lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 213 que acabamos de transcribir, entienden que del mismo se inferiría la posibilidad de revocar aquellas otras resoluciones de los tribunales económico-administrativos que no hubieran sido confirmadas por resolución judicial firme (Martínez, 2006).

No obstante lo anterior, se entiende que las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, tampoco pueden ser revocadas, de igual modo que no pueden serlo las de los tribunales, aunque con distinto fundamento.

Así, se desprendería de la propia rúbrica del artículo 219 de la LGT la posibilidad de que la administración revoque “los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones”. Para delimitar con claridad el ámbito de aplicación de la institución, se debe acudir al artículo 83 de la LGT, encontrando que por “aplicación de los tributos” debe entenderse las actuaciones administrativas de gestión, inspección y recaudación. Durante la tramitación de la LGT, el Consejo de Estado, en dictamen de 22 de mayo de 2003, manifestó que:

Sería conveniente excluir expresamente del objeto de la revocación, para delimitar con mayor claridad el ámbito de aplicación de esta figura, las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa. No es esta una previsión nueva, pues ya la recoge el artículo 55 del Reglamento de procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, aprobado por el Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo; y la establece también el apartado 2 del artículo 213 del anteproyecto con un alcance más general. Sin embargo, su reiteración en la regulación específica de la revocación contribuye a delimitar con mayor claridad el ámbito de aplicación de esta figura (Consejo de Estado, dictamen de 22 de mayo de 2003).

A pesar de ello y tal y como puede observarse en el texto del artículo 219 de la LGT que se ha transcrito, esta recomendación del Consejo de Estado, no pasó a la redacción definitiva. Por ende, puede aseverarse que se desprende que quedan fuera del ámbito

de la revocación tributaria las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, los cuales no obedecen ni al concepto de acto de aplicación de los tributos, ni al de imposición de sanciones, sino que constituyen actuaciones de revisión de previos actos de aplicación de los tributos, debiendo unos y otras por su propia naturaleza encontrarse separadas y estar atribuidas a órganos diferenciados (Eseverri, 2005).

Se entiende, igualmente, que el propio tenor del precepto excluiría esta aplicación. Además, si el deseo del legislador fue que las resoluciones de los tribunales económico-administrativos pudieran ser revocadas, habría sido incluida alguna previsión al respecto en el articulado de la LGT. Así, por ejemplo, en relación con la declaración de nulidad de pleno derecho, la norma se refiere “a los actos dictados en materia tributaria, así como a las resoluciones de los órganos económico-administrativos”, también al regular la declaración de lesividad menciona “los actos y resoluciones favorables a los interesados” y también en relación con el objeto del procedimiento de rectificación de errores materiales y de hecho alude a “los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas”.

Adicionalmente, el párrafo segundo del artículo 213, determina con rotundidad, que:

Las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos, así como los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa, no podrán ser revisados en vía administrativa cualquiera que sea la causa alegada, salvo en los supuestos de nulidad de pleno derecho previstos en el artículo 217, rectificación de errores del artículo 220 y recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 (Artículo 213).

A mayor abundamiento, el artículo 10 del RGRA dispone que:

Las resoluciones y los acuerdos de terminación dictados por los tribunales económico-administrativos, así como los actos [de] aplicación de los tributos y de imposición de sanciones a los que se refieran dichos acuerdos y resoluciones, no serán susceptibles de revocación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 213.2 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre (Artículo 10 del RGRA).

La jurisprudencia ha seguido también este criterio, pudiendo citarse en este sentido la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 28 de septiembre de 2007 que declaraba:

(...) el procedimiento de revocación y la revocación en sí misma, basada en las tasadas causas expuestas, no caben en aquellos supuestos en los cuales haya habido pronunciamiento económico-administrativo, como es el caso, por lo que la Dirección de Tributos ni siquiera debió iniciar este procedimiento (Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, 28 de septiembre de 2007).

También el Tribunal Económico Administrativo Central en la citada resolución de 14 de marzo de 2007, se ocupó de la cuestión de si los tribunales económico-administrativos

eran competentes para la iniciación del procedimiento de revocación, exponiendo que la revisión efectuada por estos tribunales era completamente diferente de la prevista en el artículo 219 de la LGT de la que se ha venido hablando.

No obstante, esto no ha dejado de suscitar críticas por parte de un sector de la doctrina, afirmando Martínez (2006) que:

(...) la revocación no debe encontrar su límite objetivo en los actos tributarios, sin perjuicio de la utilización de un concepto amplio de actos dentro de los cuales se incluyan las resoluciones de los órganos económico-administrativos, en cuyo caso, en la medida en que estas últimas no hayan adquirido firmeza serían revocables (...). Si bien es cierto que existen otros mecanismos para atacar una resolución económico-administrativa no correcta, entendemos que la revocación podría ser aplicable a aquellas en la medida en que no hayan alcanzado la condición de firmes. Para ello nos apoyamos en una redacción de la Ley General Tributaria un tanto confusa y que no prohíbe en ningún caso esta posibilidad.

Cuestión más compleja es la que atañe a la posibilidad de revocación de los actos administrativos que hayan sido objeto de una reclamación económico-administrativa, que o bien se encuentre pendiente de resolución o bien que habiendo sido objeto de resolución la misma no hubiera adquirido firmeza.

En este sentido Falcón y Tella (2008) en referencia al procedimiento de revocación manifiesta que:

Esta modalidad de revisión de oficio solo está prevista para los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, y por lo tanto no procede si se ha dictado resolución económico-administrativa, y menos aún si se han agotado los recursos en la vía contencioso-administrativa. Cuestión distinta es que no se haya interpuesto reclamación dentro de plazo y que posteriormente se declare un incumplimiento, en cuyo caso la vía de la revocación sería, a mi juicio, la procedente.

A este respecto, conviene recordar que con anterioridad a la aprobación de la vigente LGT, el Consejo para la Defensa del Contribuyente en su Propuesta 44/1999 titulada precisamente, “Sobre la posibilidad de que la administración tributaria revise de oficio actos administrativos que ya estén siendo objeto de una reclamación económico-administrativa”, manifestaba que habiendo advertido que la administración tributaria no procedía a la revocación de aquellos actos administrativos que se encontraban pendientes de resolución en sede económico-administrativa, entendía, sin embargo, que de una correcta interpretación de las normas no se deducía obstáculo alguno a dicha revocación (Memoria, 2000).

Argumentaba el Consejo, que el artículo 41 del entonces vigente Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, admitía la ultimación en vía de gestión de procedimientos específicos y reglados. En efecto, dicho precepto se refería a la “subsistencia de la

revisibilidad en vía de gestión”, determinando que la facultad revisora atribuida en vía de gestión no sería obstáculo para que se dictaran en vía administrativa, los acuerdos de revisión en los casos expresamente previstos por disposiciones especiales, siempre que dichos acuerdos se dictaran por la autoridad y en los casos expresamente previstos por las disposiciones especiales.

Por todo lo anterior, en uso de sus prerrogativas, el Consejo instaba a la administración para, en caso de apreciar una infracción del ordenamiento jurídico en un acto administrativo, procediese a su revisión o revocación, inclusive cuando hubiese sido objeto de una reclamación económico-administrativa pendiente de resolución. Con posterioridad, dicho Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Propuesta 3/2000 “Sobre los criterios jurídicos a seguir en la revocación de los actos tributarios”, afirmaba que la revocación o revisión del acto impugnado en vía de recurso económico-administrativo o judicial, supondría “la satisfacción extraprocesal de las pretensiones del recurrente y el archivo del procedimiento”.

No obstante, el Consejo de Estado en un dictamen de 17 de febrero de 2000, entendió que cuando se encontrase pendiente de resolución una reclamación económico-administrativa, no procedería entrar a conocer el fondo de la cuestión mediante procedimientos de revisión de oficio.

### **3. Motivos de revocación**

El artículo 219 de la LGT, al cual se ha hecho ya referencia, atribuye a la administración tributaria la potestad de revocar en beneficio de los interesados, determinados actos jurídicos cuando concurren las circunstancias expresadas en el indicado precepto, es decir, infracción evidente de la ley, circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y pongan de manifiesto la improcedencia del acto o indefensión de los interesados en la tramitación del procedimiento.

En síntesis, algunos autores denominan los anteriores presupuestos de aplicación respectivamente, como “error de derecho”, “error de hecho” y “defecto de forma”, siempre que en este último caso se produzca indefensión en el interesado.

De lo dicho se desprende que en esta cuestión, la LGT se aleja de las previsiones de la LRJPAC, que como ya se vio, no exigía la concurrencia de presupuesto de hecho tasado alguno para la aplicación del procedimiento de revocación. Aquí por el contrario, tratándose de actos de aplicación de tributos y de imposición de sanciones, el legislador ha querido supeditar su aplicación a los supuestos de hecho enunciados previamente, limitando de este modo el ámbito de aplicación de la institución.

A este respecto, hay que destacar que estos supuestos, que no figuraban inicialmente en el precepto, fueron introducidos en la redacción del mismo, durante el transcurso de

su tramitación parlamentaria, motivo por el que se cree pertinente relatar brevemente las vicisitudes de dicha tramitación.

Como se ha expresado, el origen de la expresa regulación de esta figura de la revocación en la norma tributaria básica, hay que buscarlo en la Propuesta 3/2000, emitida por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, titulada “Sobre los criterios jurídicos a seguir en la revocación de los actos tributarios”.

En esta propuesta, el Consejo para la Defensa del Contribuyente solicitaba a la Secretaría de Estado de Hacienda, que:

Acordara las actuaciones ya iniciadas por la administración tributaria y acordadas con este Consejo, dirigidas a revocar sus propios actos de gravamen tributarios, cuando la propia agencia tenga el convencimiento de haberse dictado con infracción del ordenamiento jurídico con independencia del carácter sustantivo o procesal de las normas infringidas y del carácter firme o no del acto, respetando en todo caso a los límites que a la revocación impone el artículo 105 de la LRJPAC.

La Secretaría de Estado de Hacienda en el informe emitido acerca de la anterior propuesta, afirmaba que estudiada la misma:

(...) se habían formulado criterios y límites para la aplicación de la revocación que han sido puestos en conocimiento de la Comisión para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria. Por consiguiente será la próxima reforma de la Ley General Tributaria, mediante la cual se establezca la aplicación de la figura de la revocación y se regulen sus límites y el procedimiento que deba seguirse (Informe Secretaría de Estado de Hacienda: 297).

En este sentido, el anteproyecto de LGT presentado al Congreso, al tiempo que suprimía el precedente recurso de anulabilidad contenido en artículo 154 de la Ley Tributaria de 1963, incorporaba la configuración dada a la revocación en el ordenamiento administrativo común, más en concreto, en la redacción dada al artículo 105 de la LRJPAC procedente de ley 4/1999. A estos efectos, la única novedad del referido anteproyecto –que pasó además al texto definitivo de la LGT– era la supresión de la referencia a los no actos declarativos de derechos y de gravamen, y la sustitución de esta expresión por la simple exigencia de que la revocación se efectuara en beneficio de los interesados. El párrafo primero del artículo 219.1 del anteproyecto de la LGT, tenía la siguiente redacción:

La administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las normas tributarias o no sea al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico (Artículo 219.1, Anteproyecto de la LGT).

En consecuencia, como se ve, en un primer momento, no estaba en la *mens legislatoris*, supeditar la aplicación de la revocación a la concurrencia de presupuesto alguno. Sin

embargo, la redacción del anteproyecto de la LGT, suscitó numerosas críticas, que dieron lugar a que este aspecto resultara modificado.

Es así como, para algunos autores, la introducción en el texto legal de los motivos de revocación tiene su causa próxima, en las observaciones realizadas al anteproyecto de ley por el Consejo de Estado en un dictamen de 22 de mayo de 2003, en el que según su texto se hacía eco de la preocupación existente en la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria y en las Comunidades Autónomas que la integraban, acerca de la falta de exigencia de motivo alguno para que la administración tributaria pudiese proceder a la revocación de sus actos. Dicho dictamen, reprobaba el hecho de que “todas las liquidaciones tributarias quedaran, durante el plazo de cuatro años, a expensas de la posible revocación por el órgano competente, sin necesidad de aducir motivo que fundamente el ejercicio de una potestad tan relevante” (Martínez, 2006: 49).

En relación con lo anterior, el Consejo de Estado advertía que, en su opinión, “no basta con que la decisión se dicte respetando siempre el ordenamiento jurídico; debe vincularse a una infracción de dicho ordenamiento de nuevos datos que justifican volver sobre lo ya resuelto”, alertando del riesgo de que la revocación se convirtiera en “una especie de recurso, derivando en situaciones de fraude e incluso de transacción”.

A la vista del indicado riesgo, el Consejo de Estado recomendaba que el ejercicio de la potestad revocatoria se vinculara a la existencia de una infracción en el ordenamiento jurídico o al descubrimiento de nuevos datos que justificara que se volviera sobre lo ya resuelto.

No se puede compartir aquí los reparos manifestados por el Consejo de Estado. Así, en primer término, se tiene que señalar que la configuración de la revocación como un procedimiento que solo puede ser iniciado e impulsado de oficio, aunque el interesado ostente también la facultad de solicitar la iniciación al órgano competente, excluye de entrada el alertado riesgo de que la revocación se convirtiera en una especie de recurso ordinario.

Sorprende también que el Consejo de Estado considere que la revocación pueda derivar en situaciones de fraude y transacción. En este sentido, se hace eco de las palabras de Rozas Valdés, que muy expresivamente argumenta que:

No deja de resultar llamativo que organismos públicos manifiesten por escrito su temor a que articular un procedimiento ágil y eficaz destinado a corregir las posibles equivocaciones que la administración tributaria pudiera cometer en el ejercicio de las funciones que se le encomiendan de entrada a comportamientos fraudulentos de transacción: ¿sí se confía en los funcionarios para dictar actos tributarios, por qué se desconfía de ellos para permitir que se corrijan los errores que al hacerlo pudieran padecer?, ¿no es más fácil transar fraudulentamente al dictar el acto –suprimida además la intervención previa en materia de ingresos– que al corregirse lo realizado por un superior de quien los firmó?

No obstante, Eserverri (2005), ha destacado que lo que se trataba de evitar era que:

Los actos de liquidación tributaria pudieran quedar a expensas de un procedimiento especial de tales características durante un periodo de cuatro años advirtiendo cualquier motivo que pudiera fundamentar su invalidez, al tiempo que con tales presupuestos también se pretende evitar la utilización de este procedimiento especial de revisión de los actos tributarios como vía subsidiaria a la de los recursos administrativos ordinarios, con lo que se quiere impedir que se hagan alegaciones por los mismos motivos de oposición al acto dictado que los postulados con ocasión de la interposición de recursos ordinarios de revisión.

En cualquier caso, lo cierto es que la opinión del Consejo de Estado encontró un amplio predicamento en el proceso legislativo, ya que resultó finalmente recogida en el Proyecto de la LGT.

El proyecto de LGT, en el apartado primero del artículo 219 diseñó dos de los presupuestos habilitantes de la potestad de revocación: “circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado” o que “en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados”. Estos supuestos provienen de la Enmienda número 256, presentada al Congreso y publicada en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (BOCG) (Congreso, Serie A, 16 de septiembre de 2003) que argumentaba en justificación que “se precisan los supuestos susceptibles de revocación para los casos de indefensión del contribuyente, sanciones firmes que han quedado sin causa, resultados lesivos como consecuencia de la descoordinación entre órganos, así como irregularidades de mayor gravedad”.

Posteriormente, durante la tramitación del precepto en el Senado, se introdujo el último de los presupuestos, relativo a “los actos tributarios que infringieran manifiestamente la ley”, permitiendo de esta manera la anulación de los actos a que se refería el artículo 154 a) de la Ley Tributaria de 1963 (Enmienda número 354 en el Senado, BOCG, Senado, Serie II de octubre de 2009).

Superadas las vicisitudes, pasaron a la vigente LGT los presupuestos habilitantes de la revocación tributaria que acabamos de enunciar y que expondremos en detalle más adelante.

Estos presupuestos habilitantes de la revocación, tratándose de un procedimiento de revisión de oficio que únicamente puede iniciarse a instancia de parte, deben concurrir obligatoriamente, según la jurisprudencia.

Del tenor de los mismos se desprende que en ellos se combinan las razones de legalidad (error de derecho e indefensión) y de oportunidad (circunstancias sobrevenidas).

A este respecto, hay que indicar que la introducción de los mismos en la norma ha sido objeto de numerosas críticas, destacando los autores que si la revocación tenía por objeto reducir la litigiosidad en materia tributaria, no se comprende por qué la LGT

ha supeditado su aplicación a la concurrencia de unos presupuestos habilitantes, cuya interpretación no puede dejar de provocar controversia en lo que se refiere a su significado y alcance, entendiendo la doctrina que por ese motivo hubiera sido preferible simplemente trasladar a la LGT el tenor del artículo 105 de la LRJPAC (Rodríguez, 2004).

### C. “Actos tributarios que infringen manifiestamente la ley”

Se acaba de indicar, que el párrafo primero del artículo 219 de la LGT habilita a la administración para que proceda a la revocación de los actos tributarios, aplicación de los tributos y de imposición de sanciones si estos “infringen manifiestamente la ley”.

Este motivo habilitante, encuentra su precedente inmediato en uno de los presupuestos normativos contemplados en la derogada Ley Tributaria de 1963, al regular el procedimiento especial de revisión por anulabilidad de los actos de la administración tributaria. Como ya hemos indicado, la letra a) del artículo 154 de la derogada LGT, determinaba que serían revisables mediante resolución del ministro de Hacienda en tanto no hubiera prescrito la acción administrativa, los actos dictados en vía de gestión tributaria que “se estime que infringen manifiestamente la ley”. No obstante hay que poner de relieve que el procedimiento estaba pensado para dejar sin efecto actos declarativos de derechos, mientras que la revocación tributaria a que nos venimos refiriendo, afecta sobre todo a los actos de gravamen.

Una adecuada interpretación del precepto requeriría realizar precisiones. Primero, se acaba de ver que la norma exige que se produzca una infracción de la ley, lo que suscita controversia acerca de qué disposiciones deberían entenderse comprendidas en dicho término, es decir, si por ley, deberían entenderse únicamente normas con rango de ley formal o por el contrario se refiere también a normas con rango de ley material.

A este respecto, ha de ponerse de relieve las ligeras diferencias de redacción existentes entre ambos preceptos. Así, mientras el artículo 154 de la Ley Tributaria de 1963 se refería a la Ley con mayúscula, el artículo 219 de la LGT, utiliza el término ley con minúscula, lo que puede ser interpretado como dos referencias diferenciadas a la ley en sentido material y formal, respectivamente.

Ahora bien, cuando la jurisprudencia se ocupa de esta cuestión, recuerda la diferencia existente entre la ilegalidad ordinaria –que sería cualquier vulneración de una ley en sentido material– y la ilegalidad manifiesta –que quedaría reservada únicamente a los supuestos de vulneración de la ley en sentido material–; concluyendo que en este caso es preciso que concurra una ilegalidad manifiesta, y un quebrantamiento claro y preciso de la ley en sentido sustantivo. Así, el Tribunal Supremo en sentencia de 23 de octubre de

1988 declaraba que quedan fuera del alcance del apartado a) del artículo 154 de la LGT de 1963:

Los actos de gestión que adolezcan de ilegalidad ordinaria, concepto en el que tiene cabida cualquier infracción del Ordenamiento Jurídico, quedando reservado y queda reservado al ámbito del supuesto legal a lo 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 sentido la infracción cometida, que la convalidación no puede ser ya una consecuencia inseparable de la firmeza del acto.

Si para invocar este presupuesto es preciso que estemos ante una ley en sentido formal, no bastando la vulneración de la ley en sentido material, con mayor razón no podrá considerarse tampoco que infrinja manifiestamente la ley, un acto tributario dictado conforme con la interpretación de un precepto que se revele erróneo a la luz de lo dictaminado con posterioridad por la jurisprudencia nacional o comunitaria, y ello a pesar de lo que en ocasiones se ha postulado ante nuestros tribunales.

En esta orientación, se puede citar una sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias de 27 de octubre de 2008, que pretendía aplicar la sentencia de 6 de octubre de 2005 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el Asunto C-204/03 que declaró contraria a la Sexta Directiva la ley española, en cuanto a la regulación de la aplicación de la regla de prorata en caso de subvenciones que declara que:

(...) la existencia de tal resolución judicial no supone que una interpretación contraria constituya manifiesta infracción de la ley —en este caso la Sexta Directiva— pues ello supondría reconocer a la citada sentencia el carácter de fuente legislativa de la que carece.

Tal sentencia no es ley en el sentido formal que exigía el artículo 154 de la LGT 230/1963 y ahora el artículo 219 de la actual LGT 58/2003, y ha de ser considerada como elemento interpretativo de la Sexta Directiva, pero su eficacia jurídica no alcanza más allá que la de criterio informador en la aplicación de las normas jurídicas. Cuestión distinta es que los Estados miembros de la UE vengán obligados a adaptar su ordenamiento interno a las normas de la Unión, y que ello lo hagan conforme al sentido que a las mismas le da la interpretación que en sus sentencias sostiene el Tribunal de Luxemburgo, pero ello no convierte a las sentencias del Tribunal en fuente directa de Derecho, y mucho menos en ley formal (Sentencia Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, 27 de octubre de 2008).

Lo anterior no deja de resultar sorprendente, ya que si el espíritu de la revocación residía en que la administración pudiera dejar sin efecto de forma ágil, determinados actos en beneficio de los interesados, no se comprende el por qué de estas restricciones, que no vienen sino a impedir que puedan ser revocados actos que infringen manifiestamente

normas que no dejan de ser de obligado cumplimiento (órdenes ministeriales, decretos) al igual que las leyes en sentido formal, cuando la revocación de los actos no cause perjuicio a los destinatarios de los mismos ni tampoco a los terceros, lo cual está especialmente garantizado por los límites que a fin de impedir el arbitrario uso de la potestad revocatoria prevé la propia norma y que tendremos ocasión de exponer en detalle.

De tal forma, puede hacerse eco de las palabras de García que al ocuparse de esta cuestión concluye que “cuando nos encontramos ante una facultad como la revocación que, por definición, debe ejercerse en beneficio del particular, esas cautelas no tienen sentido” (2004: 58).

La justificación de las indicadas restricciones reside, en nuestra opinión, en el excesivo celo puesto por el legislador en evitar el peligro tantas veces alertado por la doctrina y jurisprudencia de que se produzca colisión con los derechos adquiridos con terceros, con el principio de seguridad jurídica y con la prohibición de que la administración vuelva contra sus propios actos. Consecuentemente, resulta ilustrativa la previamente citada sentencia del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 2004, y que aclara:

(...) la revisión de oficio de los actos administrativos que consiste en someterlos a un nuevo examen, volverlos a ver a iniciativa de la administración para anularlos, si son contrarios a Derecho, está limitada, por virtud del principio de seguridad jurídica y del respeto a los derechos adquiridos. Dicha revisión constituye una excepción al principio de la irrevocabilidad de los actos administrativos que no sean de gravamen o desfavorables y es clásica la reflexión sobre la tensión existente en los procedimientos de revisión entre el interés público en la restauración de la legalidad, que exige la desaparición de los actos contrarios al ordenamiento jurídico, y los inconvenientes de reconocer a la administración una facultad de libre revisión o que genere una permanente incertidumbre en los particulares afectados, privados de cualquier garantía frente a posibles revisiones arbitrarias efectuadas por la administración de sus propios actos (Sentencia Tribunal Supremo, 25 de octubre de 2004).

En la búsqueda del deseable equilibrio, el ordenamiento jurídico solo reconoce la revisión de oficio de dichos actos en concretos supuestos en que la legalidad se ve gravemente afectada, y con respeto y observancia de determinadas garantías procedimentales en salvaguardia de la seguridad jurídica.

Una vez delimitado el concepto de ley, resulta también de importancia dilucidar qué debe entenderse por “infracción manifiesta”, que ha de sufrir dicha ley para que el acto tributario sea revocado. En este sentido, una sentencia de la Audiencia Nacional de 7 noviembre de 2008, explica que se trata de un criterio muy restrictivo y que “no se puede invocar una infracción cualquiera del ordenamiento jurídico ya que ello debió alegarse en el recurso administrativo o reclamación económico-administrativa que pudo presentar el interesado (...)”.

Requisito no contemplado por la norma pero exigido por la jurisprudencia ha sido el carácter “sustantivo” de la infracción. Así, el Consejo de Estado en dictámenes de 2 de marzo de 1989, de 19 de mayo y 8 de septiembre de 1994, aludían a este requisito complementario, que viene a implicar la concurrencia de gravedad en la infracción de la ley, entendida como hemos dicho, en sentido material, exigiéndose que no se trate de un simple quebrantamiento de una norma sino que se altere sustancialmente la finalidad que la misma persigue.

Además se exige que no sea una contradicción que pueda ser resuelta por vía de una simple interpretación, haciéndose eco de reiterada doctrina jurisprudencial declara: “se exige que la infracción sea manifiesta, es decir patente, notoria o claramente determinable sin necesidad de acudir a una especial labor interpretativa”. En esta sentencia se resume el criterio jurisprudencial citado, entre otras, en las STSS de 23 de octubre de 1971 y de 13 de octubre de 1988.

A modo de corolario de lo dicho en este apartado, podría citarse una sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2002, que resumiendo todos los requisitos que acabamos de exponer, determina que la aplicación de este presupuesto habilitante de la revocación en materia tributaria que nos venimos refiriendo, en suma:

(...) exige que la infracción sea de un precepto sustantivo, no formal, con rango de ley, y que además tal infracción sea palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la administración de que se trate (Sentencia Sala de lo Contencioso-Administrativo, Tribunal Supremo, 22 de noviembre de 2002).

#### **D. “Circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y pongan de manifiesto la improcedencia del acto”**

Se ha venido adelantando que, de acuerdo con el tenor del apartado primero del artículo 219 de la LGT, la revocación de los actos tributarios también procede cuando concurren “circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y pongan de manifiesto la improcedencia del acto”.

El precedente más inmediato de este presupuesto reside también en el procedimiento especial de revisión contemplado por la derogada LGT, concretamente en el apartado b) del artículo 154 a que nos venimos refiriendo, que determinaba que serían anulables los actos tributarios “cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la administración al dictar el acto objeto de la revisión”.

De la comparación entre ambas redacciones, llama la atención algunas cuestiones. Primero, hay que destacar que si el artículo 154 b) de la Ley Tributaria de 1963 se refería a la “aportación de nuevas pruebas”, la vigente LGT se refiere por el contrario a “circunstancias sobrevenidas”, expresión esta última de carácter más amplio y dentro de la cual pueden tener cabida, por ejemplo, sentencias posteriores, con directa incidencia sobre el acto tributario, que se revoca.

El ejemplo más paradigmático de este supuesto, reiterado por toda la doctrina que se ha ocupado de esta cuestión, son las sentencias y resoluciones que estimando algún recurso o reclamación interpuesto por un interesado contra una liquidación provisional girada por la administración, la dejan sin efecto, y ello cuando esa liquidación ya había dado lugar a un procedimiento sancionado, que había culminado en una sanción firme. En este caso, el procedimiento de revocación puede ser utilizado para dejar sin efecto el acto de imposición de sanciones, al desaparecer la infracción que la originó.

En adición, Simón (2007) indica que otro de los supuestos que se podría incluir en este apartado, serían los derivados de la propia descoordinación entre los órganos administrativos cuando por ejemplo se observe que la administración por falta de coordinación, actúa con criterios opuestos en casos sustancialmente idénticos. A título de ejemplo, este autor, indica que podrá utilizarse para revocar resoluciones en las que la administración tributaria da distinto tratamiento a una sola operación en el impuesto sobre el valor añadido, según considere al sujeto que soporta o repercute el impuesto, entendiéndose que de esta forma se evitaría el problema del enriquecimiento injusto por parte de la administración.

Este parece ser el espíritu de la ley, extraído de la propia tramitación de la LGT. Así, como ya se ha indicado, el precepto provenía de la enmienda número 256 introducida en el anteproyecto de LGT, que se justificaba. Estos supuestos emergen de la enmienda número 256, presentada al Congreso y publicada en el BOCG (Congreso, Serie A, 16 de septiembre de 2003) como sigue: “se precisan los supuestos susceptibles de revocación para los casos de indefensión del contribuyente, sanciones firmes que han quedado sin causa, resultados lesivos como consecuencia de la descoordinación entre órganos, así como irregularidades de mayor gravedad”.

Lo anterior origina la duda de si un cambio de criterio puede dar lugar a la aplicación de esta figura de la revocación tributaria a los supuestos en que la “circunstancia sobrevenida”, consistiera en un cambio de criterio jurisprudencial (Falcón y Tella, 2008).

Este supuesto puede producirse con frecuencia en el ámbito tributario, debido a la influencia de los órganos jurisdiccionales internacionales y en particular del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En este sentido, procede recordar una sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 12 de febrero de 2008 en el Asunto C-2/06: Willy Kempter, se ocupó de la posibilidad de revisar actos tributarios firmes como consecuencia de los criterios interpretativos fijados por los tribunales de la Unión Europea. A este respecto, indicó que

bastaba con que la interpretación errónea de un precepto de derecho comunitario hubiera sido examinada por el órgano jurisdiccional nacional –que conoció en última instancia o que al menos hubiera podido ser examinada de oficio por él–, para que el órgano interno esté facultado para volver sobre sus actos.

Ahora bien, tal y como indica la anterior sentencia que:

(...) esta obligación de revisar los actos firmes que, a la luz de un pronunciamiento posterior del Tribunal de Justicia, resultan erróneos, solo existe cuando el ordenamiento interno atribuye a los órganos administrativos la facultad de revisar sus actos firmes por circunstancias sobrevenidas (Sentencia Tribunal de Luxemburgo, 12 de febrero de 2008).

En el caso alemán, al que se refiere la citada sentencia *Kempter*, tal facultad resulta del artículo 51 de la Ley de Procedimiento Administrativo (*Verwaltungsverfahrensgesetz*), de 25 de mayo de 1976, cuyo apartado 1 establece que a solicitud del interesado, las autoridades deberán decidir sobre la anulación o modificación de un acto administrativo firme cuando “la situación de hecho o de Derecho en la que se base el acto administrativo se haya modificado posteriormente en favor del interesado”.

En la opinión aquí sustentada, la administración no puede volver sobre sus propios actos utilizando el presupuesto habilitante de la revocación a que se ha hecho referencia, sobre todo si se tiene en cuenta que el artículo 219 de la LGT, se refiere en todo momento a los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, excluyendo de este modo, no solo excluye las resoluciones de los tribunales de justicia, sobre las que pesa la santidad de cosa juzgada, sino también las reclamaciones económico-administrativas que hayan sido resueltas.

En estos casos, se entiende que de admitirse el uso indiscriminado del cauce de la revocación para dejar sin efecto los actos tributarios, se produciría un grave quebranto de la seguridad jurídica. Empero, y aunque no sea el objeto de este estudio, no podemos dejar de destacar que la jurisprudencia sí que ha admitido el uso de las facultades revisoras, para privar de efectos a un acto tributario en el caso de surgimiento de un nuevo criterio interpretativo, si bien no a través del procedimiento revocatorio, sí por medio del recurso extraordinario de revisión del artículo 244 de la LGT, al considerar la sentencia que contenga el cambio de criterio como “un documento de valor esencial para la resolución de [los] asunto[s] que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido”.

Se destaca también el hecho de que si el artículo 154 b) de la Ley Tributaria de 1963 se refería a “elementos del hecho imponible”, ahora se hace referencia a que las circunstancias sobrevenidas “afecten a una situación jurídica particular”.

Aquí no se trata ya de revocar un acto administrativo porque este pueda entrar en contradicción con el ordenamiento jurídico, muy al contrario, se trata de actos válidos.

De esta forma se configura como una revocación ya no por razones de legalidad sino de oportunidad.

## E. “Indefensión de los interesados en la tramitación del procedimiento”

Este presupuesto habilitante del procedimiento revocatorio no se encontraba contemplado de forma explícita en el artículo 154 de la derogada Ley Tributaria de 1963, aunque de forma implícita podía considerarse como un supuesto de “infracción manifiesta de la ley”, aludido de forma expresa en la indicada norma.

A este respecto, primero hay que manifestar, que doctrina y jurisprudencia han interpretado restrictivamente este presupuesto, afirmando que el procedimiento administrativo y la vía del recurso, ofrecen al administrado oportunidades continuas de defenderse y hacer valer sus puntos de vista, lo cual contribuye a reducir progresivamente la inicial trascendencia de un vicio de forma o una infracción procedimental.

Así por ejemplo, la omisión del trámite de audiencia no produce por sí sola indefensión, puesto que esa falta de audiencia puede ser subsanada en cualquier momento durante la tramitación del procedimiento, no pudiendo por tanto dar lugar a la nulidad del acto. A este respecto, el Tribunal Supremo, en sentencia de 11 de julio de 2003 argumenta que no se produce indefensión material y efectiva cuando pese a la omisión de este trámite, si el interesado durante la tramitación del procedimiento ha tenido la ocasión de alegar cuanto ha considerado oportuno.

La interpretación restrictiva del precepto es también el hecho de la posibilidad de convalidación de los vicios o defectos de que puede adolecer inicialmente un acto administrativo, y el principio de conservación de los actos válidos, por este motivo entendemos que las irregularidades procedimentales con carácter general no tendrán condición invalidante.

Para que los errores en la tramitación del procedimiento, habiliten para revocar un acto firme, es preciso que sean tan graves que generen en el interesado indefensión. Lo anterior, plantea el problema de cuál sería la línea divisoria entre los vicios procedimentales –incluidos en este presupuesto de la revocación– y cuáles habrían de ser tratados mediante el procedimiento especial de revisión por nulidad de un acto tributario.

Así, el artículo 217 de la LGT, al regular la declaración de nulidad de un acto tributario se refiere a “los actos que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional”. En consecuencia, teniendo en cuenta que uno de los referidos derechos susceptibles de amparo constitucional, proclamado en el artículo 24 del texto constitucional, es el de tutela judicial efectiva de jueces y tribunales sobre los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos, sin que en ningún caso pueda producirse indefensión,

parece claro que una misma infracción procedimental podría dar lugar simultáneamente al inicio de ambos procedimientos.

Así, tal y como recuerda Martínez Muñoz (2006), muchas de las quejas recibidas por el Consejo para la Defensa del Contribuyente van precedidas de la solicitud de declaración de nulidad dirigida al órgano competente.

Circunstancias que habilitarían la aplicación de este presupuesto, destacadas por la doctrina que se ha ocupado de esta cuestión podrían ser, por ejemplo, cuando, la omisión en una resolución tributaria que no sea firme en vía administrativa, dé la obligatoria mención de los recursos que podrían interponerse contra ella, o cuando la indicación de dicho órgano resulta errónea o bien el plazo para interponerlo es incorrecto. Estas irregularidades procedimentales pueden dar lugar a que por falta de recurso, impida al interesado la interposición de los correspondientes recursos, causando la firmeza de la resolución, con la consiguiente indefensión para los interesados afectados.

Otro supuesto señalado por el indicado autor, y frecuente en la práctica, es el constituido por los actos tributarios que conteniendo una valoración de algún elemento patrimonial al que debe referirse una liquidación, no ofrecen motivación alguna, de manera que el particular queda indefenso cuando quiera formular alegaciones e intentar desvirtuar los elementos de hecho que dieron origen a esa valoración.

## **F. Límites a la revocación**

### **1. Prescripción**

El artículo 219 de la LGT en su apartado segundo determina que “la revocación solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción”, de este modo se aparta la LGT, nuevamente, de la redacción dada a la revocación en el procedimiento administrativo común por la LRJPAC que se refería a que la administración podría “en cualquier momento” revocar determinados actos.

De esta forma se sigue, no obstante, el precedente fijado en el artículo 154 de la anterior LGT, que determinaba que la revisión únicamente sería posible en tanto no hubiera prescrito la correspondiente acción administrativa.

En este punto, los autores han manifestado la incongruencia que supone someter a un plazo de prescripción el procedimiento para la revocación, si tenemos en cuenta que alguno de los presupuestos que habilitaría el ejercicio de esta potestad revocatoria a que nos venimos refiriendo sería por ejemplo, “la infracción manifiesta de la ley” o supuestos en los que los defectos en la tramitación del procedimiento supongan la “indefensión en el interesado”, circunstancias todas más a un concepto de nulidad que de anulabilidad,

debiendo ser la acción contra los actos que adolecen de aquellos defectos por naturaleza imprescriptible.

Surge, entonces, la cuestión de cuál debemos entender que es el plazo de prescripción señalado por la norma. A estos efectos, deberíamos acudir al artículo 66 de la LGT que en orden a las potestades de la administración determina prescribirán a los cuatro años, los siguientes derechos: “el derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación”, y el “derecho de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas”.

Sin embargo, de todo lo que se ha venido diciendo queda claro que en este caso, la potestad, sobre la que versaría la revocación tiene una naturaleza bien diferente, dado que poco tiene que ver con estas implicadas en la exacción de los tributos. Muy al contrario, se trata de dejar sin efectos determinados actos en beneficio de los particulares.

Por ello para algunos autores, hubiera sido preferible no sujetar el ejercicio de esta potestad revocatoria a plazo prescriptivo alguno, al igual que sucede con otros procedimientos especiales de revisión –como ocurre con la declaración de nulidad– que no se hayan sujetos a plazo prescriptivo alguno. Como se ve en la pugna existente entre el principio de legalidad y las prevenciones derivadas del respeto a la seguridad jurídica y la prohibición de ir en contra de los actos propios resultan, en lo que atañe al término para ejercer la potestad revocatoria, vencedores los segundos.

Adicionalmente convendría destacar, tal y como han puesto de relieve algunos autores, que no se trata tanto de un plazo de prescripción como de un plazo de caducidad, y el cómputo del plazo no se realizaría como en los anteriores desde que finalizara el periodo voluntario de pago, sino más bien desde que se notificó al interesado el acto de aplicación de los tributos cuya revocación se pretende.

A la vista de lo dicho, no resulta comprensible esta limitación si se tiene en cuenta que se ejerce en beneficio de los interesados en el procedimiento, entendiéndose que la prescripción no debería estar sometida, al igual que lo que sucede en el ámbito del procedimiento administrativo común, a más limitación temporal que la propia de la prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos por parte del particular en caso de dejarse sin efecto una resolución que hubiera de ser revocada.

## **2. Dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, contradicción con el principio de igualdad, el interés público o el ordenamiento jurídico**

Los límites fijados para el ejercicio de la potestad revocatoria, además del requisito temporal de que no hubiera transcurrido el plazo máximo de prescripción, son los prevenidos en el párrafo segundo del apartado primero del artículo 219 de la LRJPAC,

que siguiendo la estela de lo prevenido para el ámbito administrativo por el artículo 105 de la LRJPAC determina que “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”.

Según algunos autores, lo que la ley prohíbe es el uso de la facultad revocatoria, para los supuestos en que pudieran incurrirse en los resultados enumerados en el precepto, los cuales adicionalmente ha de señalarse, supondrían la vulneración de ciertos principios tributarios, constitucionalmente protegidos.

Así, en cuanto a la prohibición de que la revocación constituya “dispensa o exención no permitida por las normas tributarias” entendemos que supondría una tácita referencia al denominado principio de igualdad, cuya contradicción también prohíbe la norma.

Ese principio, se encuentra constitucionalmente recogido en el artículo 31 de la Constitución española, que exige a todos contribuir al sostenimiento del gasto público. De modo explícito, el principio de igualdad es refrendado por el artículo 3 de nuestra LGT, que proclama que se basa en este principio la ordenación de nuestro sistema tributario.

Si se atiende a la jurisprudencia constitucional, el principio de igualdad cuenta con dos vertientes, una positiva, que implica que todos sean gravados con la misma intensidad por los tributos, y una negativa, que determina la imposibilidad de crear situaciones de privilegio o discriminación en el ámbito fiscal. Entendemos en este sentido que el límite referido a la proscripción de la dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, entraría en esta segunda dimensión. A este respecto, pueden citarse las SSTC de 22 de julio de 1996, de 25 de abril de 2002 o de 14 de marzo de 2005.

Se entiende, entonces, que el mecanismo de la revocación no es en sí mismo discriminatorio, puesto que se prevé con carácter general para una serie de supuestos, de manera que todos los ciudadanos que se encuentren en dichas situaciones puedan acceder a él, sin embargo, sí podría dar lugar a situaciones discriminatorias en el caso de que se revocara un determinado acto que afecte a un expreso contribuyente pero, por el contrario, no se revocarán otros, motivo por el que entendemos el legislador establece esta cautela. Con todo, dado que la de revocar es una potestad, no ostentan los particulares un derecho subjetivo a solicitar de la administración que proceda del mismo modo que en el caso de otro particular que se encontrare en situación sustancialmente idéntica.

En adición, se prohíbe que la revocación “sea contraria al interés público”, ello de la propia naturaleza de institución que tiene por finalidad la salvaguarda de los intereses generales, por lo que del mismo modo que las razones de coherencia con el servicio a los intereses públicos exigen que se dejen sin efecto, esa misma coherencia determina que la potestad revocatoria se sujete a esos límites que dimanen de las prescripción constitucional del servicio con objetividad a los intereses generales.

Finalmente, la revocación tributaria no puede entrar en “contradicción con ordenamiento jurídico”, lo que viene a suponer que en el ejercicio de esta potestad ha de actuar no solo con pleno sometimiento a las específicas prescripciones propias del procedimiento para la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, sino del ordenamiento jurídico en su conjunto.

## Conclusiones

Se ha visto a lo largo de estas páginas, cómo la regulación del procedimiento para la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, que no obstante ya se encontraba recogida en el ordenamiento administrativo común en normativa que venía siendo aplicada a los actos tributarios, había sido recibida con enorme optimismo por gran parte de la doctrina.

Se consideraba que esta institución iba a servir para reducir las elevadas tasas de litigiosidad existentes en este ámbito, el ámbito tributario, y que iba a flexibilizar la aplicación de la legalidad tributaria proporcionando a la administración un cauce sencillo, ágil y práctico, para que en aquellos casos en que advirtiera de oficio o a solicitud de los interesados errores en su actuación, pudiera por sí sola enmendarlos sin necesidad de acudir a la vía contenciosa y aliviando además a los particulares de la carga de interponer recurso en vía administrativa.

Sin embargo, se puede constatar que transcurridos más de cinco años desde la entrada en vigor de la LGT, han sido muy escasos los procedimientos tramitados por esta vía, pudiéndose afirmar que la revocación no ha alcanzado la aplicación práctica esperada.

Las razones que explican esta circunstancia provienen en general del excesivo celo manifestado por el legislador y la jurisprudencia en facilitar la aplicación de la figura. Pareciera que suscita temor atribuir a la administración una facultad discrecional que pueda ser ejercida en beneficio de los obligados. Ha quedado expuesto, que en la opinión sostenida, el ejercicio de estas facultades revisoras sería menos problemática que la revisión de actos declarativos de derechos, en orden a una posible colisión con los principios de igualdad y de seguridad jurídica.

Así, no deja de provocar crítica el hecho de que se limite el ejercicio de la potestad revocatoria, a la concurrencia de un *numerus clausus* de presupuestos habilitantes, lo cual puede considerarse en gran medida como una inercia del procedimiento de revisión por causa de anulabilidad, contemplado en la derogada Ley Tributaria de 1963.

Con todo, como novedad interesante, se podría referir a la combinación en la norma de circunstancias habilitantes que obedecen a motivos de nulidad y de oportunidad, y ello innovando otro de los inmediatos precedentes de esta institución consistente en la revocación en el ámbito administrativo.

Pese a lo dicho, no se puede dejar de poner en valor que la redacción de la LGT viene a superar en este punto la muy tradicional clasificación de los actos administrativos en favorables o declarativos de derechos y desfavorables o de gravamen. Así la revocación queda configurada como una potestad ejercida siempre en beneficio de los interesados, lo que viene a determinar que pueden ser revocados no solo actos desfavorables, sino también actos declarativos de derechos, si la revocación persigue dictar otro más favorable aún para el interesado.

Adicionalmente, ha de destacarse tal y como ha quedado expuesto, que la redacción dada en la LGT, se ha alejado en gran medida de las previsiones de la LRJPAC en el sentido de imponer restricciones. Si la LRJPAC contemplaba que las administraciones públicas pudieran revocar sus actos en cualquier momento, la LGT ha sometido el ejercicio de la potestad revisora al horizonte temporal de la prescripción y ello a pesar de que alguno de los referidos presupuestos de revocación, podrían encajar bien en la categoría de los vicios de nulidad y, por tanto, ser imprescriptibles.

Conjuntamente, hay que señalar que la propia configuración procedimental de la revocación dificulta enormemente la aplicación de esta figura, dado que resulta complicado que en el estrecho término de seis meses pueda cumplimentarse el trámite de audiencia al interesado y que se emita un dictamen del Consejo de Estado.

Los indicados aspectos, así como otros, tales como la publicación de las resoluciones revocatorias a fin de que los contribuyentes que se encontrasen en idéntica situación a la del acto revocado sean informados, podrían contribuir a la mejora de esta institución, cuya reforma facilitaría la aplicación práctica de la misma.

## Bibliografía

- AUCEJO, Andrés. “La revocación de oficio de los actos administrativos: retos para adopción en la legislación tributaria española y su regulación jurídica en Italia”. En: *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 268, 2003.
- \_\_\_\_\_. y ROZAS VALDÉS, José Andrés. “El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EE.UU”. En: *Doc. 5/04*, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
- CALVO VÉRGEZ, Juan. “La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental”. En: *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, Pamplona, Aranzadi, 2008.
- \_\_\_\_\_. “¿Son competentes los tribunales económico-administrativos para iniciar un procedimiento de revocación?”. En: *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3, Pamplona, Aranzadi, 2009.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. “La revocación de los actos tributarios y el Consejo para la Defensa del Contribuyente”. En: *Memoria del Consejo para la Defensa del Contribuyente de 2002*,

- Centro de Publicaciones y Documentación del Ministerio de Economía y Hacienda*. Madrid, 2002.
- \_\_\_\_\_. “La revocación de los actos tributarios”. En: *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 3. Pamplona, Aranzadi, 2005.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 15, Pamplona, Aranzadi, 2008.
- GARCÍA NOVOA, César. “Las posibilidades de la renovación del artículo 219 de la LGT de 2003”. En: *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*, núm. 11, Pamplona, Aranzadi, 2004.
- \_\_\_\_\_. *La revocación en la Ley General Tributaria*. Navarra, Aranzadi, 2005.
- GARRIDO FALLA, F. y FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M. *Régimen jurídico y procedimiento de las administraciones públicas (un estudio de las leyes 30/1992 y 4/1999)* (3ª ed.). Civitas, 2000.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. “La revocación en materia tributaria” En: *Colección tributación práctica*, núm. 7, Madrid, Iustel, 2006.
- MEMORIA 3/2000. *Consejo para la Defensa del Contribuyente*, Centro de Publicaciones y Documentación del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 2000.
- MENÉNDEZ MORENO, A. ALONSO MURILLO, F., ANÍBARRO PÉREZ, S., y otros. *Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra* (8ª ed.). Valladolid, Lex Nova, 2008.
- MOYA MEYER, H. “La revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones”. En: *Hacienda Canaria*, núm.10, 2005.
- PARADA, R. *Derecho administrativo. Parte general*. Madrid, Marcial Pons, 1997.
- QUERALT, J, LOZANO SERRANO, C, TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid, Tecnos, 2008.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. *La revisión de oficio en la nueva Ley General Tributaria, ¿una vía para solucionar los conflictos entre el contribuyente y la administración tributaria?* Navarra, Aranzadi, 2004.
- VVAA. *Estudios en homenaje al profesor Pérez Ayala*. Madrid, Dykinson, 2007.