

La renovación y anulación en el ámbito tributario

José Miguel Martínez Lozano

Interventor y Auditor del Estado

Inspector de Hacienda del Estado

Ex auditor de la Sindicatura de Cuentas de Castilla-La Mancha

Introducción

Conforme a un sector doctrinal (Entrena Cuesta, Garrido Falla y Villar Palasí) en el ámbito de la revisión de los actos administrativos firmes que no sean disposiciones normativas, existen tres figuras bien distintas:

- La nulidad, en virtud de la cual se impugnan los actos administrativos que sean nulos de pleno derecho (son nulos de pleno derecho los actos relacionados en el artículo 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común).
- La anulación, que se ejercita cuando el acto incurre en cualquier infracción del Ordenamiento Jurídico, incluida la desviación de poder (el artículo 63 de la Ley 30/1992). La anulabilidad tiene dos modalidades:

la que se ejercita contra actos declarativos de derechos, siendo necesario, conforme al artículo 103 de la Ley 30/1992, la previa declaración de lesividad para el interés público y su posterior impugnación ante los Tribunales Contencioso-Administrativos; la dirigida contra actos no declarativos de derecho y los de gravamen.

- La revocación, que procederá por razones de oportunidad para el interés público, siempre que, en definitiva, la misma no infrinja el Ordenamiento Jurídico, ni atente contra el principio de igualdad. Esencialmente se produce por un cambio de criterio interpretativo.

La configuración de las figuras anteriores determina que, en los supuestos de nulidad y anulabilidad la pérdida de eficacia de los actos administrativos se produzca por razones de legalidad, mientras que en la

revocación la pérdida de eficacia se produce por razones de oportunidad.

La competencia para el inicio de cada uno de estos procedimientos sería la siguiente:

- La acción de nulidad se puede iniciar de oficio o a instancia de parte.
- La anulabilidad que se ejercita contra actos declarativos de derechos sólo puede iniciarse a instancia de la propia Administración.
- La revocación, solo puede iniciarse de oficio, ya que corresponde a la Administración determinar, sí por razones de oportunidad, es adecuado para el interés público que un acto pierda eficacia. En este sentido, los escritos de los interesados solicitando la revocación de los actos administrativos se entenderán realizados de acuerdo con el derecho de petición del artículo 29 de la Constitución.

Las consecuencias de que un acto sea declarado nulo, anulado o revocado son bien distintas. Tienen en común las tres que el acto en cuestión deja de tener eficacia, sin embargo, mientras que las dos primeras pueden conllevar la responsabilidad patrimonial del Estado, ya que la pérdida de eficacia se fundamenta en motivos de legalidad, en la revocación no es posible tal responsabilidad ya que la misma se produce por motivos de oportunidad.

Sin embargo, lo señalado anteriormente no es mantenido por un sector, acaso mayoritario, de la doctrina que entienden que anulación y la revocación son la misma figura, ya que, tal como señala García de Enterría, tanto con la una como con la otra se consiguen los mismo efectos.

Esta concepción doctrinal ha sido la recogida en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que solo posibilita la anulación de los actos declarativos de derechos.

La revocación se contemplaba (y se contemplaba antes de la Ley 4/1999) en la Ley 30/1992, (en una redacción poco afortunada a nuestro modo de entender) como la posibilidad que tiene la Administración de privar de eficacia a sus propios actos de gravamen o desfavorables, sin que se especifique si la misma procede por razones de legalidad o oportunidad. Desde esta perspectiva, se sostiene que podrían ser revocados, tanto los actos que tienen una infrac-

ción de legalidad, como aquellos que están llamados a perder eficacia por razones de oportunidad.

Desde nuestra concepción, efectivamente, si limitamos la figura de la anulación a los actos declarativos de derechos, habrá que subvertir el Ordenamiento Jurídico y posibilitar que se pueda atacar a un acto anulable utilizando la figura de la revocación. No obstante, debe señalarse que lo que se estará ejercitando realmente es la acción de anulación. Entendemos que no constituye una adecuada técnica jurídica que la anulación se acote y afecte sólo a los actos declarativos de derechos. Debería abarcar a todos aquellos casos en los que los actos, cualquiera que sea su naturaleza, estén viciados de una gravedad tal que el Ordenamiento Jurídico posibilite su anulación.

Por otra parte, los que abogan porque mediante la revocación puedan anularse los actos administrativos, consideran que este es un procedimiento más ágil. Sin embargo, no puede dejar de señalarse que conlleva una mayor inseguridad jurídica, ya que, al ser un procedimiento en el que los particulares sólo tienen un derecho de petición, la Administración goza de gran discrecionalidad, no sólo para determinar si revoca o no sus actos, sino, incluso, para iniciar el procedimiento.

La revocación y la anulación en el ámbito tributario

El artículo 8 de la Ley General Tributaria establece que "los actos de determinación de bases y deudas tributarias gozan de presunción de

legalidad, que solo podrá destruirse mediante la revisión, revocación o anulación practicada de oficio o a virtud de los recursos pertinentes".

El artículo 153 establece en qué casos es viable la nulidad de pleno derecho en materia tributaria.

El artículo 154 posibilita la revisión de actos dictados en vía de gestión tributaria en los dos siguientes casos:

- los que infringen manifiestamente la Ley
- cuando se aporten nuevas pruebas que acrediten elementos del hecho imponible íntegramente ignorados por la Administración al dictar el acto objeto de la revisión.

Por último, el artículo 159 señala que "fuera de los casos previstos en los artículos 153 al 156, la Administración tributaria no podrá anular sus propios actos declarativos de derecho, y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en la vía contencioso-administrativa con arreglo a la Ley de dicha jurisdicción".

Debe consignarse que la Ley General Tributaria no establece ninguna disposición específica que regule la revocación (sí excluimos el artículo 8 mencionado).

Los tribunales cada vez más han considerado que la acción que se ejerce en base al artículo 154 es una acción de anulación.

El Servicio Jurídico del Estado ha considerado que la vía del artículo 154 sólo se puede iniciar en beneficio de la

Administración, sin que los contribuyentes tengan legitimación para iniciar el procedimiento. Si consideramos acertado este planteamiento, la revisión de actos tributarios que no sean nulos de pleno derecho se realizaría a través de los siguientes procedimientos:

- La vía del artículo 154 en aquellos casos en los que la revisión beneficie a la Administración.
- La del artículo 159 cuando se pretenda la revisión de actos declarativos de derechos.
- La revocación cuando la revisión pueda beneficiar a los contribuyentes y afecte a actos de gravamen.

Sin embargo, la disposición adicional segunda del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, establece:

“Segunda. Procedimientos de revisión.- No serán objeto de devolución los ingresos tributarios efectuados en virtud de actos administrativos que hayan adquirido firmeza.

No obstante, los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de ingresos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la Ley o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos 153, 154, y 171 de la Ley General Tributaria y en

las leyes o disposiciones especiales.”

El precepto es claro:

- está desarrollando la Ley General Tributaria en materia de revisión, tal como señala el propio título de la disposición adicional.
- otorga legitimación a los contribuyentes para que puedan iniciar esta vía de impugnación y, con ello, obtener la devolución de los ingresos indebidos que hubiesen efectuado.
- al constituir una forma indirecta de obtener una devolución de ingresos indebidos, deberá entenderse que la vía del artículo 154 también se puede iniciar para beneficiar a los contribuyentes. Es del todo lógico sacar esta conclusión, porque difícilmente se puede entender que los particulares puedan iniciar un procedimiento que les perjudique.

Del conjunto de los preceptos anteriores puede extraerse que la revisión del artículo 154 presupone una acción que busca la anulación de un acto de gravamen que puede iniciarse de oficio o a instancia de parte.

La anulación del artículo 154 letra a), sobre la que centraremos nuestro análisis, procederá cuando el acto dictado en vía de gestión tributaria infrinja manifiestamente la Ley, por lo que deberán excluirse aquellos actos que adolezcan de una mera ilegalidad ordinaria.

Dado que la Ley General Tributaria recoge las figuras de la acción nulidad y la de la anulación, y que ambas pueden afectar a actos de gravamen,

podría sostenerse que la revocación sólo procedería en aquellos casos en los que por razones de oportunidad la Administración tributaria entendiera que es más adecuado para el interés público que un acto pierda eficacia. En este sentido, quizás es el Derecho Tributario una rama del Derecho en el que, por la propia materia, los cambios de criterios interpretativos sean necesarios, por lo que la figura de la revocación estaría llamada a jugar un papel relevante sin necesidad de que se pretenda extender su aplicación más allá de lo que en rigor técnico-jurídico le corresponde.

Sin embargo, es justo decir que esta posición no es sostenida unánimemente, porque hay un sector que entiende que la Administración tributaria puede utilizar alternativamente la vía del artículo 154 y la de la revocación para privar de eficacia a los actos dictados en vía de gestión. Es más, sostiene que en aquellos casos en los que no pueda revisarse el acto por la vía del artículo 154 por no haber infracción manifiesta de Ley, podría revocarse. Desde nuestro punto de vista, esta posición nace de la confusión alentada por las propias normas administrativas.

Sin embargo, es adecuado plantearse la cuestión en los siguientes términos: si la Administración tributaria hubiera conocido el vicio ¿habría dictado el mismo acto o éste hubiera tenido un contenido distinto?. Desde luego, si la ausencia o presencia del vicio es indiferente para el contenido del acto, no procedería ni la anulación ni la revocación (salvo por motivos de oportunidad). Pero en caso contrario,

los que sostienen que la revocación es viable para cuando no hay infracción manifiesta (y, por ello, no procedería la vía del artículo 154) lo fundamentan en la Administración se ha enriquecimiento injustamente y, por ello, debe reparar.

El artículo 103 de la Constitución establece que la Administración sirve con objetividad a los intereses generales. Por actuación conforme a los intereses generales debe entenderse aquella que sirve a la consecución de los fines de la colectividad. Es por ello que los mismos (los intereses generales) están determinados por una serie de principios políticos, morales y jurídicos que hacen posible el funcionamiento armónico de la sociedad. Desde esta perceptiva, el principio de seguridad jurídica se constituye en un principio esencial ya que es fundamental para una sociedad y, por ello, para el Derecho, que las relaciones jurídicas (entendiendo por tal, toda relación de la vida social regulada y amparada por el Ordenamiento Jurídico) adquieran fijeza y firmeza. Si, por imposición del principio de seguridad jurídica, la Ley determina que sólo son anulables los actos que infrinjan gravemente un precepto legal, quiere decir que el resto de los actos que adolezcan de otros vicios menores han nacido definitivamente para el mundo del Derecho sin que puedan perder eficacia por causas ajenas a su propia naturaleza o duración. En definitiva, al Derecho le repugna más el desorden jurídico que la existencia de una infracción de carácter menor (Goethe "prefiero cometer una

injusticia que soportar el desorden").

En todo caso, si, contrariamente a nuestra opinión, se estima que procede la revocación cuando hay una ilegalidad no manifiesta, debe realizarse un estudio sobre aquellos supuestos en los que el acto contiene una infracción no manifiesta, a fin de determinar si sería adecuado revisarlo.

La jurisprudencia y la práctica administrativa ponen de manifiesto una serie de motivos que suelen ser alegados por los contribuyentes al solicitar la revisión por la vía del artículo 154 y sobre los cuales se ha considerado reiteradamente que no hay infracción manifiesta de Ley. En particular:

1. Interpretación de la norma distinta a la que hace la Administración. El Tribunal Supremo, en Sentencias de 13 de octubre de 1988 y 14 de enero de 1998 ha sustentado que la infracción de la norma ha de ser manifiesta, patente, notoria y evidente, por lo que en la medida en la que la interpretación administrativa no desconozca los preceptos elementales del ordenamiento no procedería la revisión. Pues bien, nos encontramos con un caso en el que, desde nuestro punto de vista, podría aceptarse la revocación, siempre que la Administración considere más acertada la interpretación realizada por el interesado que la que ésta ha mantenido. Para conseguir tal efecto deberá calificarse el escrito del contribuyente como una petición de revocación, ya que en estos casos, probablemente, no

es que no haya infracción manifiesta de Ley, sino, ni siquiera, infracción; es decir, se revocaría por razones de oportunidad (ser más acertada la nueva interpretación) no por motivos de legalidad.

2. Existencia de defectos de forma. La ausencia o presencia de tales vicios no afectan para nada al contenido del acto, ya que no inciden sobre la parte esencial del mismo, por lo que no procedería ni la revisión del artículo 154 ni la revocación.
3. Acto dictado aplicando normas declaradas posteriormente nulas de pleno derecho o inconstitucionales. El Tribunal Constitucional, en Sentencia de 20 de febrero de 1989, establece que por aplicación de los principios de cosa juzgada, seguridad jurídica e igualdad, no procede la revisión. En definitiva, lo que sustenta el Alto Tribunal es que la revisión de los actos no afectados por el principio de cosa juzgada constituiría un trato de desfavor en relación con los actos confirmados por una sentencia ya que estos no podrían ser revisados (y no debe olvidarse que la revocación es una modalidad de revisión). Esta doctrina es reiterada en la Sentencia de 28 de junio de 1994 y adoptada por el Tribunal Supremo en diversas sentencias relativas a actos dictados al amparo de reglamentos declarados nulos de pleno derecho. En definitiva, los actos dictados al amparo de una norma declarada inconstitucional o nula de pleno derecho ni pueden

revisarse por el artículo 154 ni revocarse.

4. Inobservancia de doctrina contenida en una sentencia. Se refiere a aquellos casos en los que todavía no hay interpretación reiterada y uniforme ni se ha dictado sentencia en interés de Ley que fije la correcta interpretación de un precepto. En tanto que la doctrina no es reiterada y constante no puede estimarse que haya infracción, tal como decíamos al referirnos al supuesto comentado en primer lugar.

Si la solicitud de revisión se fundamenta en que el acto dictado contraviene doctrina que a adquirido el carácter de reiterada y uniforme con posterioridad al mismo, podría reproducirse lo señalado anteriormente al tratar sobre la posible revisión de los actos dictados al amparo de una norma inconstitucional, y afirmar que no procedería ni la revisión ni la revocación, ya que las mismas provocarían un trato de desfavor en relación con los que, por aplicación de un criterio interpretativo distinto al definitivamente adoptado, han obtenido una sentencia desfavorable.

5. Solicitud de revisión de un acto sobre el que se ha pronunciado un Tribunal Económico-Administrativo.

El artículo 55 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, no permite la revisión de los pronunciamientos de los Tribunales Económico-Administrativo fuera de los casos de nulidad de pleno derecho y del recurso extraordinario de revisión, no siendo, pues, posible ni la revisión del artículo 154 ni la revisión que se conseguiría mediante la revocación.

6. Infracción de precepto reglamentario. La aplicación del principio de seguridad jurídica nos lleva a pensar que, dado que la irregularidad es calificada como de menor entidad, deberían adquirir firmeza los actos que infrinjan un precepto reglamentario. No obstante, hemos de reconocer que podríamos encontrarnos ante un caso en el que la revocación podría proceder, no porque sea el procedimiento adecuado sino porque no hay otro mecanismo jurídico. A lo sumo puede considerarse como la excepción que conforma la regla.

7. Exención no alegada al tiempo de dictarse el acto. Se viene admitiendo por los Tribunales y por la práctica administrativa que no hay infracción manifiesta de Ley

cuando la Administración no aplica una exención al no conocer su existencia por no haber sido alegada por el interesado. En la medida en la que la Administración concede la posibilidad de realizar alegaciones (incluso en varias fases del procedimiento) y posibilita la impugnación a través de los recursos, si los interesados no alegan la exención puede entenderse que el empobrecimiento es consentido, aunque solo sea porque la conducta del contribuyente no ha sido todo o diligente que debiera en la defensa de sus intereses, sin que pueda admitirse para rebatir esta afirmación, el desconocimiento de la norma ya que las normas tienen y han de tener una eficacia incondicionada. Cuestión distinta es que no se haya concedido la posibilidad de alegar, ya que estaríamos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho.

Por último, sólo nos queda reiterar que para la pérdida de eficacia de los actos administrativos firmes deberían utilizarse las vías que la técnica jurídica tiene establecidas, sin que sea deseable que las mismas se utilicen más allá de lo que sería su campo natural de eficacia ■