



## PRESENTACIÓN

### ■ **La revocación por circunstancias sobrevenidas que ponen de manifiesto la improcedencia del acto**

Antonio Cayón Galiardo  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Gabinete de Estudios AEDAF

La revocación en materia tributaria es una figura que, al margen de su importancia doctrinal, viene perdiendo interés en la práctica dada la forma en que se ha regulado en el artículo 219 de la LGT y los criterios interpretativos con que se aplica la citada norma. Por un lado, la propia inexistencia de legitimación activa para promover esta vía para la revisión de actos que priva al particular afectado de un verdadero recurso, y el establecimiento legal de un conjunto de presupuestos tasados desde los que exclusivamente se puede motivar su iniciación, la convierten en un instituto en cuyos resultados no depositan su confianza los contribuyentes, conocedores de la forma restrictiva en que, no sólo, está regulada sino en que será objeto de aplicación.

Aunque a nuestra anterior afirmación es posible objetar que precisamente ésta es su naturaleza jurídica: la de ser una vía especial de revisión, iniciable sólo de oficio, etc., lo cierto es que tampoco desde esta perspectiva el resultado puede ser satisfactorio, pues el Reglamento (RD 520/2005) en materia de revisión en vía administrativa reconoce a los interesados la posibilidad de promover su iniciación por la Administración competente lo que, al menos, abriría una oportunidad para acudir a este cauce cuando se estuviese en presencia de algunos de los presupuestos de hecho previstos en la Ley. A pesar de ello, nuestra experiencia nos indica que la actitud de los contribuyentes es de total abandono hacia su utilización.

Desde esta perspectiva no creemos que sea improcedente aproximarnos al estudio –siquiera sea parcial– de la revocación, para intentar un replanteamiento de la figura que permita una interpretación y aplicación de la misma acorde con su naturaleza y fines, pero más flexible y accesible al contribuyente que, sin duda, es el principal interesado en la expulsión del mundo jurídico de aquellos actos tributarios que sean lesivos para sus intereses y derechos. En tal sentido creemos que el examen de uno de los supuestos de hecho previstos en la Ley que pudieran ser determinantes de la revocación de un acto, puede contribuir a la finalidad que hemos señalado, pues sólo con argumentos se logrará convencer a

los poderes públicos para que “revisen” sus propios criterios acerca de este instituto. Nos referimos al que la ley designa como “circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular y que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado”. Presupuesto que, junto con la infracción manifiesta de Ley y los defectos en la tramitación del procedimiento que hubieren producido indefensión a los interesados, cierran las posibilidades de revocación de actos en materia tributaria.

Explicaremos anticipadamente nuestra conclusión sobre el tema porque, existiendo estudios amplios sobre la revocación, no se juzgue que, en pocas líneas, no sea adecuado adentrarnos en una materia evidentemente compleja.

A nuestro juicio, resulta importante comenzar recordando la finalidad perseguida por la Ley cuando introduce en nuestro ordenamiento la revocación de los actos tributarios y lo hace en un sentido claramente restrictivo, pues, como afirmaba Eserverri Martínez, *“lo que la Ley quiere evitar, sobre todo, es que los actos de liquidación tributaria pudieran quedar a expensas de un procedimiento especial de tales características durante un período 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”*. Es decir, no abrir una vía alternativa a los recursos ordinarios para que, al margen de todo plazo razonable para reclamar, se pueda replantear ante la administración la anulación de cualquier acto o sanción en materia tributaria. Por ello se configura como una potestad ejercitable exclusivamente de oficio, con un conjunto de motivos tasados y con limitaciones en sus resultados (No puede constituir dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico).

Pues bien, a la luz de esta finalidad que, además justifica y da coherencia a la forma en que se regula toda la figura, hemos de hacer la siguiente matización: cuando se trata de infracción manifiesta de ley o de indefensión causada al contribuyente durante el procedimiento, el argumento anterior tiene sentido pleno ya que se trata de vicios ab origine, existentes en el acto administrativo que se pretende revocar desde su emanación, por lo que debieron canalizarse o invocarse en el correspondiente procedimiento ordinario de revisión (recursos o reclamaciones), por ello también se justifica que, en esos casos, se prive de acción al particular siendo únicamente competente para la iniciación del procedimiento la Administración. Sin embargo, cuando se trata de circunstancias sobrevenidas que manifiesten la improcedencia del acto, no se justifica ni una ni otra limitación, ya que el particular no pudo conocerlas (“sobrevenidas”) ni, por tanto, invocarlas en los recursos y reclamaciones ordinarios.

Es decir, en coherencia con el contenido y régimen de la revocación, no debe hacerse una interpretación restrictiva de ésta como una vía “inadecuada” para expulsar del mundo jurídico un acto administrativo, pues hasta que se tiene conocimiento de la circunstancia sobrevenida y de sus efectos sobre el acto administrativo, no habría sido posible atacarlo por tal

---

motivo instando un recurso ordinario en el que sólo podían haberse alegado los vicios existentes y conocidos en ese momento, pero no los posteriores. Por tanto, es posible replantearse la forma en que debe interpretarse y aplicarse la norma en este supuesto en el que no se justifican las anteriores limitaciones a la revocación si se tiene en cuenta que el particular nunca tuvo a su disposición la posibilidad de recurrir por los motivos que ahora pudieran permitir la anulación del acto. Estamos quizá ante el único de los tres supuestos previstos en la Ley en que este instituto acoge valores constitucionales del suficiente relieve como para poner en cuestión el respeto a la seguridad jurídica y a la presunción de legalidad de los actos administrativos.

Sin propugnar una reforma de la ley, desde la evidente incoherencia del fin perseguido y de los medios dispuestos legalmente, creemos que sería posible interpretar su sentido en la dirección apuntada: la asimilación de la instancia del particular para que se inicie el procedimiento a una verdadera acción, de suerte que la propia Administración inicie en estos casos el procedimiento para que, si no se da satisfacción al interesado porque se entiende que no procede, al menos se abra la vía jurisdiccional para que el juez sea quien dirima la cuestión que, hasta ese momento no ha podido ser planteada y enjuiciada. La propia LGT no es tan ajena a esta interpretación en el artículo 221.3, donde, al referirse a la devolución de ingresos indebidos cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, remite al contribuyente a la revocación como una de las posibles vías para ver satisfecha su pretensión.

Ahora bien, expuesto lo anterior, se hace necesario también exponer algunas consideraciones sobre el significado de la expresión empleada en la ley: "cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado".

A este fin comenzaremos por manifestar que, ni en la LPAC ni en el Anteproyecto de la Ley General Tributaria, se fijan motivos tasados para el ejercicio de la potestad revocatoria, ya que fue una enmienda (nº 256 al art. 219.1 LG) que justificaba su introducción en los siguientes términos: "*con la redacción propuesta se precisan los supuestos susceptibles de revocación para los casos de indefensión del contribuyente, sanciones firmes que han quedado sin causa, resultados lesivos consecuencia de la descoordinación de órganos, así como irregularidades de especial gravedad. Por consecuencia, se articulan los límites más precisos de la figura de la revocación, estableciendo los supuestos que sirven de base a la misma*". Es decir, sin aportación de ningún criterio general, se consideraban como casos concretos: las sanciones firmes que hubieran quedado sin causa, los resultados lesivos consecuencia de la descoordinación de órganos, y las irregularidades de especial gravedad. No resulta por tanto extraño que se haya afirmado que, de entre los motivos recogidos en la norma, es el que tiene un contenido más impreciso (Yolanda Martínez Muñoz).

Es importante también destacar que la enmienda antes citada no hacía sino recoger el sentido del Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de LGT, quien puso de manifiesto, ante la forma genérica en que se regulaba este instituto, que con ello, todas las liquidaciones tributarias quedarían, durante un plazo de cuatro años, a expensas de una posi-

ble revocación, sugiriendo el Consejo la posibilidad de insertar en la norma los presupuestos fácticos que diesen lugar al ejercicio de esta facultad.

Siguiendo esta misma técnica, diremos que son casos en que la doctrina aprecia la existencia de este motivo: la aparición de pruebas, una vez iniciada la vía de apremio, que afectaban al título o derecho –liquidación- y no a su ejecución y que no pudieron ser aportadas anteriormente (certificado, etc.); los casos en que la propia Administración ha inducido a error al contribuyente; la enfermedad del contribuyente, conocida en un momento posterior; que le impidió formular alegaciones en el trámite procedimental correspondiente; la denegación de una licencia de obra por el Ayuntamiento cuando el acto de liquidación tributaria había devenido firme; el error cometido por la Administración en la apreciación del hecho imponible, cuando la liquidación había alcanzado firmeza; etc.

Ahora bien, al margen de la anterior enumeración de supuestos en que la doctrina ha entendido que existen circunstancias sobrevenidas que revelan la improcedencia del acto, hemos de hacer algunas consideraciones de carácter general sobre el sentido de la expresión legal.

La primera cuestión versa sobre si las circunstancias sobrevenidas a que se refiere la Ley, han de encerrar motivos de oportunidad o de legalidad, o de ambas clases, siendo a nuestro juicio lo más acertado admitir que la expresión de la Ley admite incluir tanto razones de oportunidad como de legalidad.

En cuanto a los motivos de oportunidad como causa de la revocación en materia tributaria, hemos de decir que no son generalmente aceptados. Al efecto se argumenta que el carácter reglado de las potestades administrativas en esta materia impiden la revocación por esta causa. Con esta fundamentación, la doctrina ha entendido que el término empleado por la ley –“improcedencia del acto” – hace referencia a su inadecuación al ordenamiento jurídico, a su invalidez. Es decir, serán exclusivamente motivos de legalidad los que provocarían el ejercicio de la potestad revocatoria. De este modo, esta causa de revocación actuaría con carácter complementario respecto de la “infracción manifiesta de ley”, quizá para los casos en que la infracción, no siendo tan manifiesta ni afectando a una Ley formal, revistiese la gravedad suficiente para impedir que el ordenamiento tutele el mantenimiento del acto en el mundo jurídico y fáctico.

Sin embargo, la expresión legal –improcedencia- no tiene sólo este sentido, sino al contrario, es claramente distinto de “invalidez” o de “ilegalidad” y acoge supuestos en los que el acto –formalmente válido- no de satisfacción a los intereses públicos o produzca unos resultados y efectos inadmisibles a la luz de las nuevas circunstancias sobrevenidas desde las que se realiza una nueva valoración de su contenido y de sus consecuencias. Los motivos de oportunidad han de manifestarse, por tanto, en elementos que pongan de manifiesto la necesidad de revisar y ponderar, con mejor criterio, los supuestos de hecho en que se basó el acto cuya revocación ahora se pretende. Es decir, no se trata solamente de motivos de legalidad sino también de oportunidad que ponen de manifiesto bien la necesidad de re-interpretar la norma aplicada, bien de recalificar los hechos determinantes de su aplicación a la luz del resultado injusto al que condujeron.

---

En cuanto a las razones de legalidad como causa de revocación, la doctrina ya ha venido señalando algunas consideraciones importantes al respecto. Así, se discute la revocación cuando la circunstancia sobrevenida no afecte a una situación jurídica individualizada, como ocurriría si el nuevo hecho es una norma jurídica, pero se acepta en algunos casos la posibilidad de revocación cuando el nuevo hecho consista en una consulta tributaria o en una resolución del TEAC dado su efecto vinculante para la Administración, lo que exige extender esta misma consecuencia a la doctrina jurisprudencial. En cambio no faltan opiniones para quienes ni la anulación de las normas en que se fundamentó el acto ni la aparición de una nueva interpretación de las mismas pueden ser motivos de revocación, según expone la SAN de 9 de junio de 1997.

A nuestro juicio no cabe duda de que, en ambos casos, se trataría de supuestos que encajarían claramente en el texto legal como circunstancias sobrevenidas, sin que pueda decirse que estos supuestos provocarían un verdadero desastre para el interés público, pues las restantes limitaciones legales que se habrían de respetar en el ejercicio de la revocación (prescripción, cuando hubiere recaído una resolución económico-administrativa, etc.), actuarían como un impedimento para provocar los efectos anunciados. Y es que se trata de un instituto jurídico que está precisamente diseñado para eliminar situaciones consolidadas, desde la perspectiva de la seguridad jurídica, cuando posteriormente se llegue al convencimiento de que lo inaceptable es su mantenimiento, pues su contradicción con la actual legalidad —o interpretación de la legalidad— o con los nuevos hechos ahora conocidos revela su inequidad e injusticia.

Ahora bien, lo que se debate tras estas discusiones no es una cuestión sencilla de resolver, sino el problema que, cuando menos, debe ser ahora enunciado: si la legalidad de un acto administrativo sólo puede ser enjuiciada respecto del momento en que fue dictado y por referencia al ordenamiento jurídico entonces aplicable (juicio de legalidad ab origen) o si, por el contrario, el juicio sobre la validez de un acto también puede hacerse por su contraste con un nuevo ordenamiento jurídico (incluyendo nuevos criterios interpretativos de las antiguas normas). Es el problema que ha examinado con detenimiento T. Cano Campos ("La invalidez sobrevenida de los actos administrativos"), si bien en la perspectiva del derecho administrativo, aunque existan remisiones a las normas tributarias.

Sin entrar en esta materia, al menos es posible afirmar que esta perspectiva permitiría diferenciar dos clases de actos: los que, una vez dictados, no agotan sus efectos instantáneamente, sino que siguen desplegando efectos en el futuro (v.g. denegación de un régimen o incentivo fiscal), y los que limitan o agotan sus efectos en el momento de ser dictados (liquidación tributaria —aunque la privación de riqueza a quien la pagó, sea permanente). Pues bien, por lo que afecta a la revisión de actos por esta causa, circunstancias sobrevenidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto, hay que señalar que no deben existir dudas para que puedan ser revocados actos que, aunque anteriores y firmes, continúan desplegando efectos en el presente (efectos que deben ser eliminados ahora, al menos pro futuro), aunque tampoco debemos limitar la revocación a sólo estos supuestos, sino también a aquéllos otros actos que hubiesen agotado sus efectos en el pasado, pues su ilegalidad o su

inoportunidad son de tal gravedad que su mantenimiento no debe ser objeto de protección por el ordenamiento, de forma que pueden y deben ser expulsados del mundo del derecho.

Finalmente, alguna consideración sobre el significado del término “sobvenidas” que emplea el legislador y que, a nuestro entender se refiere a elementos fácticos o de juicio que han de ser desconocidos o inexistentes entonces, cuando se dictó el acto (C. Palao y C. García Novoa), pero también los que fueran de imposible aportación al procedimiento en el que se gestó el acto. Sin embargo, la expresión “revelan” puede admitir dos interpretaciones. La primera nos conduciría a restringir las posibilidades de revocación de cualquier acto, pues entenderíamos que esta palabra nos remite a unos hechos –circunstancias– que ya existían anteriormente y que, por ello, ahora manifiestan –revelan– la improcedencia del acto. Es decir, revelar la improcedencia se entendería como hacer patente o manifiesto lo que antes no lo era, pero no se trataría de circunstancias sobrevenidas que “causasen” la improcedencia del acto.

Es la posición comentada por García Novoa quien expone que se trataría de hechos existentes al tiempo de dictarse el acto, cuyo conocimiento es lo sobrevenido, pues anteriormente eran desconocidas. Se estaría así en los márgenes de la LGT de 1963 cuando se hacía referencia a la “aportación de nuevas pruebas íntegramente ignoradas por la Administración al dictar el acto”.

Ahora bien, cabe también entender que la expresión legal es más amplia y que las circunstancias sobrevenidas, por ser precisamente posteriores al momento en que se dictó el acto, reflejan o ponen de manifiesto su improcedencia, aunque no ab origine, sino por contraste del acto con los nuevos hechos acontecidos. Es decir, las razones que determinan la improcedencia del acto no han de ser coetáneas con su emanación, sino que pueden ser también posteriores y, por ello, desconocidas en el momento en que se dictó el acto. Creemos que esta interpretación es más acorde con la LGT vigente, precisamente por la razón antes apuntada: si la ley hubiese querido restringir la revocación a los supuestos contemplados en la LGT de 1963 como causas de anulabilidad (aportación de nuevas pruebas...) habría tomado la expresión de su antecedente, como ha hecho cuando se ha referido a la “infracción manifiesta de Ley”. Además, la expresión “sobvenidas” habría sido sustituida por “desconocidas” (“circunstancias desconocidas que pongan de manifiesto la improcedencia del acto...”).

Con estas breves consideraciones no devolveremos al contribuyente la confianza en una vía en la que es posible plantear la revisión de ciertos actos tributarios, pero no queremos tampoco dejar en la vía muerta del sistema de garantías del particular, una figura que, cuando su alcance no se halle restringido por la vía interpretativa, puede contribuir a mejorar el funcionamiento del mismo y su adecuación al Derecho. ■